

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA*Sentencia n.º 878/2026 de 17 de junio de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 462/2024***SUMARIO:**

ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas. El fallo analiza un fideicomiso de residuo en el que el fiduciario tenía facultades de disposición y tributó inicialmente por el pleno dominio de los bienes. Tras su fallecimiento, los bienes que permanecían en el fideicomiso fueron adquiridos por el fideicomisario, que volvió a tributar por ellos. El recurrente, fideicomisario, sostenía que tiene derecho a solicitar la devolución de la parte del impuesto que había satisfecho inicialmente el fiduciario por el pleno dominio de unos bienes que posteriormente pasaron al fideicomisario, puesto que el fiduciario falleció sin descendientes. La Agencia Tributaria de Cataluña denegó la devolución, decisión confirmada por el TEAR y posteriormente por el TEAC. El recurrente sostuvo que debía reconocérsele legitimación para solicitar la devolución prevista en el artículo 54.7 Rgto ISD. El TSJ de Cataluña distingue entre la adquisición del causante por el fiduciario y la posterior adquisición del fideicomisario. Considera que son dos transmisiones sucesorias diferenciadas, con sujetos pasivos distintos. El derecho a la devolución generado por la tributación del fiduciario corresponde a sus derechohabientes, no al fideicomisario. La inexistencia de herederos del fiduciario no permite trasladar ese derecho al fideicomisario. La Sala rechaza asimismo la vulneración de los principios de capacidad económica. En consecuencia, desestima el recurso, confirma la denegación de la devolución.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**SENTENCIA**

-

Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Vía Laietana, 56, 2a planta - Barcelona - C.P.: 08003

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

EMAIL:salacontenciosa1.tsj.barcelona@xij.gencat.cat

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000093046224

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000093046224

N.I.G.: 0801933320240001104

Procedimiento ordinario 462/2024-B

N.º Sala TSJ:DEMAN - 1160/2024 - Procedimiento ordinario - 462/2024

Materia: Tributos Estatales/Autonómicos Sucesiones

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: Pedro Antonio

Procurador/a: Laura Carrion Rubio

Abogado/a: MARIA AMPARO HERNANDEZ ABIAN

Parte demandada/Ejecutado: TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, AGÈNCIA TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA

Procurador/a:

Abogado/a:

Abogado/a del Estado, Abogado/a del Estado, Abogado/a de la Generalitat

Síguenos en...

SENTENCIA Nº 878/2026**Presidente:**

Maria Abelleira Rodriguez

Magistrados/das:

Virginia de Francisco Ramos

Jorge Rafael Muñoz Cortes

Barcelona, a fecha de la última firma electrónica..

LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA) constituida como figura al margen, ha pronunciado EN NOMBRE DE S.M. EL REY esta sentencia para resolver el recurso ordinario arriba referenciado, interpuesto por D Pedro Antonio, legalmente representado por procurador legalmente habilitado, siendo parte demandada la Administración del Estado, representado y asistido por letrado integrado en sus servicios jurídicos. Interviene asimismo como demandada la Generalitat de Catalunya legalmente representada por el Abogado de la Generalitat.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr Jorge Rafael Muñoz Cortes, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La parte actora, debidamente representada y asistida, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución dictada por la Administración demandada que se especificará en el primer fundamento de la presente.

SEGUNDO.-Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción. La parte actora, dentro de plazo y con los requisitos legales, solicitó la estimación del recurso y la revocación de la resolución recurrida.

TERCERO.-Se continuó el proceso por los trámites legales, en los términos que resulta de las actuaciones.

CUARTO.-Se señaló para votación y fallo de este recurso. En la sustanciación de este recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**PRIMERO.- Objeto del recurso y posiciones de la actora.**

Es objeto del recurso, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 29 de febrero de 2024 recaída en el la reclamación con número de expediente NUM000 deducidas frente a resolución desestimatoria de fecha 17 de junio de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (NUM001) en el expediente de la reclamación NUM001, por el que se confirma la denegación de la solicitud de devolución relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictada por Acuerdo de la Agencia Tributaria de Catalunya con número de resolución 20170000168086 y cuantía 2.261.219,16 euros.

La cuestión objeto de recurso aparece constituida, por la liquidación correspondiente a la sucesión de D. Valentín el cual procedió a instituir un fideicomiso de residuo conforme al cual D. Jesús Luis, recibía como fiduciario los bienes integrantes del caudal hereditario, con plena capacidad de disposición, resultando los bienes que permaneciesen en su patrimonio al tiempo del fallecimiento de D. Jesús Luis, transmitidos a D. Pedro Antonio en calidad de fiduciario.

