

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092057

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 174/2024, de 1 de febrero de 2024

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 El debate casacional gira en torno al tratamiento fiscal de un aumento del justiprecio, reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento de la causante (expropiada) y, en particular, si constituye el hecho imponible del ISD o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente. Como resulta de los antecedentes, la liquidación impugnada en la instancia se practicó por el concepto ISD, argumentándose por la heredera (aquí recurrente) su prescripción, tal y como remarca el abogado del Estado en su escrito de oposición. No consta, en efecto, que en su demanda patrocinara que, en lugar del ISD, lo procedente hubiera sido tributar por IRPF. Ciertamente, las dudas sobre el concepto tributario aplicable, las evidencia la recurrente, por primera vez, en el escrito de preparación del recurso de casación. Ahora bien, no es menos cierto que la delimitación entre IRPF e ISD se esboza ya en la resolución del TEAL de Ceuta, cuando se refiere al régimen jurídico tributario de la parte controvertida de justiprecio, distinguiendo la viabilidad de la imposición, por un lado, con relación a la causante (IRPF) y, por otro, respecto de la causahabiente (ISD). La cuestión que se suscita se proyecta exclusivamente sobre el importe diferencial que, en concepto de justiprecio, resultaba de la sentencia del Tribunal Supremo, y que percibió ya la heredera, aquí recurrente en el año 2015. Debemos avalar la argumentación contenida en el escrito de oposición del recurso de casación en el sentido de que no es posible confundir conceptos tributarios diferentes ni obligados tributarios distintos. Por un lado, atendiendo a la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del IRPF, tienen las cantidades percibidas con ocasión de una expropiación forzosa, el diferencial del justiprecio debió imputarse al IRPF de la fallecida -a través de la correspondiente declaración complementaria-, como propietaria de la finca expropiada y que, como se ha dicho, ya no formaba parte de la masa hereditaria en el momento de su fallecimiento. Por otro lado, lo anterior es independiente de la tributación del diferencial del justiprecio, ya por la causahabiente (recurrente), por el concepto de ISD, al percibir tal cantidad por el fallecimiento de su hermana. Desde esta última perspectiva, es correcta la argumentación de la sentencia en cuanto a liquidación por el ISD de dichas cantidades, percibidas en concepto de diferencial de justiprecio y que, no pudiendo haberse incorporado a la masa hereditaria en el momento del fallecimiento de la recurrente, formaban parte de ella, una vez desestimado el recurso de casación del abogado del Estado contra la fijación del justiprecio. La recurrente pone de manifiesto que, el diferencial del justiprecio fue declarado y liquidado en el ejercicio correspondiente del IRPF en concepto de incremento patrimonial, hecho que la Administración Tributaria no discute que el incremento de justiprecio constituyó un incremento patrimonial que debía quedar sujeto al IRPF, en concreto, debía integrar la base imponible del último periodo impositivo de la difunta. Dicha circunstancia queda fuera del objeto de este recurso de casación, que se limita a la liquidación girada a la recurrente en concepto de ISD, sin perjuicio del eventual derecho a la devolución de ingresos indebidos que surgiría, únicamente, si la recurrente tributó por ese diferencial de justiprecio en su IRPF, en lugar de haberse imputado, a través de la correspondiente declaración complementaria, en el IRPF de su hermana. La Sala concluye que existiendo controversia jurisdiccional en torno al justiprecio de una expropiación forzosa, en las circunstancias del caso -a saber, justiprecio fijado por una sentencia dictada en única instancia frente a la que se interpone un recurso de casación por la Administración, desestimado por el Tribunal Supremo- acaecido el fallecimiento de la expropiada (causante) entre ambos pronunciamientos judiciales, la parte controvertida -diferencial- del justiprecio, percibida por la causahabiente tras la sentencia dictada en casación, debe tributar por el ISD. [Vid., ATS de 15 de marzo de 2023, recurso n.º 4295/2022 (NFJ089083) que plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3 y 24.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14 y 33.
RD 1629/1991 (Rgto. ISD), arts. 47 y 69.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 67.
Ley 29/1998 (LJCA), art. 33.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 174/2024

Fecha de sentencia: 01/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4295/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/01/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4295/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 1 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4295/2022, interpuesto por doña Serafina, representada por la procuradora de los Tribunales doña Luisa Soraya Toro Vilchez, bajo la dirección letrada de don Guillermo Martínez Miguel, contra la sentencia dictada el 21 de abril de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede Sevilla, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), en el recurso núm. 367/2020.

