

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092642

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 452/2024, de 13 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6989/2022

SUMARIO:

ISD. Gestión. Conflicto judicial entre herederos. Suspensión del procedimiento recaudatorio. La sentencia recurrida en casación fundamenta la improcedencia de la diligencia de embargo al considerar que la Administración no puede llevar a efecto la exacción por la vía de apremio de la liquidación mientras no se resuelva el juicio civil entre los coherederos, pues su resultado podría afectar al caudal relicto y, consiguientemente, a la base imponible del impuesto. La Sala estima que el art. 69 Rgto. ISD, irradia el mandato general de interrupción de los plazos para la presentación de los documentos y declaraciones, como consecuencia de la promoción de un litigio o juicio voluntario de testamentaría sin matización temporal alguna. Carece de sentido mantener que un litigio sobre una herencia, promovido después de que el contribuyente haya presentado en plazo el documento o la declaración correspondiente, determine para la Administración la imposibilidad de practicar liquidación y, sin embargo, ese mismo litigio, promovido después de que el contribuyente haya presentado su autoliquidación, no suspenda el plazo del que este dispone para ingresarla. La bondad de los argumentos de la Sala de instancia emerge en la medida que la sentencia civil podría incidir sobre el caudal relicto y, por ende, sobre la base imponible del tributo, todo ello como consecuencia de un litigio, planteado por terceros, ajenos a la relación jurídico-tributaria concernida. En este caso, en la vía civil se impugnó el cuaderno particional de la herencia. Como es natural, la casuística puede ser muy variada, de modo que podemos encontrarnos ante supuestos en los que no solamente se cuestione dicha circunstancia -en este caso con una clara proyección sobre la base imponible- sino que pudiera darse el caso de discutir la propia condición de heredero, incidiendo -en clave tributaria- en la condición de sujeto pasivo. En el presente caso, la incertidumbre que representa el litigio civil, planteado por terceros, se proyectaría inexorablemente sobre un elemento esencial del tributo, pues es la base imponible la que permite determinar junto con los tipos de gravamen y demás elementos, la obligación tributaria principal magnitud que, en definitiva, permite la medición o valoración del hecho imponible. El eventual ensayo, por parte del contribuyente, de la rectificación de su autoliquidación -de acuerdo con la normativa vigente en la fecha de los hechos- quedaría francamente comprometido ante la incertidumbre generada por la existencia misma del procedimiento civil. Al fin y al cabo, como ha venido manteniendo la Junta de Andalucía, en el presente caso el contribuyente formalizó su autoliquidación antes de que se presentara la demanda civil ante el Juzgado de Primera Instancia n.º 4 de Málaga. Escenarios como este evidencian que, siendo distintas las posibilidades de reacción del contribuyente, en caso de liquidación o de autoliquidación, las consecuencias que la Administración recurrente predica del precepto tampoco deberían ignorarlas. La tesis mantenida no contradice el tenor del art. 69 Rgto. ISD por cuanto, a partir de una interpretación, conforme a la lógica de la existencia del litigio civil, cabría entender que el apartado 4 -al apuntar que podrá acordarse el aplazamiento de pago si el pleito civil se promoviera después de practicada la liquidación-, constituye una previsión específica, no excluyente de la propia operatividad que ese pleito civil puede proyectar sobre los elementos esenciales del tributo. En consecuencia, acierta la Sala de instancia al apreciar como causa de oposición a la diligencia de embargo la suspensión del procedimiento de recaudación, invocando también a estos efectos el art. 69 Rgto. ISD. Por tanto, la Sala concluye que en las circunstancias del caso, la existencia de un litigio civil sobre la herencia, con incidencia directa en la determinación de los elementos esenciales del tributo, suspende el procedimiento de recaudación sustanciado como consecuencia de la falta de pago de la autoliquidación, presentada por el contribuyente antes de haberse suscitado el referido procedimiento judicial. [Vid., ATS de 29 de marzo de 2023, recurso n.º 6989/2022 (NFJ089384) que planteó el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 49, 50, 120, 165, 169 y 170.

Ley 1/2000 (LEC), art. 410.

RD 1629/1981 (Rgto. ISD), arts. 69 y 87.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 452/2024

Fecha de sentencia: 13/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6989/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6989/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 452/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero
D. Dmitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6989/2022, interpuesto por la Junta de Andalucía, representada y defendida por la letrada de la Junta de Andalucía, contra la sentencia dictada el 13 de junio de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), con sede en Málaga, en el recurso núm. 4/2020.

