

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079906

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ISLAS BALEARES

Sentencia 481/2020, de 14 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 155/2019

#### SUMARIO:

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Capacidad económica y confiscatoriedad.** La recurrente considera confiscatorio y contrario al principio de capacidad económica que por la consolidación de su propiedad por un valor actual de 1.425.323'27 euros, deba pagar 824.379'82 euros pero no aporta a la Sala ningún argumento jurídico sustantivo que justifique su planteamiento. Considera la Sala que no es correcto afirmar, como hacen las Juntas Generales de Gipuzkoa, que el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE solo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular. Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como "medida" de la tributación y, por tanto, como "criterio" de graduación de la misma. Siendo este el punto de partida, una cosa es que el pago del gravamen sea elevado o cuantioso, y otra que sea confiscatorio. Estamos en el primer caso cuando se respeta la propiedad privada pese a la carga tributaria impuesta, lo que no sucede cuando el tributo es confiscatorio, porque en ese caso la propiedad privada reconocida en el art. 33 CE desaparece indirectamente por medio del tributo. Dicho de otra forma, existe confiscatoriedad cuando el obligado al pago tributario tiene que disponer de parte de su patrimonio además del precio de venta del bien. No ha probado la parte que en autos esto suceda. Explica que se ve en la necesidad de enajenar parte de esos bienes para hacer frente al pago de la liquidación, y que incluso ha tenido que fraccionar el pago, lo que le ha generado intereses moratorios, extremos estos que constan en el expediente. Pero, a pesar de ello, su patrimonio no ha acreditado que esté comprometido. Hasta la fecha, no hay discusión sobre el valor de esos bienes pues la Administración no ha hecho uso del cauce de comprobación de valores ni se ha iniciado el procedimiento establecido en el art. 134 LGT, por lo que la pericial contradictoria no procede.

**ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas.** Entiende la recurrente que adquirió la condición de heredera fideicomisaria en el mismo momento del fallecimiento del causante, de forma que, según explica, la actora no es heredera de su madre fallecida el 24 de septiembre de 2010, que fue nombrada heredera fiduciaria de aquel, sino que lo es directamente del causante y desde el mismo momento de su muerte, ocurrida el 21 de octubre de 1949, contando entonces la recurrente con 3 años de edad. La Sala considera que no es lo mismo un fideicomiso que una sustitución fideicomisaria. Mientras en el fideicomiso el fenómeno sucesorio comienza en el de *cuius* y concluye en el fideicomisario, estableciéndose una trayectoria compleja en la que el fiduciario es el mediador, en la sustitución fideicomisaria propiamente dicha, que es la que aquí nos afecta, el fenómeno sucesorio se consume entre el de *cuius* y el fiduciario, con la sustancial particularidad de que éste queda vinculado a sufrir la restitución prevista al ser ordenada la sustitución fideicomisaria. En la sustitución fideicomisaria hay un llamamiento complejo y sucesivo, con doble liberalidad, en orden escalonado de preferencias. Se muestra disconforme la parte con la liquidación porque entiende que solamente ha de tributar por el hecho de la consolidación del pleno dominio al extinguirse el usufructo que disfrutaba su madre. En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos *«inter vivos»* o *«mortis causa»*, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el art. 47.3 Rgto ISD. En definitiva, el heredero fideicomisario ha de liquidar por el pleno dominio, con independencia de lo que el fiduciario en su día hubiere tributado como usufructuario, a no ser que tuviere reconocidas facultades de disposición por actos *inter vivos* o *mortis causa*, en cuyo caso, viene también obligado a tributar por el pleno dominio de dichos bienes. Se desestima la pretensión subsidiaria de valorar el caudal relicto con arreglo al momento del fallecimiento del causante. E igualmente que se tenga en cuenta que de las cláusulas recogidas en el testamento habría una parte que sin lugar a dudas ya le pertenecía según el orden de llamamientos establecido en ese testamento.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, ,57, 66 y ss, 134 y 135.

Código Civil, art. 784.

Constitución Española, art. 31.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3, 5, 18 y 24.  
RD 1624/1991 (Rgto ISD), art. 43.