Ha sido parte recurrida la Junta de Andalucía, representada y defendida por el letrado de la Junta de Andalucía.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede Sevilla, del TSJA de 21 de abril de 2022, que desestimó el recurso núm. 367/2020, interpuesto por la representación procesal de doña Serafina contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Local (TEAL) de Ceuta de 2 de junio de 2020, por el que se desestimaba su reclamación económico-administrativa contra la denegación de la rectificación de su autoliquidación, concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ejercicio 2017, importe de 69.580.78 euros.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación.*

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Luisa Soraya Toro Vilchez, en representación de doña Serafina, mediante escrito de 18 de mayo de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 21 de abril de 2022.

El TSJA tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de mayo de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de marzo de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"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 ISD 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."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Luisa Soraya Toro Vilchez, en representación de Serafina, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 27 de abril de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 3.1.a), 24.1 y 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("LISD"), "BOE" núm. 303, de 19 de diciembre, del artículo 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("RISD"), "BOE" núm. 275, de 16 de

noviembre, y del art. 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("Ley de IRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre.

Apunta que el incremento del justiprecio reconocido en este caso constituye un incremento patrimonial de la difunta y de sus causahabientes, sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRFP), y que debe integrarse en la base imponible del último periodo impositivo que deba declararse, obligación formal y pago que asumieron todos sus herederos, como se reconoce y admite de contrario.

Enfatiza que de la resolución desestimatoria del recurso económico-administrativo por el TEAL de Ceuta se advierte que la propia Administración tributaria reconoce que es de aplicación el artículo 14 de la Ley IRPF, considerando que una interpretación integradora de la norma lleva a concluir que las rentas obtenidas no se pueden integrar en el periodo que adquiere la firmeza la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, relativa al proceso expropiatorio, "sino cuando se produjo el fallecimiento, en virtud de lo previsto en el artículo 14.4 de la LIPF", lo que a su juicio supone el reconocimiento explícito de la opción de sujeción al IRPF.

Considera que, en un giro inexplicable, se pasa de la norma del IRPF a la norma del LISD, donde se cita el artículo 24.3 de esta última Ley a efectos de sostener que no se había producido el devengo del impuesto, ahora el de sucesiones, al existir una "limitación" que no es otra que la pendencia del proceso expropiatorio ante el Tribunal Supremo, prescindiendo del presupuesto fáctico de su propio reconocimiento, esto es, que ese exceso de justiprecio reconocido por el Tribunal Supremo, una vez producido el fallecimiento de la expropiada, constituía una renta que se tributa como incremento patrimonial a integrar en la base imponible del último periodo impositivo del IRPF de la difunta, como así se liquidó por sus herederos.

Entiende que razonar de otra forma contraviene lo prevenido en el artículo 24.1 del LISD, regulador del devengo del impuesto, donde se dispone "en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...", reconociendo que cualquier adquisición posterior al fallecimiento no lo es propiamente de la difunta sino de sus herederos.

Expresa que los causahabientes heredaron el patrimonio de la difunta a la fecha de su fallecimiento y, con ello, tanto la finca expropiada como el eventual y futuro derecho al incremento del justiprecio de la misma, que una vez fijado y obtenido lo adquieren por derecho propio no como herencia de la inicial expropiada y de esta forma dicho incremento patrimonial también constituye una alteración que afecta al IRPF de cada uno de los herederos.