A razón de tal institución D. Jesús Luis procedió a transmitir los bienes relictos a D. Justiniano, lo que supone que el mismo habría disfrutado únicamente del usufructo sobre los mismos, mientras que satisfizo los impuestos correspondientes a la transmisión del pleno dominio. Por tal razón en aplicación de los artículos 52 53 y 54.7 del Impuesto de sucesiones los herederos del fiduciario tendrían derecho a la devolución de las cuotas satisfechas en atención a la diferencia por la transmisión del pleno dominio conforme al cual se liquidó la transmisión de bienes al fiduciario y las que debieran haber correspondido al usufructo de tales bienes, que es la realidad económica de los bienes transmitidos al mismo en atención a la tramitación ulterior de los mismos bienes al fideicomisario.

De esta forma en tanto que el fallecimiento de D. Jesús Luis se produjo sin herederos y por tanto los mismos no pueden solicitar la devolución legalmente reconocida, el recurrente considera que debe permitirse realizar la solicitud de devolución al recurrente, en calidad de fideicomisario y por tratarse de una única sucesión la de D. Valentín, en la que el heredero fiduciario, pese a satisfacer la totalidad de los impuestos correspondientes al pleno dominio en lugar de al usufructo. Todo ello con fundamento en cuanto que la ausencia de herederos del fiduciario legitimados para solicitar la devolución originaria un enriquecimiento injusto para la Administración.

Síguenos en...

Asimismo, sostiene el recurrente que el reglamento del Impuesto de Sucesiones al limitar el derecho a la solicitud de devolución del exceso de cuotas satisfecho por el heredero fiduciario, introduce una restricción injustificada de la regulación legal que, únicamente prevé a tal efecto en el artículo 26. d) de la ley reguladora del Impuesto de Sucesiones a la tributación del fiduciario por la transmisión del pleno dominio de los bienes en el caso de que se recibiesen los mismos con plenas facultades de disposición, sin perjuicio de las "devoluciones que procedieses, en su caso", sin introducir por tanto un círculo de legitimados específico.

EL TEARC procede a la desestimación de la reclamación formulada ante el mismo respecto de la devolución solicitada por el recurrente en su calidad de fideicomisario, señalando:

"Precisamente lo dispuesto en estos artículos pretende eliminar la doble imposición a la que alude el reclamante, pues ciertamente respecto de los bienes de los que no ha dispuesto en vida el fiduciario y hacen tránsito al fideicomisario debe considerarse a aquel como mero usufructuario, resultando un derecho a la devolución de la cuota satisfecha por la nuda propiedad. Ahora bien, este derecho a la devolución de parte de la cuota que indudablemente fue ingresada por el fiduciario (y que le pertenecería a él caso de estar vivo en el momento de la transmisión), cuando la transmisión acontece con su fallecimiento, corresponderá reconocerlo exclusivamente a quién resulte ser su heredero. De esta manera, como ya se ha dicho, se evita gravar unos bienes que realmente no han hecho tránsito en pleno dominio dos veces, pues los bienes fideicomitidos no han quedado en la herencia del fiduciario - que se ha sido mero usufructuario-, sino que han sido transmitidos al heredero fideicomisario. Circunstancias que no quedan alteradas por el hecho de que en el presente caso, según se alega, no existan herederos conocidos del fiduciario, por lo que no puede reconocerse al reclamante, en su condición de fideicomisario el derecho a la devolución solicitada, así como tampoco se le podrá exigir las liquidaciones que hubieran podido quedar pendientes a cargo del Sr. Jesús Luis, como se ha reconocido por el Cap de la Dependência de Recaptació en la resolución de 20/02/2017 que consta en el expediente.

En cuanto a la extralimitación legal de este artículo reglamentario, sin perjuicio de que esta vía económico administrativa es una jurisdicción revisora de la legalidad de los actos impugnables, es decir, examina si el acto administrativo reclamado se adecua o no a las o disposiciones legales que lo regulan, pero no alcanza a la revisión de la legalidad de estas normas, por estar esta materia reservada a la jurisdicción contencioso administrativa, este Tribunal, atendiendo a lo razonado en los anteriores fundamentos jurídicos no aprecia que la norma reglamentaria contradiga o extralimite lo dispuesto en el artículo 26 de la ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones. "

Respecto de la cuestión suscitada el Tribunal Económico Administrativo Central, resolviendo el recurso de alzada, confirma la resolución dictada por el TEARC, entendiendo que el recurrente en su recurso no formula crítica de la resolución dictada por el mismo, limitándose a reiterar los argumentos empleados por el mismo ante aquél.

SEGUNDO.- Posición de la actora.

Por la parte actora se impugna la resolución objeto del recurso.