**PONENTE:**

*Doña María Carmen Frigola Castellón.*

Magistrados:

Don GABRIEL FIOL GOMILA  
Don PABLO DELFONT MAZA  
Don MARIA CARMEN FRIGOLA CASTILLON

**T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/ADPALMA DE MALLORCA**

SENTENCIA: 00481/2020

PLAÇA DES MERCAT, 12

Teléfono: 971 71 26 32 Fax: 971 22 72 19

Correo electrónico: tsj.contencioso.palmademallorca@justicia.es

N.I.G: 07040 33 3 2019 0000151

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000155 /2019 /

Sobre PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

De Salome

Procurador: MARIA ANTONIA VENTAYOL AUTONELL

Contra TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL TEAC, ATIB AGENCIA TRIB ILLES BALEARS

Abogado: ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

SENTENCIA

En Palma de Mallorca a 14 de octubre de 2020.

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza

Dª : Carmen Frigola Castellón

VISTOS por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears el presente procedimiento nº 155/2019 seguido a instancia de Dª. Salome representada por la Procuradora Sra. Dª. María Antonia Ventanyol Autonell y defendido por la Letrado Sra. Dª. Leire García Cortés contra la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO representada y defendida por el Abogado del Estado Letrado Sr. D. Luis Miguel Castán Martínez y como codemandada la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LES ILLES BALEARS representada y defendida por el Letrado de la Comunidad Autónoma Sr. D. José Ramón Ahicart Sanjosé.

El acto administrativo es la desestimación de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 ante el Tribunal Económico Administrativo Central, contra la Resolución NUM001 desestimatoria del TEARIB de 31 de marzo de 2015 relativa a la liquidación provisional de 17 de mayo de 2011 dictada por la Agencia Tributaria de les Illes Balears (ATIB) en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con una cantidad a ingresar de 824.041,51 Euros.

La cuantía del procedimiento se fijó en 824.041,51 euros.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Carmen Frigola Castellón, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO:**

##### **Primero.**

La recurrente interpuso recurso contencioso el 2 de mayo de 2019 que se registró al nº 155/2019 que se admitió a trámite el 16 de mayo de 2019 ordenando la reclamación del expediente administrativo.

##### **Segundo.**

Recibido el expediente la Procuradora Sra. Ventanyol Autonell formalizó la demanda en fecha 29 de julio de 2019 solicitando en el suplico que en su día se dictara sentencia en la que se anulara la Resolución del TEAC (RG NUM000) de 10 de diciembre de 2018 y la Resolución del TEARIB de la que aquella trae causa de fecha 31 de marzo de 2015 (1316/11) recurrida, anulando la liquidación contenida en el cuerpo de esta demanda.

Subsidiariamente y en defecto del anterior pedimento considere incorrecta la liquidación ofrecida obligando a la Administración a dictar una nueva en los términos solicitados en el cuerpo de la demanda.

Subsidiariamente y en defecto de los anteriores pedimentos subsane el defecto señalado en la alegación cuarta del presente escrito a la luz de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo anulando la liquidación y ordenando la retroacción del expediente completo al momento procesal oportuno. No solicitó práctica de prueba.

##### **Tercero.**

El Sr. Abogado del Estado presentó su escrito de contestación y oposición a la demanda el 17 de octubre de 2019 y solicitó se dictara sentencia desestimando la demanda, con imposición de costas al recurrente. No solicitó práctica de prueba.

Por la parte codemandada el Sr. Abogado de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares presentó su escrito de contestación y oposición a la demanda el 10 de diciembre de 2019 y solicitó se dictara sentencia por la que se desestimara íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto de adverso con expresa condena en costas de la parte actora. Tampoco solicitó práctica de prueba.

##### **Cuarto.**

El 12 de diciembre de 2019 se dictó Decreto fijando la cuantía en 824.041,51 euros.

Abierto el trámite de conclusiones la parte actora presentó su escrito el 2 de enero de 2020 y lo mismo hizo la demandada el 18 de febrero de 2020 y la codemandada el 17 de abril de 2020.

Declarada concluida la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista con citación de las partes para sentencia, y se señaló para la votación y fallo el día 30 de septiembre de 2020.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **Primero.**

Hemos dicho ya el objeto del presente recurso contencioso.