Ha sido parte recurrida don Justino, representado por el procurador de los Tribunales don Álvaro Jimenez Rutllant, bajo la dirección letrada de don Javier Taillefer de Haya.

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

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry 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 del TSJA (sede de Málaga) núm. 2651/2022 de 13 de junio, que estimó el recurso núm. 4/2020, interpuesto por la representación procesal de don Justino contra la resolución de 26 de septiembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía (sala desconcentrada de Málaga), por la que se desestimaron sus reclamaciones económico-administrativas acumuladas núm. NUM000 y NUM001, contra la desestimación de recursos de reposición deducidos contra un embargo de créditos y un embargo de cuentas bancarias, por importe de 19,40 €, efectuados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) como consecuencia de la falta de pago en periodo voluntario de las liquidaciones con claves núm. NUM002 (101.317,58 €) y NUM003 (1.644,62 €), concepto Impuesto de Sucesiones (IS) de doña Rosalía, importe total a embargar 105.472,79 €.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación*

1. Preparación del recurso. La letrada de la Junta de Andalucía mediante escrito de 12 de agosto de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 13 de junio de 2022.

El TSJA tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de septiembre 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 29 de marzo de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si es posible suspender el procedimiento de recaudación sustanciado como consecuencia de la falta de pago en periodo voluntario de una deuda derivada del Impuesto sobre Sucesiones cuando se promueva un litigio sobre herencia con incidencia en el hecho imponible.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 165 y 170.3 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], así como el artículo 69 del del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) ["RISD"].

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 letrada de la Junta de Andalucía interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 30 de mayo 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 165 y 170.3 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, así como el artículo 69 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto de Sucesiones y Donaciones ("RISD"), "BOE" núm. 275, de 16 de noviembre.

Manifiesta que la Administración tributaria desestimó los recursos de reposición contra las diligencias de embargo al entender que no concurrían ninguno de los supuestos tasados de oposición al embargo previstos en el artículo 170.3 de la LGT, dado que no fue suspendido el procedimiento recaudatorio sin que exista previsión para la suspensión ope legis en esta fase del procedimiento.

Censura la sentencia de instancia porque la misma considera que la pendencia del procedimiento civil, que podría afectar al caudal hereditario, es motivo suficiente para la suspensión de la deuda tributaria y, por tanto, de las diligencias de embargo; y ello, con independencia de que la comunicación del heredero a la Administración Tributaria (o la propia promoción del juicio de testamentaría) tuviese lugar una vez iniciado el periodo ejecutivo, hecho al que la sentencia no confiere trascendencia alguna.

Del artículo 170.3 LGT resulta -a su juicio- que, en sede de procedimiento de apremio no cabe oposición por la causa que nos ocupa porque es indubitado el carácter tasado, exclusivo y excluyente del listado que se consigna en el precepto.

Cita también como conculcado el artículo 165 LGT, apartados primero y segundo, que avala la suspensión del procedimiento de apremio en los casos previstos en la normativa tributaria, del que infiere el carácter restrictivo que confiere el legislador a la paralización del procedimiento de apremio, limitando de forma explícita la posibilidad de su suspensión a los "supuestos previstos", lo que, a sensu contrario, la excluye en otros, distintos a los previstos.

Considera que la remisión del artículo 169 LGT a los casos establecidos en la normativa tributaria conduce inexorablemente al artículo 69 RISD, que regula de forma pormenorizada los efectos de la promoción de un litigio o juicio voluntario de testamentaría, enfatizando que su apartado cuarto es contundente, por cuanto si el juicio se promueve después de practicada la liquidación, lo único que la Administración puede acordar es el aplazamiento de pago. Pretender que puede acordar algo más de lo que la propia norma indica es atribuir a dicho apartado un contenido que no tiene.

Señala que, en este caso, la comunicación del juicio de testamentaría tuvo lugar después de vencido el periodo de pago en voluntaria y ya dictada la providencia de apremio de 7 de octubre de 2017 y, por tanto, abierta la fase recaudatoria que, ante el incumplimiento, determinó el apremio.

No es solo la literalidad del apartado 4 la que conduce a esa conclusión, sino también la interpretación sistemática de la norma con relación a los restantes apartados del artículo 69 RISD y con las demás normas citadas como infringidas, que comportan la interpretación de las normas tributarias con carácter restrictivo, más aun tratándose de suspensión de un procedimiento de apremio cuyos motivos de oposición son tasados de forma estricta y limitada (art. 170 LGT) y para el que también resulta excepcional la posibilidad de suspenderlo (art. 165.1 y 2 LGT).