Argumenta que el Impuesto de Sucesiones, en cualquiera de las modalidades de su hecho imponible, es un impuesto instantáneo, sin período impositivo, produciéndose el devengo el día del fallecimiento del causante, y por ello no existe en su regulación un precepto equivalente al art. 14.4 del IRPF, que sí hace mención a "rentas pendientes de imputación". En el Impuesto de sucesiones, de conformidad con lo razonado, no pueden existir rentas pendientes si el devengo, instantáneo y automático, se produce con el deceso, sin perjuicio de lo que expone sobre la interpretación del art. 24.3 de la LISD.

No comparte que esta pendencia del proceso sobre la determinación del justiprecio constituya una suerte de "limitación" que permita aplicar lo previsto en el artículo 24.3 LISD, toda vez que equiparar el litigio con una condición, término, fideicomiso o limitación, en general, supone una interpretación extensiva de los motivos tasados de suspensión del devengo del Impuesto, contenidos en el citado precepto, contradiciendo los criterios interpretativos restrictivos de la norma tributaria extraídos por la jurisprudencia sobre la proscripción de la analogía prevista en el art. 14 de la LGT.

Concluye que los herederos de la expropiada fallecida adquieren la finca y, en su caso, la cuota ideal respecto del justiprecio que se discute en el correspondiente recurso contencioso-administrativo, que no tributa al momento del fallecimiento por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("ISD"), adquiriendo estos, igualmente, la condición de sucesores o herederos de quien generó la obligación tributaria por IRPF pero no como obligado tributario sino como obligados formales compelidos a la declaración del incremento del justiprecio obtenido con posterioridad en calidad de "rentas pendientes de imputación" a integrar en la base imponible del último periodo impositivo declarado. De igual forma, la percepción de ese incremento de justiprecio por los herederos tendrá la correspondiente incidencia futura en sus propias declaraciones del IRPF.

Invoca la sentencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional de fecha 16 de septiembre de 2.021 (recurso núm. 125/2020) que, a su juicio, analiza y resuelve una cuestión sustancialmente idéntica a la presente.

Finalmente se refiere también a la consulta vinculante DGT V1480-17, de 12 de junio, que concluye que procede la liquidación como incremento patrimonial en el IRPF al haberse producido el devengo del Impuesto sobre Sucesiones en un momento anterior no susceptible de considerarlo suspendido, aun cuando los supuestos no coincidan.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 14 de junio de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, alerta que la recurrente no planteó ni fue objeto de discusión que, en lugar de tributar por el ISD, debía haberlo hecho por el IRPF. Lo único que se debatió fue la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD que la sentencia recurrida rechazó. No obstante, reconoce que la sentencia contó con el voto particular que razonaba que, a su juicio, debía haber tributado por IRPF.

A su juicio, la sujeción del incremento patrimonial a IRPF o a ISD, planteada ex novo en casación, no tiene incidencia ni es precisa su resolución para resolver el litigio concreto, en el que solo se discutía la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. El hecho de que luego, el voto particular de un magistrado plantee esta discusión, no puede servir para modificar de forma sobrevenida la controversia, más allá de lo discutido por las partes y resuelto por el tribunal. Posiblemente -apunta-, lo que la Sala "a quo" debiera haber hecho en este caso es someter de oficio esta cuestión a las partes ex, art. 33.1 LJCA, pero no lo hizo y, no habiéndolo hecho, su planteamiento en casación desborda los límites de este recurso extraordinario.

Lo anterior se considera suficiente por el abogado del Estado para desestimar el recurso sin necesidad de mayores razonamientos. No obstante, de forma subsidiaria, analiza la cuestión de fondo suscitada.

Afirma que la cuestión con interés casacional se ha suscitado en términos equívocos, al plantear una disyuntiva entre ISD e IRPF como si fuesen excluyentes, desconociendo que existen en estos escenarios dos hechos imposables y dos contribuyentes: por una parte, está la ganancia patrimonial del expropiado, que tributará en el IRPF. Por otro lado, está la herencia que recibe el heredero que tributa por el ISD. Solo se podrá entender que no existe ganancia patrimonial del expropiado si fallece antes de transmitirse la propiedad de la finca, pues en este caso lo que se hereda es la finca misma y la ganancia patrimonial se producirá ya en el IRPF del heredero. Sin embargo, en este caso en que el justiprecio se fija en primera instancia en sede judicial en 2011 y en ese mismo año murió la expropiada, parece claro que cuando está falleció ya se había transmitido la propiedad de la finca.