Para una mejor del debate comprensión haremos una relación de los hechos extraídos del expediente administrativo aportado:

1º.- D. Pedro Antonio, fallecido el 21 de octubre de 1.949 otorgó testamento ante el Notario de Inca D. Francisco Servera Amengual el 10 de septiembre de 1946, en el cual nombró heredera universal de sus bienes a Dña. Belinda gravando con sustitución fideicomisaria diversos bienes inmuebles en los siguientes términos: " las fincas afectas a la sustitución al fallecimiento de la heredera Belinda pasarán a sus descendientes legítimos, a saber:

si la fiduciaria Belinda no tuviere más descendientes que su hija Salome, pasará íntegramente a ésta ", ordenándose otras sustituciones para el caso de que Dña. Salome no fuese la hija única de la Sra. Belinda.

2º.- Dña. Belinda aceptó la herencia de su difunto tío Pedro Antonio mediante escritura pública otorgada ante el Notario de Inca D. Francisco Servera Amengual el 20 de octubre de 1950 obrante al número 765 de su protocolo. En la liquidación tributaria efectuada en aquel entonces se practicaron tres liquidaciones propias a la Sra. Belinda y una cuarta en conjunto con su hermana.

3º.- Dña. Belinda falleció en Sineu el 24 de septiembre de 2010.

4º.- Dña. Salome hoy recurrente, es hija de Dña. Belinda. En escritura pública otorgada ante el Notario de Palma D Andrés Isern Estela de 21 de marzo de 2011 y nº de protocolo 677 en acta de notoriedad se declaró única sustituta fideicomisaria de la sustitución fideicomisaria ordenada por el Sr. Pedro Antonio en su testamento, detallándose también la relación de bienes fideicomitidos.

5º.- Seguidamente ese mismo Notario y en la misma fecha de 21 de marzo de 2011 y nº de protocolo 678 otorgó escritura de adjudicación por sustitución fideicomisaria, adjudicándose la Sra. Salome la plena propiedad de los bienes fideicomitidos.

6º.- La recurrente el 24 de marzo de 2011 presentó ante la ATIB esa escritura de adjudicación por sustitución fideicomisaria junto con el modelo 660 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con relación de la totalidad de esos bienes y declaró un valor total de los bienes fideicomitidos de 1.425.323'27 euros. No practicó liquidación del Impuesto.

7º.- El Administrador Tributario ante la documentación presentada por la actora practicó el 17 de mayo de 2011 liquidación provisional del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a favor de la Agencia Tributaria de les Illes Balears sobre la base declarada por el presentante, resultando una cuota a ingresar de 824.041'51 euros, todo ello sin perjuicio de posterior comprobación. Se notificó a la parte esa liquidación provisional el 27 de junio de 2011.

8º.- La parte presentó formuló reclamación económico administrativa el 26 de julio de 2011 en donde presentó escrito de alegaciones el 19 de octubre de 2011 en el que manifestó que la institución fideicomisaria estaba perfectamente instituida en el testamento del difunto Sr. Pedro Antonio, estando definido también el grado de parentesco. De forma que entendía que la Sra. Salome era heredera fideicomisaria del Sr. Pedro Antonio y no de su difunta madre. Por ello entiende que la liquidación del fideicomiso se efectuó en el momento en que su madre entró en posesión de la herencia, que tenía el deber de transmitir a la fideicomisaria hoy recurrente, siendo aquel el momento en que se produjo el hecho imponible, de modo que por un lado había prescrito la acción para liquidar esos bienes. Además, la aceptación testamentaria efectuada por su madre fue debidamente liquidada y en función de la posición de heredera fiduciaria esta consolidó un derecho de usufructo sobre los bienes fideicomitidos, de forma que en el momento presente corresponde solamente liquidar por la consolidación del pleno dominio a favor de la recurrente al haberse extinguido el usufructo que disfrutó su madre en vida, o, en todo caso, una tributación inferior a la resultante de la liquidación practicada.

También adujo que la liquidación resultaba confiscatoria y se vulneraba el artículo 31.1 de la LGT y 3.1 de la LGT.