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don Álvaro Jimenez Rutllant, en representación de don Justino, presentó escrito de oposición de fecha diecinueve de julio de 2023

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, considera que estamos ante un interés casacional artificioso y, por ende, inexistente, incapaz de realizar la función de unificación jurisprudencia propia del recurso desde el momento en que responde a una situación distinta de la apreciada por la resolución recurrida.

Invoca la sentencia de 12 de marzo de 2015 del Tribunal Supremo en apoyo de su posición y enfatiza que la ratio decidendi de la sentencia recurrida descansa en la pendencia de un juicio civil entre los coherederos, que produce la suspensión del procedimiento de recaudación y que el art. 69 del RISD afecta a los embargos trabados.

Apunta que cuando la AEAT practicó las diligencias de embargo de fechas 22 de marzo de 2018 y 22 de mayo de 2018, la demanda civil sobre la herencia de la causante "hacia varios meses que se había presentado", con los efectos propios de la litispendencia - art.410 LEC- extremo que fue comunicado por el Sr. Justino, solicitando la suspensión de la liquidación el 16 de marzo de 2018 ante los embargos, dirigiéndose a la Agencia Tributaria de Andalucía, así como que, cuando se practicaron los embargos, el litigio entre los herederos no había sido aún resuelto por sentencia o auto firme.

Entiende que si la regla general que consagra el art. 69 del RISD es suspender la liquidación, cuando se promueva un litigio que afecte al hecho imponible del impuesto hasta que sea firme la resolución judicial que le ponga término, encontrándose revisando la fase de recaudación, dicho efecto suspensivo debe desplegarse sobre ese estado del procedimiento.

Insiste en que, en ejercicio de la potestad recaudatoria, la Administración no puede llevar a efecto la exacción por la vía de apremio de la liquidación del IS, mientras no se resuelva el juicio civil suscitado entre los coherederos,

pues el resultado del mismo podría afectar al caudal relicto de la herencia, base imponible de Impuesto, y a la contemplada en la liquidación apremiada.

Expresa que cuando se presentó la autoliquidación del IS y solicitó Justino el fraccionamiento que fue denegado, se produjo: liquidación y diligencia de embargo, recursos de reposición y reclamación económica-administrativa y recurso contencioso administrativo que trae causa, y que (Justino) desconocía que sus hermanos Moises y Nicanor- habían presentado el 12 de abril de 2017 (en periodo voluntario) la demanda - autos 555/2017- ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 4 de Málaga, impugnando el cuaderno particional de la herencia y que la AEAT y la Administración de Justicia tenían conocimiento a través del archivo también general y único, según la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

5. No oposición al recurso interpuesto. La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de fecha 10 de julio de 2023, poniendo de manifiesto que se abstiene de formular oposición. La razón de la abstención radica en que la Comunidad Autónoma recurrente, a su entender, mantiene la misma posición que adoptó el TEAR de Andalucía en la resolución recurrida, que fue defendida por el abogado del Estado en la instancia.

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 20 de julio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 27 de febrero de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La delimitación de la controversia jurídica*

El debate casacional se circunscribe a dilucidar si el procedimiento de recaudación -diligencias de embargo-, derivado de la falta de pago en periodo voluntario de una deuda tributaria por Impuesto sobre Sucesiones, puede suspenderse en virtud de un litigio que, seguido ante la jurisdicción civil con relación a la herencia, puede incidir sobre los elementos determinantes de dicha deuda tributaria; teniendo en consideración, además, que ese litigio se suscitó con posterioridad a la presentación de la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y que se comunicó a la Administración tributaria, después de vencido el periodo voluntario de pago, ya dictada la providencia de apremio.

El origen de la deuda tributaria, que dio lugar a las providencias de apremio y a las diligencias de embargo se sitúa en unas autoliquidaciones presentadas por el Sr. Nicanor, por el Impuesto sobre Sucesiones, a consecuencia del fallecimiento de su madre.

No hay controversia sobre la circunstancia de que, cuando se dictaron las diligencias de embargo, que constituyen el objeto del recurso de instancia, el cuaderno particional y la herencia estaban siendo objeto de procedimiento judicial ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 4 de Málaga, promovido por otros herederos.