Expone la actora que los bienes integrantes de la herencia procedían, en primer lugar, del patrimonio de D. Valentín quien los transmitió a su muerte al fiduciario D. Jesús Luis, hermano de aquél. A su vez el Sr. Jesús Luis ulteriormente procedió a su transmisión a D. Pedro Antonio en calidad de fideicomisario, sin haber procedido a disponer inter vivos de tales bienes. Por tal razón y en tanto que por aplicación de las previsiones del artículo 26 d) de la ley del Impuesto de sucesiones y concordantes de su reglamento, D. Jesús Luis abonó las cuotas tributarias correspondientes al pleno dominio de los bienes, existía derecho a la devolución de la parte de las cuotas tributarias que excedan del usufructo de los bienes, esto es de los bienes transmitidos en pleno dominio al fideicomisario. Tal devolución no puede ser solicitada por los herederos de D. Jesús Luis al carecer de los mismos, razón por la cual estima que, tratándose de un único fenómeno sucesorio debe serle reconocido el derecho a la devolución al reclamante en su calidad de sucesor fideicomisario. Considera el reclamante que el artículo 54.7 del reglamento de desarrollo de la Ley del Impuesto de Sucesiones introduce una restricción injustificada al limitar el círculo de personas legitimadas para solicitar la devolución de las cuotas tributarias satisfechas, en exceso por el sucesor fiduciario.

Asimismo, se reitera lo expuesto en orden a que el art 26 d) regula los fideicomisos señalando que la mención relativa a la devolución que en su caso proceda no limita el círculo de personas legitimadas al derecho a la devolución, cosa que si hace el RD 1629/1991 en su artículo 54.7, atribuyendo tal legitimación a los herederos del fiduciario en caso de transmisión de los mismos bienes recibidos al fideicomisario y por el importe de las cuotas correspondientes a la nuda propiedad.

Por otro lado, indica la actora que en menos de 4 años los bienes han sido objeto de tributación dos veces, generando cuotas de más de 5.2 millones de euros sobre un valor declarado de 5.3373.521,88 euros, lo que estima confiscatorio, pues a los satisfecho por el impuesto de sucesiones caría añadir lo abonado por el impuesto municipal de incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.

De esta forma se alega la vulneración del principio de no confiscatoriedad y de capacidad económica.

Síguenos en...



TERCERO.- Alegaciones de la demandada.

Por su lado, tanto la parte demandada como codemandada sostienen la conformidad a derecho de la resolución impugnada, remitiéndose sustancialmente en la contestación a la demanda, a los fundamentos contenidos en la resolución impugnada.

La representación de la Generalitat de Catalunya indica que el [artículo 54.7 del RD 1629/1991](#), reconoce el derecho a la devolución a los herederos del fiduciario respecto del Impuesto satisfecho por su causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes en el caso de justificar los mismos bienes se transmiten íntegramente al fideicomisario determinado, o en la parte que corresponda a los bienes transmitidos o restituidos si no se transmitiesen todos convirtiendo la posesión del fiduciario en un derecho de usufructo y otorgando a sus herederos la posibilidad de interesar la devolución de lo satisfecho que habría correspondido a una nuda propiedad.

Por otra parte, se expone que el fideicomisario no es el heredero ni sucesor del fiduciario, sino que sucede al fideicomitente, tal y como prevén el [art. 181 del Código de Sucesiones de Cataluña](#) y, ulteriormente, el [art. 426-1 2 del Libro IV del Código civil de Cataluña](#).

Expone tal representación que, el RD 1629/1911 que desarrolla la Ley se limita a regular un supuesto en que procede la devolución, sin contradecir ni limitar el alcance del precepto de la norma superior. Concretamente, el [art. 54.7 del RD 1629/1991](#) prevé la posibilidad de que, en derecho catalán, los herederos del fiduciario -que, recordemos, es la persona quien ha abonado la cuota devengada por la sucesión del fideicomitente como adquisición en pleno dominio- puedan interesar la devolución correspondiente a la nuda propiedad cuando los bienes se transfieren al fideicomisario de acuerdo con las disposiciones sucesorias del fideicomitente. Por tanto, la Ley asimila, en estas condiciones, el derecho adquirido por el fiduciario a un derecho real de usufructo a efectos meramente fiscales -en el entendido de que el fiduciario no ha dispuesto de algunos bienes fideicomisos- y le reconoce a sus herederos el derecho a solicitar la devolución en la parte tributada en exceso en concepto de nuda propiedad.

Destaca la parte que el fideicomisario está interesando la devolución de una cantidades que no ha satisfecho el mismo, sino Sr. Jesús Luis, por lo que respecto de las mismas el recurrente no ostenta ningún derecho sucesorio, ni título alguno respecto de las cantidades satisfechas por el Sr. Jesús Luis, destacando que el derecho a la devolución, corresponderá reconocerlo exclusivamente a quién resulte ser heredero del fiduciario, evitando así gravar unos bienes que realmente no han hecho tránsito en pleno dominio dos veces, pues los bienes fideicomitados no han quedado en la herencia del fiduciario, sino que han sido transmitidos al heredero fideicomisario.

Se destaca por las partes demandadas que el hecho de que no existan herederos conocidos del fiduciario no refuerza la tesis del recurrente. Antes, al contrario, confirma que el mismo, en su condición única de fideicomisario, no ostenta derecho alguno a obtener la devolución pretendida.

