

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090014

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 7 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6969/2022

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Normas especiales. Derechos reales y consolidación del dominio. Reducciones de la base imponible. Parentesco. La oficina liquidadora giró liquidación complementaria por haberse autoliquidado la consolidación del dominio aplicando una reducción no aplicada en el momento de la adquisición de la nuda propiedad, al considerar que no procedía aplicar ningún tipo de reducción, al haberse consumido en la adquisición de la nuda propiedad por fallecimiento en el año 2004, no correspondiendo aplicar ninguna en la consolidación del dominio. La sentencia recurrida resolvió el recurso planteado por el recurrente en el sentido de que el art. 31 Rgto. ISD no permite inferir una condición adicional como la que, de hecho, aplica la Administración Tributaria, y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito, pues el art. 31 Rgto. ISD no pondera si las causas por las cuales la reducción no se aplica son jurídicas o de hecho, ni siquiera qué tipo de causas y no ha quedado acreditado que se hubieran agotado las reducciones en anterior autoliquidación o liquidación practicada por la Administración; el demandante dice que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre, manifestando que el derecho la deuda ha prescrito, por lo tanto la Administración debió aplicar la reducción correspondiente, estimando así el recurso. La cuestión que presenta interés casacional al haber sido resuelta de forma contradictoria por distintos TSJ consiste en determinar si resultan íntegra o parcialmente aplicables las reducciones por parentesco del Impuesto sobre Sucesiones, en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

PRECEPTOS:

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 51.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 26.

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: 07/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6969/2022

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria:

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.: 6969/2022

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 7 de junio de 2023.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El abogado de la Generalidad Valenciana, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 15 de julio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso nº 739/2021 interpuesto frente a la desestimación por silencio de la reclamación interpuesta por don Jacobo, en impugnación de la resolución dictada por la Oficina Liquidadora de Moncada (Valencia), desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 3.587,30 euros.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 26 c) de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"] y 51 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 la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en las cuestiones que se plantean porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) 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 sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 19 de septiembre de 2022, habiendo comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 de la LJCA tanto la representación procesal de la Generalidad Valenciana, parte recurrente, como don Jacobo y la Administración General del Estado, representados por la procuradora doña María del Carmen Jover Andreu y el abogado del Estado, respectivamente, como partes recurridas. Únicamente don Jacobo se ha opuesto a la admisión del recurso.

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, el recurrente está legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA) y la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86.1. y 2 de la 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 de la LJCA, letras a), b), d) y e)], por lo que no puede prosperar las causas de inadmisión propuestas de contrario.

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA]; (ii) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA]; (iii) afectando a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso y proyectarse sobre otros procedimientos en que se den circunstancias similares, [artículo 88.2.c) de la 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) de la 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:

1. El 5 de agosto de 2019 se presentó ante la Oficina Liquidadora de Moncada, cuaderno particional correspondiente a la herencia causada por fallecimiento de don Matías (13 de septiembre de 2004) y doña Carlota (8 de febrero de 2019), los cuales otorgaron testamento ante el Notario don Jaime Alberto Pi Soriano, legándose mutuamente el usufructo vitalicio y nombrando heredero a su hijo don Jacobo, aquí recurrido en casación.

2. Presentadas las correspondientes autoliquidaciones, la consolidación del dominio se presenta exenta o prescrita al pago del Impuesto sobre Sucesiones.

3. Por la oficina liquidadora se giró liquidación complementaria por haberse autoliquidado la consolidación del dominio aplicando una reducción no aplicada en el momento de la adquisición de la nuda propiedad, por importe de 32.000 euros, al considerar que no procedía aplicar ningún tipo de reducción, al haberse consumido en la adquisición de la nuda propiedad por fallecimiento de don Matías en el año 2004, no correspondiendo aplicar ninguna en la consolidación del dominio.

4. Contra la referida liquidación, el contribuyente interpuso recurso de reposición ante la Oficina Liquidadora de Moncada, que fue desestimado por resolución de 15 de enero de 2020, frente a la cual planteó reclamación económico-administrativa, igualmente desestimada, en esta ocasión, por silencio administrativo.

5. Disconforme con esa decisión presunta, el obligado tributario registró el recurso-contencioso administrativo nº 739/2021 ante la Sala regional que, por sentencia de 15 de julio de 2022, lo estimó, conteniendo, en lo que aquí interesa, el Fundamento de Derecho Tercero la ratio decidendi de esa decisión: "(S)in perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorando, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el art. 42 de este reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

Los términos del art. 31 del Reglamento del Impuesto son taxativos cuando limita la exclusión de la reducción por parentesco en las sucesiones del usufructo a los casos en que dicha reducción se hubiera agotado en la liquidación relativa a la adquisición de la nuda propiedad.