9º.- El TEARIB en Resolución de 31 de marzo de 2015 desestimó la reclamación económico administrativa. Señala que en la sustitución fideicomisaria tanto el fiduciario como el fideicomisario suceden al causante, artículo 53 del Reglamento del ISyD pero éste último solo sucede al testador fideicomitente cuando se produce el fallecimiento del heredero o legatario fiduciario (o cuando no pueda o no quiera este) y a estos efectos resulta de aplicación el artículo 24.3 de la ley 29/1987 y 47-3 de su Reglamento, y será en ese momento cuando entre la sustitución y por ello será entonces cuando pueda exigirse el impuesto. De forma que el caso es idéntico al previsto en el artículo 54-4 del Reglamento respecto al impuesto sobre sucesiones y donaciones al adquirir los bienes en el supuesto del fideicomiso de residuo, señalando en ese artículo el Reglamento que " el fideicomisario satisfará también al entrar en posesión de los bienes el Impuesto correspondiente, no computándose en su favor lo pagado por el fiduciario". En definitiva, El TEAR considera que en el caso de fideicomiso de sustitución la liquidación del heredero fiduciario al momento de la aceptación de la herencia ha de ser una liquidación como si fuera usufructuario si el causante no le otorga la posibilidad de disponer y teniendo en cuenta la fecha del fallecimiento del testador fideicomitente. En cambio, el heredero fideicomisario, haya uno o varios, deberán tributar por el pleno dominio de los bienes recibidos, girándose la liquidación cuando fallezca el heredero o legatario fiduciario, teniendo en cuenta tal fecha para determinar el valor y el tipo aplicables.

Por ello la pretensión de la parte de tributar sólo por la consolidación del pleno dominio no es posible con arreglo a la normativa del impuesto y cita en su favor la Resolución del TEAC de 14 de noviembre de 2013.

El TEARIB no entra a analizar la normativa anterior a la ley 29/1987 reguladora del ISyD porque no resulta aplicable aquella dado que el hecho imponible de adquisición de la herencia se produce en el momento del fallecimiento de la madre de la recurrente, que era la heredera fiduciaria, y a esa fecha la ley 29/1987 estaba plenamente vigente. Y no da respuesta al argumento de la confiscatoriedad del impuesto planteado.

10º.- Interpuesto recurso de alzada ante el TEAC denunciando esa incongruencia omisiva y reiterando sus argumentaciones en orden a lo ya expuesto, en Resolución de 10 de diciembre de 2018 el TEAC desestima la

alzada y confirma la resolución del TEARIB con arreglo a los argumentos que se explican en su resolución. Tampoco nada dice en cuanto a la confiscatoriedad del impuesto.

Disconforme la recurrente con los actos dictados comparece ante esta Jurisdicción y plantea las siguientes cuestiones:

- Confiscatoriedad de la liquidación y vulneración del artículo 31-1 de la CE y 3.1 de la LGT y vulneración del principio de proporcionalidad.

- La ATIB procedió a liquidar el impuesto sin que constase que la misma informase al contribuyente en ningún momento del procedimiento ni el derecho que le asistía de practicar pericial contradictoria. Y a tal efecto hay que estar a la última Jurisprudencia del TS de la que son muestras las STS 842/2018 de 23 de mayo o 804/2019 de 11 de junio.

- La recurrente cuestiona la legalidad de la liquidación girada con la que muestra disconformidad. Entiende que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto en los términos previstos en el artículo 66 y siguientes dado que el término y las condiciones suspensivas no impiden a los herederos adquirir sus derechos desde la fecha del fallecimiento del testador fiduciante de conformidad con el artículo 784 del C.c.

- Defiende también que al ser ya propietaria de esos bienes desde el mismo momento del fallecimiento del causante, debe tributar solamente por la consolidación del pleno dominio sobre dichos bienes de forma que solamente debe tributar por el usufructo extinguido por el fallecimiento de su madre Dña. Belinda.

- Subsidiariamente y para el caso de desestimarse el anterior argumento que se valore el caudal relicto al tiempo del fallecimiento del fideicomitente

- Subsidiariamente para el caso de desestimarse lo anterior, considera la actora que una tercera parte de los bienes pertenecientes al fideicomitente le corresponden directamente a la Sra. Salome porque el testamento indica que, para el caso de que la Sra. Belinda tuviera más de tres hijos, necesariamente, un tercio de los mismos, correspondería a la hoy recurrente Sra. Salome que ya había nacido al tiempo de otorgarse dicho testamento y contaba con 3 años de edad. Pero como su madre al fin no tuvo más hijos, se convirtió en la única heredera fideicomisaria de su madre, pero un tercio de la herencia ya le había correspondido al tiempo del fallecimiento de D. Pedro Antonio el 21 de octubre de 1.949.

