

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ043405

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 25 de mayo de 2011

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3362/2007

SUMARIO:

Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Cómputo. Dies a quo (inicio). ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas. Sucesión testamentaria en la que se instituye heredero universal del causante a su hermano y en defecto del mismo a su sobrina, heredera por sustitución. La solución a que llega el Tribunal de instancia es la correcta, pues la sobrina del causante no es heredera directa del mismo, sino que lo es por sustitución, de tal forma que no heredará de éste sino en el caso de que el verdadero heredero, el hermano, renuncie a la herencia o prefallezca al causante, lo que no ha ocurrido. No existiendo premoriencia del heredero universal, el hecho imponible respecto de la herencia del causante tiene lugar, para la sobrina, en la fecha de la muerte del heredero universal, a quien sustituye, computándose el plazo de prescripción, a partir de los seis meses de este hecho, de tal forma que, habiéndose interrumpido la prescripción por el juicio de testamentaría entablado por la recurrente, se reanuda el nuevo plazo a partir de la fecha del auto firme que lo resuelve, sin que en este caso se haya transcurrido el mismo cuando se gira la liquidación. [Vid., STSJ de Castilla-La Mancha, de 4 de mayo de 2007, recurso n.º 438/2003 (NFJ028605)].

PRECEPTOS:

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 48.
Código Civil, arts. 774, 999, 1.000, 1.006 y 1.008.
RD de 3 de febrero de 1881 (LEC), art. 1.817.

PONENTE:

Don Óscar González González.

Magistrados:

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don OSCAR GONZALEZ GONZALEZ
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Mayo de dos mil once.

En el recurso de casación nº 3362/2007, interpuesto por Doña Eufrasia , representada por el Procurador don Isacio Calleja García, y asistida de letrado, contra la sentencia nº 202/2007 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en fecha 4 de mayo de 2007, recaída en el recurso nº 438/2003 , sobre Impuesto de Sucesiones y Donaciones; habiendo comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado, y la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA, representada por el Procurador Don Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, y asistida de letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sección Segunda) dictó sentencia desestimando el recurso interpuesto por doña Eufrasia , contra la Resolución del TEAC, de fecha 18 de junio de 2003, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra otra del TEAR de Castilla-La Mancha, de fecha 30 de agosto de 2002, seguido contra resolución de la Oficina Liquidadora de Almansa, de 13 de abril de 2000, que desestimó el recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional emitida el 21 de marzo de 2000 por el Impuesto de Sucesiones por la herencia de D. Clemente , sobre una base imponible de 1.012.299,1 euro y una cuota a ingresar de 430.484,04 euros.

Segundo.

Notificada esta sentencia a las partes, por la recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 21 de mayo de 2007, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

Tercero.

Emplazadas las partes, la recurrente (Doña Eufrasia) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 29 de junio de 2007, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso los siguientes motivos de casación:

- 1) Infracción de normas de ordenamiento jurídico, motivada por error en la redacción de antecedentes obrantes en la sentencia y que constan en la fundamentación segunda de la sentencia objeto de casación.
- 2) La sentencia objeto de casación aplica incorrectamente las normas citadas en la misma, y en especial los arts. 774, 999, 990, 1008 del Código Civil .
- 3) Aplicación incorrecta en la sentencia del art. 1038 de la LEC de 1881. Infracción del art. 989 del CC , art. 69.1 del RD 1629/91 y art. 64 de la LGT .

Terminando por suplicar se dicte sentencia por la que, casando la impugnada, resuelva de acuerdo con las pretensiones de la recurrente, que no son otras que declare nula y no conforme a derecho, la resolución de fecha 18 de junio de 2003 dictada por TEAC, y así mismo, la nulidad de la liquidación provisional formulada por la Oficina Liquidadora de Almansa respecto de la herencia de D. Clemente , decretando expresamente la prescripción de la misma tal y como en su día fue alegada por la recurrente.

Cuarto.