Por otro lado, respecto de la vulneración del principio de capacidad económica se indica que el recurrente no ha tributado dos veces. En la tributación derivada del fallecimiento del Sr. Valentín, el sujeto pasivo fue su hermano Sr. Jesús Luis, en calidad de heredero. El Sr. Justiniano tributó sólo en el momento de la transmisión del Sr. Jesús Luis y sólo por los bienes que permanecieron dentro del fideicomiso de residuo. Por lo tanto, el principio de capacidad económica sólo se puede analizar desde la perspectiva de la segunda transmisión -o bien por cada transmisión individualmente considerada- y no por cada transmisión.

Se indica por la parte codemandada que el principio de capacidad económica, consagrado al [art. 31 de la CE](#), tiene dos manifestaciones diferentes, de acuerdo con la reiterada doctrina constitucional. Una primera, lo sitúa como presupuesto de la imposición, de manera tal que el hecho imponible del tributo debe ser revelador de la capacidad económica (o contributiva). Ello impide que la ley establezca tributos -con independencia de cuál sea la posición que éstos ocupen en el sistema tributario, o incluso de su finalidad, fiscal o extra fiscal- cuyo objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, sin que en ningún caso se pueda gravar riquezas meramente ficticias o inexistentes, inexpressivas por tanto de capacidad económica.

Se trata de una exigencia predicable de todo el sistema tributario, de todos y cada uno de los tributos, (capacidad económica como fundamento de la imposición). Pero, por otra parte, el principio que de capacidad económica significa también que la misma es la medida, razón y proporción de la obligación tributaria de cada contribuyente, proyectándose así sobre la base imponible y el resto de elementos de cuantificación del tributo (capacidad económica como criterio o medida de la imposición). Sin embargo, de la primera manifestación (como fundamento de la imposición), la exigencia de que la carga tributaria «se module» en la medida de la capacidad contributiva (principio de capacidad económica como medida de la imposición), esto es, en función de la intensidad con que la capacidad económica del contribuyente se ponga de manifiesto, sólo resultaría predicable del sistema tributario en su conjunto, con la consecuencia de que únicamente se podría exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de su capacidad económica en aquellos tributos que, por su naturaleza y caracteres, resulten determinantes en la concreción del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, si bien podrá ceder ante la

existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria (por todas, las [STC 26/2017, de 16 de febrero](#), FJ 2; [STC 59/2017, de 11 de mayo](#), FJ 3, y [STC 126/2019, de 31 de octubre](#)).

Se sostiene por la demandada que, en el presente caso, el principio de capacidad económica debe analizarse desde la perspectiva de la transmisión de los bienes del Sr. Valentín a favor del Sr. Justiniano, a través de un fideicomiso de residuo, modulándose la carga impositiva en función del valor real de los bienes concretamente transmitidos dentro del fideicomiso de residuo y de los elementos subjetivos que determinan el cálculo del tributo. En definitiva, se está gravando una fuente de riqueza real y, por tanto, no se infringe el principio de capacidad económica sin que el análisis de la provisión contenida en el art. 54.7 RISD pueda alterar esta conclusión.

Se concluye indicando que, tampoco el art. 54.7 RISD contiene una norma que se pueda considerar confiscatoria. El Tribunal Constitucional ha venido interpretando la prohibición de la confiscatoriedad como la imposibilidad de que el sistema tributario, en su conjunto, consuma la riqueza de los contribuyentes.

Por consiguiente, considera que es evidente que la previsión normativa contenida en el citado art. 54.7 no es confiscatoria en el entendido de que no supone ningún agotamiento de la riqueza del Sr. Justiniano, quien además no era contribuyente en el marco de la sucesión del Sr. Valentín ni ostenta ningún título que lo legitime ante la Hacienda Pública para interesar la devolución de unos ingresos que no le corresponden y que no ha satisfecho como contribuyente.

CUARTO.- Sobre la controversia principal.

La presente controversia aparece determinada por el derecho a la devolución procedente de las cuotas tributarias satisfechas por el heredero fiduciario que recibe los bienes con plenas facultades de disposición sobre los mismos, por lo que la LIS determina que debe liquidar el impuesto por el valor del pleno dominio de la herencia, sin perjuicio de "las devoluciones que procedan en su caso".

En este sentido la regulación reglamentaria atribuye a los herederos del fiduciario un derecho a la devolución respecto del Impuesto satisfecho por su causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes para el caso de justificar que los mismos bienes se transmiten íntegramente al fideicomisario determinado, o en la parte que corresponda a los bienes transmitidos o restituidos si no se transmitiesen todos, convirtiendo la posesión del fiduciario en un derecho de usufructo y otorgando a sus herederos la posibilidad de interesar la devolución de lo satisfecho que habría correspondido a una nuda propiedad.

La controversia se presenta en el presente caso por cuanto que el recurrente, fideicomisario de la herencia, considera que la regulación reglamentaria, al restringir el derecho a la devolución a los herederos del sucesor fiduciario incurre en un exceso de regulación, restringiendo indebidamente la posibilidad de atribuir el derecho a la devolución al fideicomisario de la herencia.

QUINTO.- Hechos de relevancia para la resolución de la controversia.