Recoge el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia de la Sala de Málaga, que la letrada de la Junta de Andalucía (recurrente en casación) sostuvo que (i) la autoliquidación fue presentada por el recurrente el 29 de diciembre de 2016; (ii) que la demanda ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 4 de Málaga se presentó en fecha 12 de abril de 2017; (iii) que la providencia de apremio fue dictada el 7 de octubre de 2017; (iv) y que el recurrente comunicó a la Agencia Tributaria de Andalucía la presentación de la demanda el 16 de marzo de 2018, esto es, después de vencido el periodo de pago en voluntaria, dictada ya la providencia de apremio.

Segundo. *La argumentación de la sentencia de instancia*

Contra la resolución del TEAR de Andalucía de 26 de septiembre de 2019, don Justino interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, sede de Málaga.

La sentencia enfatiza que al tiempo de dictarse las dos diligencias de embargo impugnadas, de 22 de marzo de 2018 y de 22 de mayo de 2018, el procedimiento judicial sobre la herencia estaba pendiente: "no resulta controvertido que dicho procedimiento civil suscitado entre los coherederos-hermanos se refería a la herencia de la Sra. Rosalía, resultando también indubitado que cuando la AEAT practicó las dos diligencias de embargo impugnadas en fecha 22-03- 2018 y 22-05-2018, la demanda del juicio civil sobre la herencia de la causante hacía varios meses que se había presentado, con los efectos propios de la litispendencia (art. 410 LEC)..."

A partir de esta premisa, la Sala de Málaga estimó la pretensión de don Justino con fundamento, por lo que a la cuestión planteada en el recurso de casación interesa, en el siguiente argumento:

"Por tanto, si la regla general que consagra el artículo 69 que hemos transcrito del Reglamento del IS es suspender la liquidación cuando se promueva un litigio que afecte al hecho imponible del impuesto hasta que sea firme la resolución judicial que le ponga término, encontrándonos revisando la fase de recaudación, dicho efecto suspensivo debe desplegarse sobre ese estado del procedimiento, por lo que sí que hemos de acoger la excepción planteada en la demanda frente a los embargos prevista en el art. 170.3 d) de la LGT - suspensión del procedimiento de recaudación-, puesta en relación esta causa de oposición con el precitado artículo del Reglamento del IS y con el art. 165.1 y 2 de la LGT, conforme al cual el procedimiento de apremio debe suspenderse en los supuestos previstos en la normativa tributaria y, de forma automática y sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que la deuda tributaria hubiera sido suspendida.

A nuestro juicio es del todo razonable que la AEAT, en ejercicio de la potestad recaudadora, no pueda llevar a efecto la exacción por la vía de apremio de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones practicada por la Administración tributaria autonómica, mientras no se resuelva el juicio civil suscitado entre los coherederos, pues el resultado del mismo podría afectar al caudal relicto de la herencia y, consiguientemente, a la base imponible del impuesto contemplada en la liquidación apremiada.."

Tercero. El marco normativo

Dado que el objeto del recurso en la instancia venía constituido por las diligencias de embargo, hemos de apuntar el artículo 170.3 LGT, que regula las causas de oposición a las mismas:

"[...] Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación".

Por su parte, desde una perspectiva, más general, con relación a la suspensión del procedimiento de apremio, el artículo 165 LGT expresa lo siguiente:

"1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.

2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.

3. Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

4. Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

5. Si la tercería fuera de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería."

Asimismo, el artículo 69 del RISD, relativo a la suspensión de los plazos de presentación, dispone:

"1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imposables gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, 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.

2. Cuando se promuevan después de haberse presentado en plazo el documento o la declaración, la Administración suspenderá la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva.

3. Si se promovieran con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga que se hubiese concedido sin que el documento o la declaración hubiesen sido presentados, la Administración requerirá la presentación pero podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

4. Si se promovieran después de practicada la liquidación podrá acordarse el aplazamiento de pago de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 y 90 de este Reglamento.

5. No se considerarán cuestiones litigiosas, a los efectos de la suspensión de plazos a que se refieren los apartados anteriores, las diligencias judiciales que tengan por objeto la apertura de testamentos o elevación de éstos a escritura pública; la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio o con el de deliberar, el nombramiento de tutor, curador o defensor judicial, la prevención del abintestato o del juicio de testamentaría, la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso. Tampoco producirán la suspensión la demanda de retracto legal o la del beneficio de justicia gratuita, ni las reclamaciones que se dirijan a hacer efectivas deudas contra la testamentaría o abintestato, mientras no se prevenga a instancia del acreedor el correspondiente juicio universal.