Se oponen al recurso contencioso el Abogado del Estado y la defensa de la CAIB que solicitan su desestimación.

## Segundo.

Acerca de la confiscatoriedad del impuesto que denuncia la parte y la vulneración de los artículos 31-1 de la CE y 3-1 de la LGT.

Nos dice la recurrente que la Administración está exigiendo una liquidación de 824.041'51 euros para una valoración del caudal relicto de 1.425.323'27 euros más otros impuestos devengados con ocasión de la transmisión, y ello supera el 60% del valor de los bienes recibidos. Esa situación la obliga a tener que enajenar los bienes para poder hacer frente a la deuda tributaria que se les exige, habiendo solicitado ya aplazamientos y fraccionamientos con garantía de los inmuebles recibidos y el recargo de apremio al no hacer frente en su momento al pago adeudado. En definitiva considera confiscatorio y contrario al principio de capacidad económica que por la consolidación de su propiedad por un valor actual de 1.425.323'27 euros, deba pagar 824.379'82 euros

Es un hecho que la parte declaró como valor de los bienes del caudal fideicomitado el de 1.425.323'27 euros, y la Administración no ha cuestionado este valor, habiendo girado la liquidación provisional que aquí se impugna. La cuota girada supone un 57'83% del valor de los bienes fideicomitados.

Dicho ello, la parte no aporta a la Sala ningún argumento jurídico sustantivo que justifique su planteamiento. No basta con citar la vulneración del artículo 31-1 de la CE, junto al artículo 3 de la LGT que establece y reconoce el principio de capacidad económica en materia tributaria para considerar que una deuda tributaria que resulte gravosa, reviste naturaleza de confiscatoria.

Se necesitan datos, pruebas y argumentos jurídicos que avalen esa postura. Tampoco aporta una comparativa de los tipos impositivos aplicados en la liquidación que pudieran sugerir una desproporción evidente entre el caso de la recurrente y otros casos parecidos.

En fin, la parte basa exclusivamente lo improcedente de la liquidación en el alto importe de la liquidación girada, lo cual conduce al fracaso de su argumento.

Recordemos que el TC en su sentencia 26/2017 de 16 de febrero decía:

"(...)el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica", incorporando «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones» ( SSTC 182/1997, de 28 de octubre FJ 6 ; 245/2004, de 16 de diciembre , FJ 5 ; 189/2005, de 7 de julio , FJ 7 ; y 100/2012, de 8 de mayo , FJ 9), del que no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que «esa contribución

solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» ( SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6 ; y 107/2015, de 28 de mayo , FJ 2).

Es constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo» (entre muchas, SSTC 233/1999, de 16[sic] de diciembre , FJ 14 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5). Eso sí, en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero , FJ 7 ; 53/2014, de 10 de abril , FJ 6.b ); y 26/2015 , de 19(sic) de febrero , FJ 4 a)]. Esto es, si el hecho imponible «es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria» ( SSTC 289/2000, de 30 de noviembre , FJ 4 ; y 96/2013, de 23 de abril , es patente que el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [ SSTC 276/2000, de 16 de noviembre , FJ 4 ; y 62/2015, de 13 de abril , FJ 3 c)], por lo que «tiene que constituir una manifestación de riqueza» ( SSTC 37/1987, de 26 de marzo , FJ 13 ; y 276/2000, de 16 de noviembre , FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» ( SSTC 194/2000, de 19 de julio , FJ 4 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5).