Entiende que la adquisición de este derecho a título sucesorio tributa en el ISD según el art. 3.1.a) LISD y, dado que en su momento no se pudo incluir en la masa hereditaria un importe diferencial que no constituía derecho de crédito alguno sino una simple expectativa de derecho, lo que debió hacer es una autoliquidación complementaria por el ISD. Como no lo hizo así, la liquidación que giró la AEAT fue conforme a derecho y no hubo prescripción puesto que no habían transcurrido cuatro años desde el vencimiento del plazo para hacerlo, por lo que la sentencia recurrida debería ser confirmada.

Aduce doctrina de la DGT y una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Extremadura y puntualiza que la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2021, rec. 125/2020, citada en el voto particular y la consulta V1480-17, se refirieren a casos en los que, al producirse el fallecimiento, no se había transmitido la propiedad de la finca expropiada, por lo que se heredó la finca y no el derecho a cobrar el justiprecio.

Según el escrito de oposición, la recurrente incurre en el mismo error que el auto de Admisión. Ignora que una cosa es el IRPF de su hermana y otra su propio ISD. Apunta que hay una clara contradicción cuando después dice que lo que heredó la recurrente fue la finca y el justiprecio que luego cobró lo recibió por derecho propio y no como parte de su herencia. Si así fuera, obviamente, tendría que haber declarado la recurrente en su propio IRPF y no en el de su hermana.

Considera que frente a lo que afirma la interesada, no hay doble tributación en estos supuestos. El heredero tributa en cuanto adquiere la finca o el derecho a cobrar su valor y el expropiado tributa por la diferencia entre su valor de adquisición y el de transmisión, que es lo que constituye la ganancia. Si se hereda la finca y el justiprecio se cobra después del fallecimiento, el heredero tributa por dos conceptos que son diferentes: una cosa es adquirir la finca por el valor establecido en la LISD a efectos de determinación de la base imponible del Impuesto y otra obtener por ella una ganancia sobre dicho valor.

5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El letrado de la Junta de Andalucía, en representación de la Junta de Andalucía, presentó escrito de oposición de fecha 16 de junio de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, afirma que se recurría un acto tributario dictado por un órgano ajeno a la Administración autonómica (el Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta), conociendo de una reclamación contra un acuerdo de la Delegación de Ceuta de la AEAT, es decir, de un órgano igualmente ajeno a la Administración autonómica.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 LJCA, la Junta de Andalucía no podía considerarse parte demandada en el recurso ya que ni es autora del acto ni sus derechos o intereses legítimos pueden quedar afectados por la estimación de las pretensiones del demandante. Por lo demás, costa que en el recurso de casación no se articula ninguna pretensión contra la Junta de Andalucía.

Solicita se dicte sentencia de conformidad con el ordenamiento jurídico y que se declare la carencia ad origine de legitimación pasiva de la Junta de Andalucía para ser demandada y recurrida en el presente recurso.

6.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 19 de junio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 10 de octubre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 16 de enero de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica*

El auto de Admisión delimita el debate casacional en torno al tratamiento fiscal de un aumento del justiprecio, reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento de la causante (expropiada) y, en particular, si constituye el hecho imponible del ISD o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente.

Segundo. *La secuencia temporal de los antecedentes*

1.- Doña Amanda interpuso recurso contencioso-administrativo contra acuerdos de 30 de marzo de 2006 del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de Ceuta, en determinación del justiprecio de unas fincas expropiadas por la Ciudad Autónoma de Ceuta, recurso que fue estimado por sentencia de 27 de abril de 2011 (rec. 776/2006, ES:TSJAND:2011:5852), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, que fijó como cantidad debida en concepto de justiprecio, la suma de 4.530.132 euros (finca núm. NUM000) y 8.807.526 euros (finca núm. NUM001), conforme solicitaba la parte actora.