Para la resolución del presente litigio debemos considerar los hitos fácticos fundamentales presentes en el caso que nos ocupa.

· Así, en fecha 19/03/2009 el Sr. Pedro Antonio, en representación del Sr. Jesús Luis, había presentado autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones ingresando un importe de 2.920.935,01 euros.

En fecha 25/07/2011 se notificó al Sr. Pedro Antonio, en representación del Sr. Jesús Luis liquidación provisional con un importe a ingresar de 135.294,85 euros.

En fecha 21/04/2013 se produjo la defunción del Sr. Jesús Luis.

En fecha 19/09/2008 se produjo la defunción de su hermano, el Sr. Valentín, nombrando heredero a su hermano Sr. Jesús Luis, estableciendo un fideicomiso de residuo a favor del Sr. Pedro Antonio

En fecha 16/04/2014 el Sr. Pedro Antonio presentó autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, como heredero fideicomisario del Sr. Valentín, ingresando 2.251.867,54 euros y 135.625,20 euros, dado que se le notificó una liquidación complementaria.

En fecha 25/07/2016 presentó un escrito de solicitud de devolución de la cantidad satisfecha en exceso, alegando que no era heredero del finado Jesús Luis y por tanto no es deudor de la cuota tributaria ni de los intereses reclamados.

Que el Sr. Jesús Luis no ha otorgado testamento, por tanto, el Sr. Pedro Antonio no puede ser declarado su sucesor.

Que los bienes inmuebles de los que era titular el Sr. Jesús Luis estaban sujetos a fideicomisos, no formando parte de su herencia.

Síguenos en...



Que el Sr. Pedro Antonio fue el fiduciario de la herencia de su hermano, siendo heredero fideicomisario el Sr. Pedro Antonio, por tanto, la herencia ha estado transmitida en dos ocasiones en un periodo de menos de cuatro años, por lo que solicita la devolución de la cuota que ha gravado doblemente una misma transmisión hasta exceder el propio valor de la herencia."

Respecto de tal forma de sucesión resulta de aplicación el [artículo 26.d\) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, ISD](#), el cual establece que:

"Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda".

Para completar la regulación legal el reglamento del Impuesto de sucesiones aprobado por [RD 1629/1991](#) [aborda la cuestión en los artículos 52 a 54](#) del Reglamento del Impuesto, donde se regula esta cuestión con meridiana claridad.

En este sentido, el artículo 53 establece que: "En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos «inter vivos» o «mortis causa», en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento"

Por su parte, el artículo 54 afirma en su apartado séptimo que: "En los fideicomisos que admite el derecho foral de Cataluña, cuando el fideicomisario se determine por la existencia de descendientes del fiduciario o por otro supuesto de los que permite dicha legislación, se liquidará el Impuesto al fiduciario como heredero pleno propietario. En este caso, cuando tenga lugar la transmisión de los bienes al fideicomisario, éste satisfará el Impuesto correspondiente a la plena propiedad de aquéllos, con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante de quien provenga la institución de fideicomiso, pudiendo los derechohabientes del fiduciario solicitar la devolución del Impuesto satisfecho por su causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes si justifican que los mismos bienes se transmiten íntegramente al fideicomisario determinado, o en la parte que corresponda a los bienes transmitidos o restituidos si no se transmitiesen todos"

SEXTO.- Decisión de la Sala

De acuerdo con la situación expuesta la controversia se plantea sobre si, el reconocimiento reglamentario del derecho a la devolución exclusivamente a los herederos del fiduciario por el exceso abonado en relación a la transmisión de los bienes en pleno dominio cuando, en atención al fideicomiso los mismos bienes son transmitidos al fideicomisario, resultando que el fiduciario únicamente los ha disfrutado de forma temporal constituye un exceso del reglamento.

Tal exceso del reglamento se sostiene por el recurrente en atención a que la ley reguladora del impuesto de sucesiones no regula que ostenta el derecho a la devolución sino únicamente que ésta se producirá en los casos en que proceda.

Respecto de la regulación de la figura tributaria en cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala en diferentes ocasiones, pudiendo citarse la [sentenciaTSJ Catalunya de 24.11.2005 \(recurso 843/2001\)](#) cuando indica que:

"(...) Finalmente, con relación a lo que en opinión de esta Sala constituye otro problema esencial, estos es el de la concreción del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones, el art. 54.7 del Reglamento del IS expresa lo siguiente: ". En los fideicomisos que admite el derecho foral de Cataluña, cuando el fideicomisario se determine por la existencia de descendientes del fiduciario o por otro supuesto de los que permite dicha legislación, se liquidará el Impuesto al fiduciario como heredero pleno propietario. En este caso, cuando tenga lugar la transmisión de los bienes al fideicomisario, éste satisfará el Impuesto correspondiente a la plena propiedad de aquellos, con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante de quien provenga la institución de fideicomiso, pudiendo los derechohabientes del fiduciario solicitar la devolución del Impuesto satisfecho por su causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes si justifican que los mismos bienes se transmiten íntegramente al fideicomisario determinado, o en la parte que corresponda a los bienes transmitidos o restituidos si no se transmitiesen todos. " A partir de aquí cabe inferir que inicialmente el fiduciario esto es, el cónyuge supérstite, es considerado como heredero pleno propietario de los bienes, por lo que en definitiva existe una primera liquidación dirigida contra el mismo, sin perjuicio de que con posterioridad, cuando tenga lugar la transmisión al fideicomisario, éste satisfaga el impuesto correspondiente a la plena propiedad de los bienes, siempre con relación a la situación, patrimonio y parentesco que tuviere respecto del causante (no con relación obviamente al fiduciario), reservándose a los derechohabientes del fiduciario, la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto satisfecho en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes."

Del mismo modo, en relación a los perfiles de la institución y su régimen de tributación resulta clarificadora la [sentencia dictada por el TSJ de Asturias, de fecha 24 de mayo de 2006 \(rec. 2924/2002\)](#), la cual razona en los siguientes términos de interés:

"(...) vistas las características que reviste la figura cuyo tratamiento fiscal se debate en el presente recurso, deben tenerse por aplicables los [artículos 26 d\) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#) que se ajustan a las peculiaridades de la institución pues, lógicamente, si el fiduciario puede disponer de los bienes el impuesto se liquida por la adquisición del pleno dominio, del completo señorío, pero, de acreditarse la transmisión de alguno de aquellos a los fideicomisarios, el fiduciario o sus derecho habientes podrán obtener la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad. Como señalan las [sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 4 de junio de 2003 y , el de 28 de mayo de 2003 artículo 53.3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre](#) debe interpretarse en relación con el artículo 26 de la Ley reguladora del Impuesto 29/1987, de 18 de diciembre que establece la normas de tributación del usufructo y, entre otras figuras afines, de los fideicomisos y lo justifica como una cautela, como una garantía a favor de la Hacienda Pública en evitación de que se disponga de los bienes sin la tributación por el pleno dominio pero que, para el supuesto de que la disposición no alcance a la totalidad de los recibidos, se lleve a efecto la devolución. En el mismo sentido se pronuncia la reciente [sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 14 de septiembre de 2005](#) que señala que la herencia del testador o fideicomitente es una sola que, solo temporal y transitoriamente, pasa a manos del heredero fiduciario y la diferencia fundamental entre el de residuo y la genuina sustitución fideicomisaria es que en ésta última el fideicomisario adquiere, a la muerte del testador, de modo definitivo, el derecho a la nuda propiedad de todos los bienes en que ha sido instituido, dado que el fiduciario viene obligado a conservar como mero usufructuario los bienes de la herencia mientras en el de residuo no adquiere el derecho a la sucesión hasta el último momento de vida del fiduciario y solo al residuo. Sigue señalando la sentencia citada, haciendo abstracción de la referencia legal al derecho foral de Cataluña y que entiende, igual que el Tribunal Económico Administrativo, perfectamente aplicable al caso que nos ocupa, que así viene establecido en el artículo 54.7 del Reglamento al señalar que se liquidará el impuesto al fiduciario como heredero pleno propietario. En este caso, cuando tenga lugar la transmisión de los bienes al fideicomisario, éste satisfará el impuesto correspondiente a la plena propiedad de aquéllos con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante de quien provenga la institución de fideicomiso pudiendo los derecho habientes del fiduciario solicitar la devolución del impuesto satisfecho por el causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes si justifican que los mismos bienes se transmiten íntegramente al fideicomisario o en la parte que corresponda a los bienes transmitidos o restituidos si no se transmitiesen todos. Lo contrario sería tanto como gravar dos veces con el mismo tributo los mismos bienes por lo que la citada sentencia admite la aplicación de lo dispuesto en el [artículo 26 d\) de la Ley del Impuesto](#). Y por lo expuesto, a idéntica conclusión debe llegar la Sala pues de lo contrario se gravarían dos veces el mismo desplazamiento patrimonial con vulneración de los principios constitucionales de legalidad y jerarquía normativa, así como de interdicción de la interpretación analógica en cuanto al hecho imponible mediante una inadecuada interpretación del artículo 54.4 del Reglamento del Impuesto. (...)"

Partiendo de las indicadas premisas cabe señalar en primer lugar que, aun tratándose de una única sucesión se procede a gravar dos transmisiones distintas que, por tanto, configuran dos sujetos pasivos diferenciados: i) la del causante al fiduciario y ii) la del fiduciario al fideicomisario respecto de los bienes de que el mismo no hubiera dispuesto.

Para sostener la existencia de dos diferentes sujetos pasivos que soportan de forma independiente la carga tributaria debe atenderse a la configuración del hecho imponible por la propia [ley del Impuesto sobre sucesiones que, en su artículo tercero](#) indica:

"1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Por tanto, el hecho imponible gravado es la adquisición de los bienes por título sucesorio y, pese a tratarse de una única sucesión es incuestionable que en caso del fideicomiso de residuo existen dos transmisiones diferenciadas, lo que determina la existencia de dos hechos imponibles y dos sujetos pasivos diferenciados.