Dicho lo que antecede, es importante señalar ya en este momento que, desde esta perspectiva, no es correcto afirmar, como hacen las Juntas Generales de Gipuzkoa, que el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE solo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular (con cita de los AATC 71/2008 , 120/2008 y 342/2008 ). Hay que tener presente que este Tribunal ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como "fundamento" de la tributación ("de acuerdo con") y la capacidad económica como "medida" del tributo ("en función de"), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente " de acuerdo con " la capacidad económica y, en el caso de los impuestos ( STC 71/2014, de 6 de mayo FJ 3), también "en función de" su capacidad económica ( SSTC 96/2002, de 25 de abril FJ 7 ; y 60/2015, de 18 de marzo FJ 4). En efecto, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art. 31.1 CE , «sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica» ( STC 194/2000, de 19 de julio , FJ 6). Es, pues, «inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», porque «la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica», de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad» [ STC 53/2014, de 10 de abril , FJ 6 b)]. De esta manera, el principio de capacidad económica opera, por tanto, «como un límite al poder legislativo en materia tributaria» ( STC 221/1992, de 11 de diciembre FJ 4).

En efecto, hemos de insistir con relación a la capacidad económica como "principio" constitucional y, por tanto, como "fundamento" de la tributación, en que dicho principio impide, «en todo caso», que el legislador establezca tributos «sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» ( ATC 71/2008, de 26 de febrero , FJ 5). El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica", erigiéndose en un «criterio inspirador del sistema tributario» ( SSTC 19/1987, de 17 de febrero FJ 3 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5), en un principio ordenador de dicho sistema ( SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5), que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona [ SSTC 27/1981, de 20 de julio FJ 4 ; 7/2010, de 27 de abril FJ 6 ; y 19/2012, de 15 de febrero , FJ 4 a)]. Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo (" la ") sino de un adjetivo posesivo (" su "), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, «respecto de cada uno» [ STC 19/2012, de 15 de febrero , FJ 4 b)], de lo cual se deduce que «es inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», de manera que «no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica» [ STC 53/2014, de 10 de abril , FJ 6 b)]. Por esta razón, el tributo, «cualquier tributo», debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica ( SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5; y AATC 24/2005, de 18 de enero FJ 3 ; 407/2007, de 6 de noviembre , FJ 4 ; y 71/2008, de 26 de febrero , FJ 5).

Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como "medida" de la tributación y, por tanto, como "criterio" de graduación de la misma. Sobre este particular hemos señalado que este aspecto no se relaciona «con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario», operando como

un «criterio inspirador del sistema tributario», razón por la cual, «aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se "module" en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del "sistema tributario" en su conjunto», de modo que «sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE » ( ATC 71/2008, de 26 de febrero , FJ 5).

Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que «obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]» ( STC 233/1999 , de 16[sic] de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre FJ 9 ; 14/1998, de 22 de enero FJ 11 B ); y 242/1999, de 21 de diciembre , FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6 ; 120/2008, de 6 de mayo FJ 1 ; y 342/2008, de 28 de octubre FJ 1). En consecuencia, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al "sistema tributario", no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca "en ningún caso", lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre , FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional ( art. 31.1 CE )

Siendo este el punto de partida, una cosa es que el pago del gravamen sea elevado o cuantioso, y otra que sea confiscatorio. Estamos en el primer caso cuando se respeta la propiedad privada pese a la carga tributaria impuesta, lo que no sucede cuando el tributo es confiscatorio, porque en ese caso la propiedad privada reconocida en el artículo 33 de la CE desaparece indirectamente por medio del tributo. Dicho de otra forma, existe confiscatoriedad cuando el obligado al pago tributario tiene que disponer de parte de su patrimonio además del precio de venta del bien. No ha probado la parte que en autos esto suceda. Explica que se ve en la necesidad de enajenar parte de esos bienes para hacer frente al pago de la liquidación, y que incluso ha tenido que fraccionar el pago ante la ATIB, lo que le ha generado intereses moratorios, extremos estos que constan en el expediente. Pero, a pesar de ello, su patrimonio no ha acreditado que esté comprometido.