2.- 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, recurrente en casación. En la citada escritura no se incluía el justiprecio, al estar pendiente de resolución judicial, por haber interpuesto el abogado del Estado recurso de casación contra la citada sentencia del TSJ de Andalucía.

3.- 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.

4.- 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, declarando no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado. En ejecución de la sentencia 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.

5.- 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, requiriéndole la presentación de una autoliquidación complementaria.

6.- 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.

7.- Frente a la denegación de la rectificación de su autoliquidación, la contribuyente presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAL de Ceuta, siendo desestimada por resolución de 2 de junio de 2020. El TEAL de Ceuta, en lo que aquí interesa, consideró que las cantidades percibidas constituyen una ganancia patrimonial derivada del incremento del justiprecio que correspondía a la causante. Asimismo, entendió que, en lo que se refiere a la causahabiente, tal cantidad constituye un incremento patrimonial, derivado de su condición de heredera, si bien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.4 de la Ley IRPF, rechazó que las rentas pendientes de imputación debían de 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.

Tercero. *Argumentación de la sentencia de instancia.*

Expresa el auto de Admisión que la sentencia, objeto del presente recurso de casación, considera que, hasta que se dicta la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015 y se produjo el abono de las cantidades a la demandante, la Administración tributaria carecía de acción para instar la regularización tributaria, de modo que es a partir de entonces -y no antes- cuando aquella 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 con relación a un acto relativo a hechos imposables gravados por el ISD, es decir, 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.

Concluye que el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción de cuatro años, previsto en el artículo 66.a) de la 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 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.

Así, pone de manifiesto la sentencia:

Cuarto.

- Lo que sostiene la parte actora es que la mencionada autoliquidación no era pertinente dado que a la fecha de su presentación había prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria.

El instituto de la prescripción se regula con carácter general en el ámbito tributario en la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), a la que se remite la Ley 2911987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) según lo dispuesto en su artículo 25.1,

A tenor del artículo 66.a) LGT prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, comenzado el cómputo de ese plazo "desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación" (artículo 67.1), e interrumpiéndose el mismo, entre otras causas, "Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria" (artículo 68.1.c)).

De acuerdo con este último precepto el plazo de prescripción quedó interrumpido con la presentación en fecha 30 de mayo de 2017 por parte del Sr. Justino de la autoliquidación cuya rectificación interesa, por lo que el debate queda circunscrito al dies a quo del cómputo de los cuatro años de prescripción.

No es discutido por las partes, de acuerdo con los antecedentes enunciados, que la suma de 2.294.206,57 euros, forme parte del caudal hereditario de la causante, pues es precisamente la condición de heredero del recurrente la que le legitimaba como beneficiario de la misma.

Pero del mismo modo podemos afirmar, y convenimos en ello con la Administración tributaria y el TEAL, que hasta el dictado de la Sentencia firme del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015 la Sra. Amanda' tras su fallecimiento sus herederos, únicamente poseían una expectativa de derecho respecto al diferencial del justiprecio reclamado que no se materializó hasta la obtención de aquella decisión judicial'

Por tanto, es la Sentencia firme la que constituye el título en cuya virtud acrece el caudal hereditario en la proporción que a la causante corresponde dentro de las cantidades que en aquella se reconocen; y tras ello se opera la transmisión de dicho incremento a favor de sus herederos.

En consecuencia, hasta que se produce ese pronunciamiento judicial firme y se produce el abono de las cantidades derivadas de su fallo a favor de los demandantes, la Administración carecía de acción para instar la regularización tributaria, pues el impuesto grava (artículo 3.1.a) LISD) *la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio", y en el caso de la suma de 2.294.206,57 euros recibida por el actor es consecuencia del derecho reconocido en firme por el Tribunal Supremo en abril de 2015.

La anterior formulación está en definitiva en conexión con el principio de la actio nata en cuya virtud el plazo de prescripción comienza a contar desde que la Administración tributaria tiene la acción para liquidar el tributo, toda vez que hasta entonces -no antes- dicha Administración no pudo ejercitar la acción administrativa ordenada a regularizar la situación tributaria del contribuyente-demandante.