En el contexto indicado y continuando con el razonamiento, cuando el heredero fiduciario recibe determinados bienes con facultad de disposición de los mismos, la norma le impone la liquidación por la sucesión en pleno dominio, pues en el momento de su adquisición recibe los bienes con absoluta capacidad de disposición. Sin embargo, en cuanto se trata de una única sucesión y en atención al nexo de unión que supone la institución fiduciaria la ley permite que, llegado el caso de transmitirse los bienes al fideicomisario, los herederos del fiduciario tendrán derecho a la devolución correspondiente a los bienes transmitidos en cuanto que respecto de tales bienes el fiduciario los ha disfrutado, pero no ha dispuesto de ellos, lo que supone que, asimilándose por así decirlo su posición con la del usufructuario, debe procederse a la devolución de las cuotas satisfechas por la nuda propiedad.

Ahora bien, ello no alcanza al derecho del fideicomisario, quien tributa precisamente en atención a los bienes que le resultan transmitidos, constituyendo, insistimos, un hecho imponible diferenciado, un sujeto pasivo distinto y por consiguiente un patrimonio diferente afectado por la obligación tributaria.

De esta forma, cuando el reglamento configura el derecho a la devolución atribuyendo el mismo a los herederos del fiduciario no comete exceso alguno, por cuanto que la incorporación del derecho a la devolución a la esfera jurídico-patrimonial del fiduciario y, en caso de fallecimiento del mismo a su herencia o masa hereditaria, es el corolario lógico de toda sucesión, de tal forma que el reglamento nada añade a la regulación de la situación en derecho común.

De acuerdo con lo expuesto aun tratándose en todo caso de la herencia del causante, no se aprecia razón alguna para atribuir al fideicomisario el derecho a la devolución que correspondía al exceso tributario satisfecho por el heredero fiduciario pues aquél, según hemos expuesto, tributa por el impuesto correspondiente a los bienes real y efectivamente adquiridos, sin que exista una comunicación patrimonial con el heredero fiduciario que imponga la atribución de derechos sobre el posible exceso tributario satisfecho por el fiduciario.

De esta forma el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre por el que se aprueba el reglamento sobre el impuesto de sucesiones y aprobado con fundamento en la [disposición final segunda de la ley 19/1987](#), procede a realizar la concreción y desarrollo técnico del contenido de la ley, de tal forma que ante la falta de previsión legal específica contempla, en cuanto aquí concierne, la atribución del derecho a la devolución a los herederos del fiduciario, manteniéndose, por las razones expresadas, dentro de sus funciones de concreción técnica de la ley, sin que se aprecie, vulneración legal alguna ni tan siquiera de forma indirecta en relación a la sistemática observada en la regulación legal.

Para sostener la ilegalidad del reglamento, el recurrente pretende la atribución de un crédito fiscal, determinado por el exceso impositivo satisfecho por el fiduciario, que carece de soporte legal alguno y que, además resulta contrario a la exégesis de la figura impositiva en los términos que hemos señalado

A mayor abundamiento, reclama su aplicación en el supuesto de autos el [artículo 14 de la LGT](#) que proscribe la interpretación analógica en la materia al indicar "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

SEPTIMO.- Sobre el principio de capacidad económica.

Por otro lado, alega el recurrente la vulneración del principio de capacidad económica ponderando, a tal fin la carga tributaria acumulada que ha supuesto, en la sucesión de D: Valentín, el esfuerzo tributario realizado por el fiduciario y por el mismo en cuanto heredero fideicomisario.

Tal y como se ha expuesto con anterioridad, en atención a la regulación legal deben apreciarse dos hechos imponibles diferenciados de tal forma que en la tributación derivada del fallecimiento del Sr. Valentín, el sujeto pasivo fue su hermano Sr. Jesús Luis, en calidad de heredero fiduciario y en relación a los bienes por él adquiridos y ulteriormente el recurrente, por razón de los bienes recibidos a razón del fideicomiso. De esta forma el recurrente tributó sólo en el momento de la transmisión realizada por el fiduciario y precisamente por los bienes que permanecieron dentro del fideicomiso de residuo.

Por ello el principio de capacidad económica y su posible vulneración únicamente puede ser ponderado desde la perspectiva de la segunda transmisión y no por la sucesión en su conjunto.

Tal y como indica la parte demandada, el principio de capacidad económica, consagrado al [art. 31 de la CE](#), tiene dos manifestaciones diferentes, de acuerdo con la reiterada doctrina constitucional: como presupuesto de la imposición, de manera tal que el hecho imponible del tributo debe ser revelador de la capacidad económica (o contributiva) y también de forma cuantitativa como medida, razón y proporción de la obligación tributaria de cada contribuyente.