6. La promoción del juicio voluntario de testamentaría interrumpirá los plazos, que empezarán a contarse de nuevo desde el día siguiente al en que quedare firme el auto aprobando las operaciones divisorias, o la sentencia que pusiere término al pleito en caso de oposición, o bien desde que todos los interesados desistieren del juicio promovido.

7. A los efectos de este artículo se entenderá que la cuestión litigiosa comienza en la fecha de presentación de la demanda.

8. A los mismos efectos, se asimilan a las cuestiones litigiosas los procedimientos penales que versen sobre la falsedad del testamento o del documento determinante de la transmisión.

9. Si las partes litigantes dejaren de instar la continuación del litigio durante un plazo de seis meses, la Administración podrá exigir la presentación del documento y practicar la liquidación oportuna respecto al acto o contrato litigioso, a reserva de la devolución que proceda si al terminar aquél se declarase que no surtió efecto. Si se diere lugar a que los Tribunales declaren la caducidad de la instancia que dio origen al litigio, no se reputarán suspendidos los plazos y la Administración exigirá las sanciones e intereses de demora correspondientes a partir del día siguiente al en que hubieren expirado los plazos reglamentarios para la presentación de los documentos. La suspensión del curso de los autos, por conformidad de las partes, producirá el efecto de que, a partir de la fecha en que la soliciten, comience a correr de nuevo el plazo de presentación interrumpido."

Cuarto. El juicio de la Sala

1. La sentencia recurrida en casación fundamenta la improcedencia de la diligencia de embargo al considerar que la Administración no puede llevar a efecto la exacción por la vía de apremio de la liquidación mientras no se resuelva el juicio civil entre los coherederos, pues su resultado podría afectar al caudal relicto y, consiguientemente, a la base imponible del impuesto.

2. Sin embargo, para la Junta de Andalucía no es posible suspender el procedimiento de recaudación, sustanciado como consecuencia de la falta de pago en periodo voluntario, de una deuda derivada del Impuesto sobre Sucesiones, cuando se promueva el litigio sobre la herencia después de practicada liquidación. En este sentido, postula que, el apartado 4 del artículo 69 RISD preceptúa que, si el litigio o juicio voluntario de testamentaría se promovieran después de practicada la liquidación, podrá acordarse el aplazamiento de pago, pero no implica que haya de suspenderse el procedimiento recaudatorio.

La Junta de Andalucía aduce en su escrito de interposición que el hecho -destacado por la sentencia- relativo a que "el juicio de testamentaría pueda afectar al caudal relicto de la herencia y, consiguientemente, a la base imponible del impuesto contemplado en la liquidación apremiada" no es motivo suficiente para extender la previsión de la suspensión automática prevista como consecuencia jurídica de los apartados primero y segundo del artículo 69 RISD al caso aquí analizado, que se refiere, más bien, al supuesto contemplado en el apartado 4 de la misma norma, que prevé un efecto alternativo y antagónico con la suspensión.

Concluye que no cabe considerar que la no alusión a la suspensión de la recaudación -en el apartado 4- haya sido una suerte de omisión involuntaria, sino que se contemplan efectos distintos, según la fase temporal en que se encuentre la exacción del tributo.

3. Una lectura aislada y literal del apartado 4 del artículo 69 RISD propiciaría la conclusión de que no resultaría posible suspender el procedimiento de recaudación cuando el procedimiento civil de testamentaría se inicie con posterioridad a la presentación de la autoliquidación, lo que acaeció en este caso, según sostiene la Administración recurrente.

Ciertamente, la interpretación sistemática del art. 69 RIS revela una marcada casuística en cuanto a los efectos que debe atribuirse al litigio de testamentaría con relación a la liquidación y recaudación del impuesto de sucesiones.

4. Ahora bien, ya desde su frontispicio (apartado primero), el art. 69 RISD, irradia el mandato general de interrupción de los plazos para la presentación de los documentos y declaraciones, como consecuencia de la promoción de un litigio o juicio voluntario de testamentaría sin matización temporal alguna.

5. Por su parte, el escrito de interposición vertebraba gran parte de su argumentación sobre la base del apartado 4, que recoge el supuesto de que se haya practicado la liquidación.