La letra del precepto o la sistemática de la regulación del impuesto no permiten inferir una condición adicional como la que, de hecho, aplica la Administración Tributaria, y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito. En efecto, la norma del citado art. 31 no pondera si las causas por las cuales la reducción no se aplica son jurídicas o de hecho, ni siquiera qué tipo de causas.

No ha quedado acreditado que se hubieran agotado las reducciones en anterior autoliquidación o liquidación practicada por la Administración; el demandante dice que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre, manifestando que el derecho la deuda ha prescrito, por lo tanto la Administración debió aplicar la reducción correspondiente. La demanda por todo ello debe estimarse." (sic).

Tercero. Normas que deberán ser interpretadas.

A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación de los artículos 26 c) de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la citada norma, y que disponen:

Artículo 26. c) LISD: Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

(...) c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

Artículo 51 RISD: 1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la liquidación que se gire al adquirente sobre la base del valor que en ese momento tenga la nuda propiedad y por el tipo de gravamen que corresponda al título de adquisición, al consolidarse el pleno dominio en la persona del nuevo nudo propietario, se girará liquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó, aplicando la escala de gravamen correspondiente al título por el que se desmembró el dominio.

4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girará únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

5. En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos. La misma norma se aplicará al usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

6. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

7. Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario se liquidará por las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición, se practique nueva liquidación, conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal, y se hagan las rectificaciones que procedan en beneficio del Tesoro o del interesado.

8. Al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el Impuesto al usufructuario, si lo hubiere, en razón al aumento del valor del usufructo, y si dicho usufructo no existiese se practicará al nudo propietario la liquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos. Si el usufructo se extinguiese antes de los derechos de uso y habitación, el nudo propietario pagará la correspondiente liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo en cuanto al aumento que a virtud de la misma experimente el valor de la nuda propiedad.

Cuarto. *Cuestiones en las 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, procede admitir a trámite este recurso de casación precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si resultan íntegra o parcialmente aplicables las reducciones por parentesco del Impuesto sobre Sucesiones, en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

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

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos tribunales [artículo 88.2.a) LJCA], invocando la Administración recurrente que la Sala de Andalucía, Sección Segunda, sede de Sevilla, en su sentencia de 16 de febrero de 2012 (recurso 417/2011: ECLI:ES:TSJAND:2012:1293) señala "(L)o anteriormente expuesto lleva a la conclusión de la improcedencia de la reducción solicitada, pues si no se presentó autoliquidación por el impuesto correspondiente a la herencia de la madre de la parte actora, fallecida en 1994, ni se practicó liquidación por aquella herencia, es evidente que no se pudo practicar reducción por parentesco, por lo que tampoco puede practicarse la indicada reducción en la presente liquidación de extinción del usufructo, en la medida en que el precepto sólo la autoriza en cuanto al resto, de ahí, que sea improcedente practicar el total de la reducción en la extinción del usufructo, si no se practicó liquidación reducida respecto de la liquidación de la adquisición de la nuda propiedad." (sic).

Asimismo cita como elemento de contraste la sentencia de 18 de abril de 2016 (recurso 414/2016: ECLI:ES:TSJCAT:2016:8153) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, cuando razona que "(s)i la materialidad de la práctica de la liquidación se fracciona en dos partes, quiere decir que en la primera parte, la correspondiente a la nuda propiedad, ya es procedente aplicar el importe de las reducciones, y de esta manera cobra sentido la

expresión "resto de la reducción", es decir, el resultado de una operación de restar, operación ésta que implica una previa disminución, de manera que si no se ha hecho no cabe aplicar la totalidad de la reducción." (sic).

2. Además, al poder afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las 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).

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 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la 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 fundamento jurídico cuarto.

2. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación de los artículos 26 c) de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la citada norma.

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.

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

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la 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 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la 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/6969/2022, preparado por el abogado de la Generalidad Valenciana, en la representación que le es propia, contra la sentencia dictada el 15 de julio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso nº 739/2021.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si resultan íntegra o parcialmente aplicables las reducciones por parentesco del Impuesto sobre Sucesiones, en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 26 c) de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la citada norma.

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 de la 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.