

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089083

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 15 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4295/2022

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos incluidos. ISD. Adquisiciones mortis causa. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible. *Aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial tras el fallecimiento del causante* La sala a quo señala que antes del fallecimiento de la causante, se había promovido litigio en relación con un acto relativo a hechos imponibles gravados por el ISD, cual era la acción ejercitada frente al acuerdo del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa, de modo que quedó en suspenso la obligación tributaria a expensas del definitivo resultado del procedimiento judicial. Por lo que concluye que el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción de cuatro años, previsto en el art. 66.a) LGT habría de fijarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, conforme al artículo 67.1 LGT, con lo que, con arreglo al art. 69 Rgto ISD debe operar a partir del reconocimiento de los derechos económicos en concepto de justiprecio y cuando se llevó a cabo la autoliquidación del ISD, no habría transcurrido ese plazo. La sentencia objeto del presente recurso de casación cuenta con el voto particular de uno de los magistrados, en el que fundamenta su discrepancia con la postura mayoritaria seguida por la sentencia de instancia sobre la base, precisamente, de la tesis mantenida en la SAN de 16 de septiembre de 2021, recurso n.º 125/2020 (NFJ084864) en la que se señala que las cantidades percibidas en concepto de justiprecio por los herederos, una vez fallecido el anterior propietario del bien expropiado, tributan como ganancia patrimonial por el [IRPF], puesto que, cuando fallece el causante, los herederos heredan la finca expropiada y tienen una cuota o cantidad ideal respecto a la determinación concreta del justiprecio, por lo que, cuando éste se percibe, una vez fallecido el causante, no puede ser objeto de tributación por un Impuesto como el de Sucesiones, que ya se devengó por la muerte del causante, sino que se produce una alteración patrimonial dentro del patrimonio de heredero que debe tributar por el [IRPF]. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial tras el fallecimiento del causante constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente. [Vid., SAN de 12 de mayo de 2022, recurso n.º 2136/2019, (NFJ086580) contra la que se plantea el recurso de casación]

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3 y 24.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 14.
RD 1629/1991(Rgto ISD), arts. 47 y 69.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 67.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 15/03/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4295/2022

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria: Impuesto sobre Sucesiones

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4295/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 15 de marzo de 2023.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. La procuradora doña Luisa Soraya Toro Vílchez, en representación de doña Serafina, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 21 de abril de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía sede de Sevilla, que desestimó el recurso nº 367/2020, en materia del Impuesto sobre sucesiones y donaciones ["ISD"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) los artículos 24.1 y 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"]; y (ii) los artículos 24.3 y 25 LISD y 48.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) ["RISD"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia al apreciar la concurrencia de los supuestos contemplados en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 19 de mayo de 2022, emplazando a las partes, habiendo comparecido tanto doña Serafina-recurrente- como la abogado del Estado -recurrida y que se opone a la admisión del recurso- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Por otra parte, consta igualmente personada como parte recurrida la Junta de Andalucía, que alega su falta de legitimación pasiva y falta de postulación en el presente recurso, al dirigirse frente a un acto tributario dictado por un órgano ajeno a esa Administración autonómica, cuál es el Tribunal Económico-Administrativo Local ["TEAL"] de Ceuta, que había conocido de una reclamación económico-administrativa planteada respecto de una resolución dictada por la Delegación de Ceuta de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"], es decir, por parte de un órgano no perteneciente a dicha Administración regional.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija para supuestos sustancialmente iguales una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]; y que (ii) afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º) Doña Amanda interpuso recurso contencioso-administrativo contra los acuerdos de 30 de marzo de 2006 del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de Ceuta, dictados en determinación del justiprecio de unas fincas

expropiadas por la Ciudad Autónoma de Ceuta, al hallarse afectadas por el proyecto de expropiación por el procedimiento de tasación conjunta "Loma Colmenar". El recurso fue estimado por sentencia de 27 de abril de 2011 (Rec. 776/2006, ES:TSJAND:2011:5852), dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que fijó como cantidad debida en concepto de justiprecio por el suelo expropiado la suma de 4.530.132 euros (finca nº NUM000) y 8.807.526 euros (finca nº NUM001), conforme a lo solicitado por la parte actora en ese recurso y en la correspondiente valoración del expediente administrativo.

2º) El 26 de noviembre de 2011 se produjo el fallecimiento de doña Amanda, otorgándose el 24 de mayo de 2012 escritura de manifestación y adjudicación de herencia a favor de su hermana, doña Serafina, ante el Notario de Ceuta, D. Antonio Fernández Naveiro. En la citada escritura no se incluía el justiprecio, al estar pendiente la resolución judicial, por haber interpuesto el abogado del Estado recurso de casación contra la citada sentencia del TSJ de Andalucía.

3º) El 16 de julio de 2012 la AEAT practicó liquidación provisional del ISD, ingresando la heredera y recurrente en casación la cantidad de 5.961,12 euros el 26 de julio siguiente.

4º) Por sentencia de 27 de abril de 2015, dictada por la Sección Sexta de esta Sala del Tribunal Supremo (casación 396/2013, ES:TS:2015:1642), se confirmó la sentencia del TSJ de Andalucía referida, declarando no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado. En ejecución de esa sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo, la heredera percibió de la Entidad Pública Empresarial de Suelo la cantidad de 2.294.206,57 euros en el año 2015.