### Tercero.

La actora alega que la ATIB liquidó el impuesto sin notificar a la parte que le asistía el derecho a hacer una tasación pericial contradictoria de modo que el acuerdo de liquidación ofrece un pié de recurso genérico y con arreglo a la doctrina del TEAC plasmada en la Resolución 5570/2013 de 13 de enero de 2016 debería ser subsanada comunicando expresamente el órgano gestor tal posibilidad lo que conlleva la anulación de la liquidación y el ofrecimiento de un nuevo plazo para ejercitar ese derecho. Y ello conecta con la última Jurisprudencia del TS en materia de valoración de inmueble referida a Impuestos que determina la base imponible acudiendo al valor real de los bienes, y cita en su favor la STS 842/2018 de 23 de mayo o la 804/2019 de 11 de junio que señalan que no cabe la estimación por referencia al valor catastral para determinar el valor real

Fue la propia recurrente quien presentó el impreso 660 del ISSD de relación de bienes que integraban el caudal relicto, por un valor de 1.425.323'27 euros, si bien no practicó la liquidación del Impuesto. El Administrador tributario, con base exclusivamente a los datos aportados en esa declaración, y así lo señala expresamente la Resolución del TEAR, fue quién practicó la liquidación con el resultado a ingresar de 824.041'51 euros. Por lo tanto, la Administración tributaria a la vista del documento 660 presentado aceptó el valor de los bienes que en él se detallaron en donde se especifica el valor dado a cada uno de ellos. Así las cosas, hasta la fecha, no hay discusión sobre el valor de esos bienes pues la Administración no ha hecho uso del cauce de comprobación de valores previsto en el artículo 18 de la Ley del ISSD con remisión a lo dispuesto en el procedimiento de comprobación de valores del actual artículo 57 de la LGT, ni se ha iniciado el procedimiento establecido en el artículo 134 de la LGT por lo que la pericial contradictoria regulada en el artículo 135 de aquella ley, sólo procede en estos casos. Tampoco es aplicable la jurisprudencia citada que alude a supuestos de comprobación de valores, que aquí no ha tenido lugar.

### Cuarto.

En cuanto a la liquidación girada. Entiende la recurrente que la recurrente adquirió la condición de heredera fideicomisaria en el mismo momento del fallecimiento del causante, de forma que, según explica, la actora no es heredera de su madre fallecida el 24 de septiembre de 2010, que fue nombrada heredera fiduciaria de aquel, sino que lo es directamente del causante y desde el mismo momento de su muerte, ocurrida el 21 de octubre de 1949, contando entonces la recurrente con 3 años de edad. Y por ello la conclusión es que ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar el impuesto, de modo que la liquidación girada es nula.

No concordamos el argumento. No es lo mismo un fideicomiso que una sustitución fideicomisaria. Mientras en el fideicomiso el fenómeno sucesorio comienza en el de cuius y concluye en el fideicomisario, estableciéndose una trayectoria compleja en la que el fiduciario es el mediador, en la sustitución fideicomisaria propiamente dicha, que es la que aquí nos afecta, -por ser esta figura la elegida por el Sr, Pedro Antonio en su testamento abierto otorgado en Inca el 10 de septiembre de 1946-, el fenómeno sucesorio se consume entre el de cuius y el fiduciario, con la sustancial particularidad de que éste queda vinculado a sufrir la restitución prevista al ser ordenada la sustitución fideicomisaria. En la sustitución fideicomisaria hay un llamamiento complejo y sucesivo, con doble liberalidad, en orden escalonado de preferencias.

El testador Sr. Pedro Antonio dispuso lo siguiente:

"B) Excepto las fincas expresadas en la letra A todas las restantes fincas rústicas y urbanas que herede Belinda, incluso las que llegare a adquirir de su hermana Marisol en virtud de la sustitución establecida en la cláusula precedente, si tuviere efecto, estarán sujetas al gravamen de sustitución fideicomisaria, quedando obligada la nombrada heredera a conservar tales fincas y a su muerte transmitir las, según se ordena a continuación (...)"

La sustitución fideicomisaria tiene carácter condicional en cuanto pende de que el sustituto fideicomisario sobreviva al evento determinante de la sustitución fideicomisaria y por lo tanto es de incierto día.

Así las cosas, desde la perspectiva tributaria que es la que nos ocupa, el hecho imponible se ha producido en virtud de lo dispuesto en el artículo 3-1 a) de la LISD. Y la obligada tributaria es la recurrente que es la causahabiente y adquirente de los bienes objeto de la sustitución fideicomisaria con arreglo al artículo 5 a) del Impuesto.