Por providencia de la Sala, de fecha 24 de octubre de 2007, se acordó admitir a trámite el presente recurso de casación, ordenándose por otra de 16 de noviembre de 2007, entregar copia del escrito de formalización del recurso a las partes comparecidas como recurridas (JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA y ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO), a fin de que en el plazo de treinta días pudieran oponerse al mismo, lo que hicieron mediante escritos de fechas 19 de diciembre de 2007 y 4 de enero de 2008 respectivamente, en los que expusieron los razonamientos que creyeron oportunos y solicitaron se dicte sentencia declarando inadmisibles, en su defecto, no haber lugar al recurso de casación, con expresa imposición de costas.

Quinto.

Por providencia de fecha 18 de febrero de 2011, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 18 de mayo siguiente, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por doña Eufrasia contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria de la alzada deducida frente a la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, sobre liquidación del Impuesto sobre Sucesiones por la herencia de su tío don Clemente , sobre una base imponible de 1.012.299,1 euros y una cuota a ingresar de 430.484,04 euros.

La cuestión fundamental a la que se enfrentó el Tribunal de instancia es la de si se había producido la prescripción alegada por la parte recurrente, cuestión que estaba en función de si era heredera directa del causante, conforme ella afirma, o lo era a través de su otro tío, don Gonzalo , conforme se entiende por la Administración y se recoge en la sentencia recurrida, en los siguientes fundamentos:

<<"Para la resolución del presente recurso debemos tener en cuenta los siguientes eventos, circunstancias y fechas que resultan tanto del expediente como de las manifestaciones de las partes y de la prueba practicada:

a) D. Clemente falleció el 6 de mayo de 1989 habiendo otorgado testamento; en el mismo (folio 41), instituye heredero universal a su hermano D. Gonzalo , y en defecto del mismo a su sobrina Doña Eufrasia .

b) D. Gonzalo falleció el 9 de julio de 1991 habiendo otorgado testamento; en el mismo (folio 81), instituye heredero a su hermano Clemente , y en defecto del mismo, a su sobrina Eufrasia en parte de los bienes, y en el resto atribuye el usufructo de la mitad a su esposa Dña. Alicia y la nuda propiedad de dicha mitad y pleno dominio de la mitad restante a la Congregación de las Hermanitas de los Ancianos Desamparados de Alzira.

c) Dña. Eufrasia inicia juicio voluntario de testamentaría respecto de la herencia de su tío D. Clemente el 19 de noviembre de 1996.

d) En dicho procedimiento de jurisdicción voluntaria compareció Dña. Alicia , oponiéndose al mismo por negar a la instante la condición de heredera y por tanto carente de legitimación para instarlo y participar en la distribución de los bienes del causante. Afirma también (folio 64), que su difunto marido D. Gonzalo heredó de su hermano Clemente y que se sigue juicio voluntario de testamentaría de la herencia de Gonzalo en el Juzgado de Primera Instancia de Alzira. Pese a esta oposición, el procedimiento continuó adelante al declarar la Audiencia Provincial de Albacete en Auto 1 de julio de 1998 la condición de heredera de la citada Eufrasia (folio 111 y 112). En dicha resolución se observa la importante equivocación, con efectos decisivos en el presente procedimiento, de que el instante de la testamentaría había obtenido la condición de heredero por la premoriencia del primer instituido, que era su otro tío D. Gonzalo , cuando fue al revés.

e) Dña. Alicia falleció el 24 de octubre de 1997, y no obstante el juicio de testamentaría partió la herencia de Gonzalo junto con la congregación religiosa de las Hermanitas de los Ancianos Desamparados, mediante Escritura Pública de 20 de mayo de 1997, que fue presentada a liquidación con importe 0 (ramo de prueba de la Abogacía del Estado). En este juicio de testamentaría, pese a conocerlo la hoy recurrente, aunque en la demanda afirme lo contrario, no compareció pese a tener claros derechos hereditarios sobre la herencia de su tío Gonzalo , ya que en este casi si hubo llamamiento hereditario directo por la premoriencia de su tío Clemente .

f) Como quiera que había fallecido Dña. Alicia , el juicio de testamentaría iniciado por la recurrente continuó ya sin oposición alguna, y concluyó con Auto del Juzgado de Almansa de 17 de febrero de 1999 (folio 160 y 161) por el que se aprobó las operaciones divisorias de la herencia de Clemente .

g) El 21 de marzo de 2000 se notifica a la recurrente la liquidación que impugna.