5º) El 15 de febrero de 2017, la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Ceuta de la AEAT efectuó a la contribuyente una comunicación relativa al abono del recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación del ISD, por el importe diferencial como consecuencia de la cantidad reconocida en concepto de justiprecio por el Tribunal Supremo, requiriéndosele que presentara la correspondiente autoliquidación complementaria.

6º) El 30 de mayo de 2017 la interesada presentó autoliquidación del ISD (Modelo 650), ingresando la cantidad de 26.311,58 euros para, posteriormente, el 25 de julio de 2017, presentar una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación, sustentada en la prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación. La solicitud fue denegada por resolución de 13 de noviembre de 2017 de la misma Dependencia de Gestión Tributaria.

7º) Frente a la resolución anterior, la contribuyente planteó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAL de Ceuta, siendo desestimada por resolución de 2 de junio de 2020. El TEAL, en lo que aquí interesa, considera que las cantidades percibidas constituyen una ganancia patrimonial derivada del incremento del justiprecio que correspondía a la causante. Así mismo, entiende que, en lo que se refiere a la causahabiente, tal cantidad constituye un incremento de patrimonial que se deriva de su condición de heredera, si bien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], rechaza que las rentas pendientes de imputación deban integrarse en el periodo impositivo en que adquiere firmeza la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015, sino cuando se produjo el fallecimiento de su hermana, doña Amanda.

8º) Contra dicha resolución, la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, siendo tramitado con el número 367/2020 y que fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La sala a quo señala que hasta que se dicta la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015 y se produce el abono de las cantidades derivadas de su fallo a favor de la demandante, la Administración tributaria carecía de acción para instar la regularización tributaria, de modo que es partir de entonces -y no antes- cuando aquélla pudo ejercitar la acción administrativa tendente a regularizar la situación tributaria de la contribuyente. A lo que añade que, ya antes del fallecimiento de la causante, se había promovido litigio en relación con un acto relativo a hechos imponibles gravados por el ISD, cual era la acción ejercitada frente al acuerdo referido del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de Ceuta, de modo que quedó en suspenso la obligación tributaria a expensas del definitivo resultado del procedimiento judicial. Por lo que concluye que el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción de cuatro años, previsto en el artículo 66.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], habría de fijarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, conforme al artículo 67.1 LGT, con lo que, con arreglo al artículo 69 RISD, debe operar a partir del reconocimiento de los derechos económicos en concepto de justiprecio tras la reiterada sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015 y, en consecuencia, el 30 de mayo de 2017, cuando se llevó a cabo la autoliquidación del ISD, no habría transcurrido ese plazo.

Tercero. Marco jurídico.

Son relevantes para el presente recurso los preceptos que a continuación se citarán.

El artículo 3.1.a) LISD prevé que constituye el hecho imponible del impuesto: "[l]a adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio".

Y el artículo 24 LISD, relativo a su devengo, dispone que:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, 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. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

[...] 3. 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".

Así mismo, el artículo 47.3 RISD determina que: "Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera 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".

Por su parte, el artículo 14 LIRPF establece lo siguiente:

"1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

[...] c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

[...] 4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse".

Cuarto. *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que el presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial tras el fallecimiento del causante constituye el hecho imponible del ISyD o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente.

Quinto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues no son extraños los casos en que se impugna la determinación del justiprecio en procedimientos de expropiación forzosa, produciéndose el fallecimiento del beneficiario con carácter previo a que se dicte la sentencia con la que finalice, de forma definitiva, el litigio.

2. Así mismo, la cuestión suscitada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al haber sido resuelta de forma contradictoria por la sala a quo respecto de lo declarado en la Sentencia de 16 de septiembre de 2021 (Rec. 125/2020, ES:AN:2021:4500), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [artículo 88.2.a) LJCA], en la que se señala lo siguiente:

"[...] las cantidades percibidas en concepto de justiprecio por los herederos, una vez fallecido el anterior propietario del bien expropiado, tributan como ganancia patrimonial por el [IRPF], puesto que, cuando fallece el causante, los herederos heredan la finca expropiada y tienen una cuota o cantidad ideal respecto a la determinación concreta del justiprecio, por lo que, cuando éste se percibe, una vez fallecido el causante, no puede ser objeto de tributación por un Impuesto como el de Sucesiones, que ya se devengó por la muerte del causante, sino que se produce una alteración patrimonial dentro del patrimonio de heredero que debe tributar por el [IRPF]".

De este modo, se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Debemos poner de manifiesto que la sentencia objeto del presente recurso de casación cuenta con el voto particular de uno de los Magistrados integrantes de la Sala de Sevilla, en el que fundamenta su discrepancia con la postura mayoritaria seguida por la sentencia de instancia sobre la base, precisamente, de la tesis mantenida en dicha sentencia de la Audiencia Nacional.

Sexto. *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son: los artículos 3.1.a) y 24.1 y 3 LISD, 47.3 RISD y 14 LIRPF.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

Séptimo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4295/2022, preparado por doña Serafina contra la sentencia dictada el 21 de abril de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que desestimó el recurso nº 367/2020.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial tras el fallecimiento del causante constituye el hecho imponible del ISyD o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 3.1.a) y 24.1 y 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, y 14 Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.