Quinto.

- La regulación sobre la presentación de documentos y declaraciones contenida en el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 16'2911991, de 8 de noviembre, aboca a la misma conclusión.

Según su artículo 67.1.a) "Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos: a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de

vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento".

No obstante, el artículo 69 del mismo reglamento se refiere a la suspensión de los plazos de presentación "Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponibles gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio"...en cuyo caso "se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial" (apartado 1).

No cabe duda de que, ya antes del fallecimiento de la causante, se había promovido litigio en relación con un acto relativo a hechos imponibles gravados por el Impuesto sobre Sucesiones, cuál era la acción ejercitada por la Sra. Amanda y otros frente al acuerdo del Jurado Provincial de Ceuta reclamando un justiprecio mayor del reconocido por aquél, en tanto que su estimación comportaría un incremento del activo de la herencia y, por ello, de la base imponible del Impuesto.

Por ello, aun referido a esa concreta reclamación, quedaba en suspenso la obligación de presentar la declaración tributaria a expensas del definitivo resultado de la causa judicial; y dado que según el artículo 67.1 LGT el plazo de prescripción del derecho a liquidar no comenzaba a contar sino desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, se concluye que ese derecho no estaba prescrito cuando en fecha 30 de mayo de 2017 el demandante presentó la autoliquidación discutida.

En fin, aunque a efectos civiles "los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte" (artículo 657 del Código Civil), y sin perjuicio de que el impuesto se devengue el día del fallecimiento de la causante (artículo 24.1 LISD), por que hace a la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, que es lo que aquí evaluamos, entendemos que no concurre en el supuesto que analizamos esa causa de extinción de la deuda tributaria toda vez que por las razones expuestas el dies a quo del cómputo del plazo de cuatro años no opera sino a partir del reconocimiento a favor de la causante de las cantidades que le correspondían en ejecución de la Sentencia firme del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015.

Por lo expuesto procede la desestimación del recurso"

Cuarto. El juicio de la Sala

Como resulta de los antecedentes, la liquidación impugnada en la instancia se practicó por el concepto ISD, argumentándose por la heredera (aquí recurrente) su prescripción, tal y como remarca el abogado del Estado en su escrito de oposición.

No consta, en efecto, que en su demanda patrocinara que, en lugar del ISD, lo procedente hubiera sido tributar por IRPF. Ciertamente, las dudas sobre el concepto tributario aplicable, las evidencia la recurrente, por primera vez, en el escrito de preparación del recurso de casación.

Ahora bien, no es menos cierto que la delimitación entre IRPF e ISD se esboza ya en la resolución del TEAL de Ceuta, cuando se refiere al régimen jurídico tributario de la parte controvertida de justiprecio, distinguiendo la viabilidad de la imposición, por un lado, con relación a la causante (IRPF) y, por otro, respecto de la causahabiente (ISD).

En cualquier caso, aunque -como sugiere el escrito de oposición-, la Sala a quo hubiera podido someter esta cuestión a las partes por el trámite del art. 33.1 LJCA -lo que no hizo-, no estamos en presencia de una cuestión nueva, ajena al debate jurisdiccional pues, no cabe duda que la misma fue debatida por los jueces de instancia, como testimonia la propia existencia de un voto particular en la sentencia impugnada que defiende, precisamente, que la recurrente debió haber tributado por IRPF y no por el ISD.

Conforme a lo expuesto, habiendo sido recogido ese aspecto por el auto de Admisión como elemento central de la controversia, la censura que al respecto plantea el abogado del Estado decae.

Despejado lo anterior, consideramos que el recurso de casación debe desestimarse sobre la base de las siguientes consideraciones:

1.- Conviene reiterar que las cantidades por importes de 4.530.132 euros (finca núm. NUM000) y 8.807.526 euros (finca núm. NUM001), en concepto de justiprecio por la expropiación de dos fincas, fueron establecidas en virtud de una sentencia del TSJ de Andalucía, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por su propietaria y cuyo fallecimiento se produjo con posterioridad a dicha sentencia, aunque antes de que el Tribunal Supremo desestimara el recurso de casación del abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de Sevilla de la que resultaba el justiprecio.