El devengo del impuesto que es lo que discute la parte, y lo sitúa en el momento de la muerte del causante, no se acepta. Si bien el artículo 24-1 de la LISD sitúa el momento del devengo al tiempo de la muerte del causante en las adquisiciones mortis causa, el apartado 3º de ese mismo artículo dispone:

Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

Y lo mismo señala el artículo 47 del Reglamento que dispone:

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en la percepción de cantidades, cualquiera que sea su modalidad, por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil .

2. (...)

3. Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.

La sustitución fideicomisaria es un evento condicional de incertus quando, de modo que, el fideicomisario que está nombrado en el testamento y es heredero del testador fideicomitente como así lo señala la STS de 22 de noviembre de 1996, sin embargo, no es hasta el momento en que éste adquiere los bienes que el impuesto se devenga, lo que sucede sólo cuando desaparece la condición impuesta por el testador con los sucesivos llamamientos instituidos, o sea, cuando fallece el transmisor o heredero fiduciario, pues no en vano ya se ha dicho que el fenómeno sucesorio se completa entre el de cuius y el fiduciario y cuando este desaparece entonces sí el sustituto fideicomisario supérstite akl fiduciario sucede y es heredero del fideicomitente, que no del fiduciario. Pero el impuesto y hecho sucesorio del fideicomitente se completa en el momento de la muerte del fiduciario, Y eso es lo que establecen los artículos 24-3 de la Ley y 47-3 del Reglamento. La recurrente, que es heredera de D. Pedro Antonio, adquirió los bienes fideicomitados por aquel en el momento del fallecimiento de su madre Dña. Belinda, que era la heredera fiduciaria.

Habiendo ocurrido el óbito de la Sra, Belinda el 24 de septiembre de 2010, otorgada la escritura de adjudicación por sustitución fideicomisaria a favor de la recurrente el 21 de marzo de 2011, presentado el documento 660 y la documentación correspondiente ante la ATIB el mes de marzo de 2011, la liquidación se practicó el 17 de mayo de 2011. A esa fecha no había transcurrido el plazo prescriptivo de cuatro años contados a partir de la finalización del plazo de seis meses para la presentación voluntaria de la liquidación del Impuesto.

## Quinto.

Se muestra disconforme la parte con la liquidación porque entiende que solamente ha de tributar por el hecho de la consolidación del pleno dominio al extinguirse el usufructo que disfrutaba su madre.

Y tampoco podemos admitir ese argumento a tenor de lo dispuesto en el artículo 53-3 de la Ley que establece:

En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos «inter vivos» o «mortis causa», en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento.

En definitiva, el heredero fideicomisario ha de liquidar por el pleno dominio, con independencia de lo que el fiduciario en su día hubiere tributado como usufructuario, a no ser que tuviere reconocidas facultades de disposición por actos inter vivos o mortis causa, en cuyo caso, viene también obligado a tributar por el pleno dominio de dichos bienes.

#### **Sexto.**

Por último, debemos desestimar la pretensión subsidiaria de valorar el caudal relicto con arreglo al momento del fallecimiento del causante. E igualmente que se tenga en cuenta que de las cláusulas recogidas en el testamento habría una parte que sin lugar a dudas ya le pertenecía a Dña. Salome según el orden de llamamientos establecido en ese testamento.

Con arreglo a lo ya expuesto en orden al momento del devengo, y el carácter condicional de la institución ninguno de esos argumentos es válidos.

Llegados a este punto desestimamos íntegramente el recurso contencioso.

#### **Séptimo.**

En materia de costas de conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional imponemos las costas de este procedimiento a la parte recurrente, en atención al principio de vencimiento objetivo, y las limitamos a un máximo total de 2.000 euros.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general aplicación

### **FALLAMOS:**

PRIMERO: DESESTIMAMOS el recurso contencioso.

SEGUNDO: Todo ello con imposición de las costas causadas en esta única instancia a la parte recurrente y hasta un máximo total de 2000 euros.

Contra esta sentencia y de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 7/2015 en la Ley 19/1998, caben los siguientes recursos:

1.- Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea. Téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-

2.- Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sección de casación esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears. Se tendrá en cuenta también el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION. - Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por la Magistrado de esta Sala Ilma. Sra. Dña. Carmen Frigola Castillon, que ha sido Ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.

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.