Sin embargo, la Junta de Andalucía nada dice sobre la circunstancia de que, en el presente caso, el contribuyente presentó una autoliquidación ni de que, en virtud de la modificación introducida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, "BOE" núm. 303, de 19 de diciembre, por la Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono, "BOE" núm. 317, de 30 de diciembre, constituye el régimen de gestión obligatorio en la Comunidad Autónoma de Andalucía desde entonces; vigente, en consecuencia, en la fecha de los hechos.

En efecto, el sujeto pasivo presentó autoliquidación y con independencia de que la Administración Tributaria la hubiera verificado o comprobado, practicando, en su caso, la liquidación que proceda (art 120.2 LGT), no puede obviarse que, de conformidad con el artículo 87 RISD (presentación e ingreso de autoliquidaciones), el contribuyente debía ingresar su importe dentro de los plazos establecidos en el artículo 67 del RISD para la presentación de documentos o declaraciones.

Carece de sentido mantener que un litigio sobre una herencia, promovido después de que el contribuyente haya presentado en plazo el documento o la declaración correspondiente, determine para la Administración la imposibilidad de practicar liquidación (apartado 2 del artículo 69 RISD "-suspenderá la liquidación-"); y, sin embargo, ese mismo litigio, promovido después de que el contribuyente haya presentado su autoliquidación, no suspenda el plazo del que este dispone para ingresarla.

6. La bondad de los argumentos de la Sala de instancia emerge en la medida que la sentencia civil podría incidir sobre el caudal relicto y, por ende, sobre la base imponible del tributo, todo ello como consecuencia de un litigio, planteado por terceros, ajenos a la relación jurídico tributaria concernida.

En este caso, en la vía civil se impugnó el cuaderno particional de la herencia. Como es natural, la casuística puede ser muy variada, de modo que podemos encontrarnos ante supuestos en los que no solamente se cuestione dicha circunstancia -en este caso con una clara proyección sobre la base imponible- sino que pudiera darse el caso de discutir la propia condición de heredero, incidiendo -en clave tributaria- en la condición de sujeto pasivo.

Pues bien, en el presente caso, la incertidumbre que representa el litigio civil, planteado por terceros, se proyectaría inexorablemente sobre un elemento esencial del tributo, pues es la base imponible la que permite determinar junto con los tipos de gravamen y demás elementos, la obligación tributaria principal (art 49LGT) magnitud que, en definitiva, permite la medición o valoración del hecho imponible (art 50 LGT).

7. Lo argumentado en el punto anterior debe ponerse en relación, además, con la antedicha circunstancia, de que estamos ante una autoliquidación.

El eventual ensayo, por parte del contribuyente, de la rectificación de su autoliquidación -de acuerdo con la normativa vigente en la fecha de los hechos- quedaría francamente comprometido ante la incertidumbre generada por la existencia misma del procedimiento civil. Al fin y al cabo, como ha venido manteniendo la Junta de Andalucía, en el presente caso el contribuyente formalizó su autoliquidación antes de que se presentara la demanda civil ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 4 de Málaga.

Escenarios como este evidencian que, siendo distintas las posibilidades de reacción del contribuyente, en caso de liquidación o de autoliquidación, las consecuencias que la Administración recurrente predica del precepto tampoco deberían ignorarlas.

8. En todo caso, la tesis mantenida no contradice el tenor del artículo 69 RISD por cuanto, a partir de una interpretación, conforme a la lógica de la existencia del litigio civil, cabría entender que el apartado 4 -al apuntar que podrá acordarse el aplazamiento de pago si el pleito civil se promoviera después de practicada la liquidación-, constituye una previsión específica, no excluyente de la propia operatividad que ese pleito civil puede proyectar sobre los elementos esenciales del tributo.

En consecuencia, acierta la Sala de Málaga al proyectar e integrar sus razonamientos en la letra d) del artículo 170.3 LGT, esto es, apreciando como causa de oposición a la diligencia de embargo la suspensión del procedimiento de recaudación, invocando también a estos efectos el artículo 69 del RIS.

Quinto. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

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

En las circunstancias del caso, la existencia de un litigio civil sobre la herencia, con incidencia directa en la determinación de los elementos esenciales del tributo, suspende el procedimiento de recaudación sustanciado como consecuencia de la falta de pago de la autoliquidación, presentada por el contribuyente antes de haberse suscitado el referido procedimiento judicial.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

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. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
2. Declarar no haber lugar al recurso de casación 6989/2022, interpuesto por la representación procesal de la Junta de Andalucía, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Málaga) núm. 2651/2022 de 13 de junio, en el recurso núm. 4/2020.
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.