Por tanto, la cuestión que se suscita se proyecta exclusivamente sobre el importe diferencial de 2.294.206,57 euros que, en concepto de justiprecio, resultaba de la sentencia del Tribunal Supremo, y que percibió ya la heredera, aquí recurrente en el año 2015.

Ahora bien, desde el punto de vista de terminológico no parece correcto hablar de incremento de justiprecio -incluso, la parte recurrente llega a utilizar la expresión de exceso de justiprecio- como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 2015.

No puede pasarse por alto que el justiprecio es el que fijó en única instancia la Sala de Sevilla en virtud de sentencia de 27 de abril de 2011 (Rec. 776/2006, ES:TSJAND:2011:5852), pronunciamiento que fue recurrido en casación únicamente por el abogado del Estado, y que se desestimó en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015 (rec. 396/2013, ES:TS:2015:1642). Es decir, la expropiada no interpuso recurso de casación, sino que fue la Administración quien recurrió, por lo que esta Sala Tercera únicamente corroboró el criterio de la Sala de Sevilla y, por tanto, el importe del justiprecio inicialmente fijado-

De la resolución del TEAL de CEUTA se infiere que el diferencial del justiprecio se encontraba suspendido hasta que recayó la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015.

Por tanto, técnicamente no hubo incremento ni exceso de justiprecio sino liberación y pago del resto del importe cuestionado por la Administración del Estado en aquel recurso de casación.

2.- Resulta incontrovertido que, en el momento de su fallecimiento, la causante, doña Amanda, ya no tenía la titularidad de las fincas. Evidentemente, de haber sido así, se hubieran incorporado las mismas a la masa hereditaria, lo que desmiente explícitamente la sentencia recurrida al afirmar que en la escritura de manifestación y adjudicación de herencia "no se incluían -dentro del haber hereditario- aquél importe de 2.294.206,57 euros, dado que fue percibido con posterioridad en virtud de Sentencia a la que más adelante nos referiremos, como tampoco las fincas de cuya expropiación -producida ya antes del fallecimiento de la causante- traía causa aquel ingreso."

En este sentido, el escrito de interposición apunta también que 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," reconociendo que, "[l]a difunta D^a Amanda había sido expropiada antes de su fallecimiento y mantenía un recurso contencioso administrativo contra la Administración expropiante discutiendo el justiprecio que se había fijado para las fincas expropiadas."

Al hilo del punto anterior, el escrito de interposición presenta ciertas imprecisiones y contradicciones. Si, como hemos expresado -así lo afirma la propia recurrente- las fincas en cuestión no pertenecían ya a la causante en el momento de su fallecimiento, es evidente que las mismas no podían formar parte de la masa hereditaria; no obstante, pese a ello, el escrito de interposición de una manera ambigua, al referirse al artículo 24.1 del LISD, pone de manifiesto que "los causahabientes heredaron el patrimonio de la difunta a la fecha de su fallecimiento y con ello tanto la finca expropiada como el eventual y futuro derecho al incremento del justiprecio de la misma", así como que "los herederos de la expropiada fallecida adquieren la finca y, en su caso, la cuota ideal respecto del justiprecio que se discute en el correspondiente recurso contencioso administrativo."

3.- Sentadas las anteriores premisas, debemos avalar la argumentación contenida en el escrito de oposición del recurso de casación en el sentido de que no es posible confundir conceptos tributarios diferentes ni obligados tributarios distintos.

En efecto, por un lado, atendiendo a la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del IRPF, tienen las cantidades percibidas con ocasión de una expropiación forzosa (art. 33.1 Ley IRPF), el diferencial del justiprecio debió imputarse al IRPF de la fallecida -a través de la correspondiente declaración complementaria-, como propietaria de la finca expropiada y que, como se ha dicho, ya no formaba parte de la masa hereditaria en el momento de su fallecimiento.