Como afirma la recurrente, es básico determinar si la adquisición de los bienes por sucesión, y de la que deriva la liquidación, provienen directamente de la herencia de su tío D. Clemente , o provienen de éste pero a través de la herencia de su otro tío D. Gonzalo . En el primer caso estaría prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto y en el segundo no.

Entiende el Tribunal, que una cosa es lo que los particulares interesados en las herencias de los hermanos fallecidos hayan hecho, en concreto los juicios voluntarios de testamentarias seguidos en Almansa y Alzira, así como la Escritura Pública de 20 de mayo de 1997 sobre la partición de la herencia de D. Gonzalo , y otra diferente, lo que procede en la interpretación de los testamentos de ambos hermanos aplicando las disposiciones del Código Civil correspondientes, y a los efectos de dar respuesta al interrogante establecido en el párrafo anterior.

Debemos rechazar en primer lugar la argumentación de la recurrente sobre que es heredera directa de su tío Clemente en base al juicio voluntario de testamentaría, autos 299/1996; en primer lugar, porque dicho procedimiento no tiene por finalidad la determinación de quién es heredero, sino la partición de los bienes entre los herederos; en segundo lugar, porque no obstante la terminación de dicho procedimiento en la forma en que se hizo, se advierte por este Tribunal que el juicio de testamentaría debió concluir cuando Dña. Alicia compareció y negó que la hoy recurrente fuera heredera de su tío Clemente ; negada la mayor, debió transformarse el procedimiento de jurisdicción voluntaria en uno contencioso (mayor cuantía) a los efectos de aclarar quién era el heredero de los fallecidos, y una vez determinado, proceder a la partición y adjudicación de los bienes (art. 1817 de la LEC de 1881); y en tercer lugar, porque el Auto de la Audiencia Provincial de Albacete parte de una premisa errónea para considerar a la actora como heredera, y por tanto legitimada para instar la testamentaría, consistente que su tío Gonzalo premurió su también tío Clemente , entrando en liza la sustitución hereditaria establecida por éste último, cuando en realidad no fue así.

[...] Dice el artículo 774 del CC :

"Puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia.

La sustitución simple, y sin expresión de casos, comprende los tres expresados en el párrafo anterior, a menos que el testador haya dispuesto lo contrario".

En el testamento de D. Clemente hay un heredero instituido con carácter principal que es su hermano Gonzalo . La actora, sólo sería heredera de su tío Clemente si hubiera concurrido alguna de las tres circunstancias previstas en el precepto, que no es el caso, luego ha de afirmarse que nunca ha podido ser heredera directa del mismo; en cambio, la sustitución simple o vulgar sí ha existido respecto de la herencia de su tío Gonzalo , ya que el primer instituido, su hermano Clemente premurió al causante.

La aceptación o repudiación de la herencia puede hacerse en alguna de las formas establecidas en los artículos 999 y 1008 del CC respectivamente.

No consta que D. Gonzalo aceptara ni repudiara la herencia de su hermano D. Clemente , y para estos supuestos el CC establece en el artículo 1006 :

"Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía"; es lo que se llama como ius delationis o llamamiento a la herencia.

Es decir, cuando muere D. Gonzalo , trasmite a sus herederos, entre los que está la actora, además de su propio patrimonio, o mejor dicho, integrado en su propio patrimonio, el denominado ius delationis; pero es herencia de D. Gonzalo y no de su hermano; esto es, hereda, hereda, si la nombrada quiere, los bienes de su hermano Clemente , pero a través de la herencia de su otro tío D. Gonzalo .