Por otro lado, lo anterior es independiente de la tributación del diferencial del justiprecio, ya por la causahabiente (recurrente), por el concepto de ISD, al percibir tal cantidad por el fallecimiento de su hermana.

Desde esta última perspectiva, es correcta la argumentación de la sentencia en cuanto a liquidación por el ISD de dichas cantidades, percibidas en concepto de diferencial de justiprecio y que, no pudiendo haberse incorporado a la masa hereditaria en el momento del fallecimiento de la recurrente, formaban parte de ella, una vez desestimado el recurso de casación del abogado del Estado contra la fijación del justiprecio.

Por tanto, teniendo en consideración que, conforme al artículo 69 del RISD, los plazos para presentación de los documentos y declaraciones quedaron interrumpidos como consecuencia del recurso de casación -finalmente desestimado en el año 2015-, acierta la sentencia de instancia cuando niega la prescripción, toda vez que dichos plazos empezaron a computarse de nuevo "desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial."

4.- Por lo demás, la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2021, rec. 125/2020 y la Consulta V1480-17, están haciendo referencia, en realidad, a unos presupuestos de hecho diferentes a los aquí acontecidos pues, en el presente recurso, cuando falleció la causante, las fincas habían sido ya expropiadas de manera que no se incluyeron en la masa hereditaria ni, por tanto, se transmitieron a la heredera, quedando únicamente pendiente de percibir la parte del justiprecio controvertido en el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado.

Por tanto, el actual escenario es distinto al que describe la referida sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2021, rec. 125/2020 y la Consulta V1480-17, declarando esta última lo siguiente: "Los

herederos heredaron una finca en procedimiento de expropiación, pues en el momento del fallecimiento del causante -y de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- dicha finca formaba parte aún del patrimonio del causante. Posteriormente, finalizado el expediente de expropiación, los herederos recibieron el justiprecio acordado, que entró en sus respectivos patrimonios al tiempo que de ellos salió la finca expropiada. Estas alteraciones patrimoniales ocurrieron con posterioridad a la muerte del causante, por lo que no afectan al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se devengó con anterioridad, sino que cada heredero deberá declarar su propia alteración patrimonial en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a las reglas de dicho impuesto".

Por último, la recurrente pone de manifiesto que, con relación a los 2.294.206,57 euros en concepto de diferencial del justiprecio "declaró y liquidó la cuota resultante a estas cantidades en el ejercicio correspondiente del IRPF en concepto de incremento patrimonial. Es decir, que la Administración Tributaria por su propia actuación pasiva y recepticia reconoce y no discute que el incremento de justiprecio constituyó un incremento patrimonial que debía quedar sujeto al IRPF, en concreto, debía integrar la base imponible del último periodo impositivo de la difunta."

Dicha circunstancia queda fuera del objeto de este recurso de casación, limitado -conforme se ha expresado-, a la liquidación girada a la recurrente en concepto de ISD, sin perjuicio del eventual derecho a la devolución de ingresos indebidos que surgiría, únicamente, si la recurrente tributó por ese diferencial de justiprecio en su IRPF, en lugar de haberse imputado, a través de la correspondiente declaración complementaria, en el IRPF de su hermana.

Quinto. Fijación de doctrina y resolución de pretensiones

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Existiendo controversia jurisdiccional en torno al justiprecio de una expropiación forzosa, en las circunstancias del caso -a saber, justiprecio fijado por una sentencia dictada en única instancia frente a la que se interpone un recurso de casación por la Administración, desestimado por el Tribunal Supremo- acaecido el fallecimiento de la expropiada (causante) entre ambos pronunciamientos judiciales, la parte controvertida -diferencial- del justiprecio, percibida por la causahabiente tras la sentencia dictada en casación, debe tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por tanto, se desestima el recurso de casación al resultar conforme la sentencia impugnada con la doctrina expuesta.

Sexto. Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la expresada al Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia.

2.- Desestimar el recurso de casación 4295/2022 interpuesto por la representación procesal de doña Serafina contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede Sevilla, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 21 de abril de 2022, en el recurso núm. 367/2020.

3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.