La conclusión anterior se corrobora con las siguientes afirmaciones: en la situación descrita, la actora, si renuncia a la herencia de Gonzalo , no puede aceptar la herencia de Clemente (art. 990 del CC); en cambio, si acepta la herencia de Gonzalo , puede no aceptar la herencia de Clemente , pues ese es el derecho que se le ha transmitido, el de aceptar o no la herencia de Clemente ; lo mismo ocurre en el supuesto de indignidad para suceder de la actora respecto de la herencia de Gonzalo , la indignidad afecta también al ejercicio del ius delationis.

Como quiera que son bienes adquiridos a través de la herencia de su tío Gonzalo , procede la liquidación del impuesto sobre la base imponible determinado por su valor, pues es la única destinataria de los mismos, sin perjuicio de liquidaciones complementarias respecto de los demás bienes si no hubiera prescrito el derecho de la Administración.

La siguiente pregunta es cuál es el contenido económico del ius delationis, y la respuesta es que el valor de los bienes que componen la herencia si es aceptada; de este modo, el impuesto es inexistente si se renuncia a

la herencia; abarcaría a la herencia de su tío Gonzalo si acepta la herencia de éste y renuncia a la herencia de su tío Clemente , y se extendería a la totalidad si además acepta a herencia de este último.

[...] El plazo de prescripción se computa desde los seis meses siguientes al fallecimiento del causante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48.1 del RD 1629/1991 (Reglamento del Impuesto de Sucesiones), D . Gonzalo falleció el 9 de julio de 1991 y por tanto los cinco años se cuentan desde el 9 de enero de 1992. La prescripción se ganaría el 9 de enero de 1997, pero se interrumpió dicho plazo por la presentación por la recurrente del procedimiento de testamentaría el 19 de noviembre de 1996, reanudándose el plazo cuando fuere firme el auto aprobando las operaciones divisorias; dicho auto es de fecha 19 de febrero de 1999, todo ello en aplicación del artículo 69.6 del RD 1629/1991 . A partir de este momento, se reanuda el plazo de prescripción del derecho de la Administración a la liquidación del impuesto, plazo que ya es de cuatro años por la reforma habida del artículo 64 de la LGT , por la Ley 1/1998 .

La Administración notifica la liquidación el 21 de marzo de 2000 y por lo tanto no cabe apreciar la prescripción".>>

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes. El recurso debe admitirse, pese a la oposición que en sentido contrario esgrime el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, pues, en primer lugar, en el escrito de preparación se expone en el apartado 5º cuáles son las normas de derecho estatal en que pretenderse fundarse el recurso, y su relevancia para el fallo, con lo que hay que entender cumplida la exigencia que para ese escrito establece el art. 86.4 de la Ley Jurisdiccional , y, en segundo término, en el escrito de interposición se expresan los artículos que se consideran infringidos.

Segundo.

A juicio de esta Sala hay tres datos relevantes para resolver la cuestión controvertida:

a) que el testamento del causante de la herencia que da lugar a la liquidación impugnada, expresa textualmente en su Disposición Tercera (folio 40 del expediente) "Instituye heredero universal a su hermano Don Gonzalo ; y en defecto del mismo a su sobrina Doña Eufrasia -hija de su difunto hermano Bernardo-, representada por sus descendientes";

b) que el causante de la herencia objeto de liquidación -don Clemente - murió el 6 de mayo de 1989, y su hermano Gonzalo murió el 9 de julio de 1991.

c) que con fecha 29 de noviembre de 1996 fue admitido a trámite juicio de testamentaría de la herencia de don Clemente promovido por doña Eufrasia que concluyó en virtud de auto de 17 de febrero de 1999.

Con estos dos datos, la solución a la que llega el Tribunal de instancia es la correcta, pues la recurrente no es heredera directa de don Clemente , sino que lo es por sustitución, de tal forma que no heredará de éste sino en el caso de que el verdadero heredero, don Gonzalo , renuncie a la herencia o prefallezca al causante, lo que no ha ocurrido. No existiendo premoriencia de don Gonzalo , el hecho imponible respecto de la herencia de don Clemente tiene lugar, para la recurrente, en la fecha de la muerte de don Gonzalo , computándose el plazo de prescripción, que en este momento era de cinco años, a partir de los seis meses de este hecho (art.48.1 del Reglamento del Impuesto 1629/1991), de tal forma que, habiéndose interrumpido la prescripción por el juicio de testamentaría entablado por la recurrente, se reanuda el nuevo plazo a partir de la fecha del auto firme que lo resuelve, sin que haya transcurrido el mismo cuando se gira la liquidación.

Frente a la anterior conclusión no cabe invocar que la recurrente fue declarada heredera de don Clemente por el Juzgado en juicio de testamentaria, pues ello era la lógica consecuencia de lo dispuesto en el testamento, al haber ya fallecido don Gonzalo en el momento de la incoación, y, por consiguiente legitimada para instar la testamentaría de aquél, conforme al art. 1038 de la Ley de Enjuiciamiento Civil anterior. Además dicho auto se limita a aprobar las operaciones divisorias del caudal hereditario, haciendo constar que estaba acreditado documentalmete que la viuda de don Eduardo había fallecido.

No se produce lesión del artículo 1000 del Código Civil , pues la aceptación o renuncia de la herencia por don Gonzalo , no es lo determinante a los efectos de la adquisición o no de la recurrente como sujeto pasivo del impuesto, sino el fallecimiento de éste, dado su carácter de heredero directo testamentario de su hermano, que

impedía hasta su muerte sin aceptación, que pasase a la sustituta sus derechos hereditarios sobre su tío don Clemente . Por otra parte, el efecto retroactivo que a la aceptación atribuye el artículo 989 del Código a la aceptación de la herencia, lo es a efectos civiles, pero no a los efectos fiscales en cuyo campo los plazos de prescripción tienen su propia forma de cómputo e interrupción.

Tampoco se puede aceptar la tesis de la recurrente de que la herencia de don Clemente estaba prescrita al iniciarse el juicio de testamentaria, pues lo sería respecto del heredero directo, don Gonzalo , pero no de la sustituta, respecto de la cual el días a quo no puede ser otro que el de fallecimiento de éste, que es el momento en que la Administración tributaria tiene la acción -actio nata- para liquidarle el tributo.

Por último, conviene recalcar que no hay contradicción entre lo dicho en la jurisdicción civil y lo aquí resuelto, pues en aquella no se ha dicho que la recurrente era heredera directa de don Clemente sino que es heredera testamentaria, lo cual es una realidad palmaria, pero por vía de sustitución al haber fallecido su tío don Gonzalo , como con suma claridad lo dice el auto de la Audiencia Provincial de Albacete de 31 de julio de 1998 , siendo indiferente a estos efectos el posible error que haya podido cometer el Tribunal de instancia, pues la solución en cualquier caso era la misma. Tampoco es relevante la referencia que el cuaderno particional hace en su Disposición Final, al carácter universal de la heredera doña Eufrasia , pues lo hace con remisión a la disposición tercera del testamento, en la que como ya se ha repetido, a dicha señora se le nombra heredera, en defecto de su tío don Gonzalo .

Debe por ello desestimarse la presente casación.

Tercero.

La aplicación de la doctrina expuesta comporta la desestimación del Recurso de Casación que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, se limita su importe a 6.000 euros, que deberán ser satisfechas por mitad a cada uno de los letrados de las partes recurridas por el importe de 3.000 euros.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 3362/2007, interpuesto por doña Eufrasia , contra la sentencia nº 202/2007 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, sede en Albacete, en fecha 4 de mayo de 2007, recaída en el recurso nº 438/2003 , con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.