En cuanto al primer aspecto, esto es en relación a que el hecho imponible deba responder a un hecho revelador de una determinada capacidad económica debe indicarse que el referido principio impide que la ley establezca tributos -con independencia de cuál sea la posición que éstos ocupen en el sistema tributario, o incluso de su finalidad, fiscal o extra fiscal- cuyo objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, sin que en ningún caso se pueda gravar riquezas meramente ficticias o inexistentes, inexpressivas por tanto de capacidad económica.

Desde este punto de vista no puede negarse que en atención a la transmisión de bienes que se efectúa en favor del recurrente por el pleno dominio de los efectivamente recibidos, nos encontramos ante la presencia de una manifestación de riqueza de tal forma que resulta legítima desde el punto de vista constitucional que se someta a tributación al misma configurando el hecho imponible a razón de la indicada transmisión, debiendo modularse la carga impositiva en función del valor real de los bienes concretamente transmitidos dentro del fideicomiso de residuo y de los elementos subjetivos que determinan el cálculo del tributo. En definitiva, conforme indica la representación de la Generalitat de Catalunya, se está gravando una fuente

Síguenos en...



de riqueza real y, por tanto, no se infringe el principio de capacidad económica sin que el análisis de la provisión contenida en el art. 54.7 RISD pueda alterar esta conclusión.

Por otro lado, y según hemos indicado, el principio que de capacidad económica significa también que la misma es la medida, razón y proporción de la obligación tributaria de cada contribuyente, proyectándose así sobre la base imponible y el resto de elementos de cuantificación del tributo (capacidad económica como criterio o medida de la imposición).

Así lo ha expresado el **TC en diversas ocasiones pudiendo citarse la sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021** dictada resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020, en la que se expone la posición tradicional del TC sobre la cuestión, introduciendo sin embargo determinados matices sobre la misma. Así en primer lugar se indica que, efectivamente el TC ha predicado el principio de capacidad económica en su vertiente de la medida de modular la carga impositiva concreta relativa a una singular capacidad económica en relación al sistema tributario en su conjunto o respecto de los elementos nucleares del sistema impositivo, señalando:

"Sobre la capacidad económica como criterio de la imposición, debe analizarse detenidamente la doctrina constitucional recogida en la **STC 26/2017**, FJ 2, que es la tenida en cuenta en las **SSTC 59/2017 y 126/2019**. En un principio se alega: (i) que la afirmación de que «el principio de capacidad económica previsto en el **art. 31.1 CE** solo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular (con cita de los **AATC 71/2008** [...])» no es correcta, (ii) que la capacidad económica como fundamento de la tributación debe predicarse de cada uno de los tributos que integran el sistema, y (iii) que la capacidad económica como criterio de la imposición opera también en los impuestos [«y, en el caso de los impuestos (**STC 71/2014, de 6 de mayo**, FJ 3), también "en función de" su capacidad económica» (**SSTC 19/2012 y 60/2015**)]. Sin embargo, acaba concluyendo, acudiendo al **ATC 71/2008, de 26 de febrero**, FJ 5, que la capacidad económica como criterio de imposición: (i) es solo un criterio inspirador del sistema tributario en su conjunto («aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad solo resulta predicable del "sistema tributario" en su conjunto») y (ii) que solo adquiere virtualidad «en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el **art. 31.1 CE**»; esto es, únicamente opera en los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario."

Ahora bien, partiendo de las indicadas premisas el propio TC matiza su doctrina señalando específicamente que:

"B) Ahora bien, los postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de la tributación plasmada en las sentencias relativas al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana -foral y común- merecen ser revisados por tres razones fundamentales.

a) Primera, porque se basan en un pronunciamiento aislado (el **ATC 71/2008**, que en principio, la propia **STC 26/2017** dice desechar) que convierte la doctrina constitucional de los límites del decreto-ley en materia tributaria (**art. 86.1 CE** en relación con el deber de contribuir del **art. 31.1 CE**) establecida originariamente en la **STC 182/1997, de 28 de octubre**, FJ 6 -y elaborada para determinar el ámbito material de la potestad legislativa extraordinaria del Gobierno-, en la doctrina constitucional del principio de capacidad económica como medida de la carga tributaria del contribuyente en tanto límite a la libertad de configuración del legislador. Esta equiparación de cánones constitucionales debe ser reconsiderada puesto que una cosa es (i) que «cualquier intervención o innovación normativa (mediante decreto-ley) que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» vulnere el **art. 86.1 CE** y (ii) que este tribunal haya interpretado que se produce efectivamente esa afectación inconstitucional del deber de contribuir en los decretos-leyes que regulen los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario; y otra cosa muy distinta es que el **art. 31.1 CE** imponga al legislador la modulación de la carga fiscal de cada contribuyente en función de la intensidad en la realización del hecho imponible únicamente en aquellos impuestos. Como bien refleja la doctrina de este tribunal, la adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente será una cuestión de grado en función de la categoría y caracteres de cada tributo (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo), y podrá ceder ante la existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria para su no materialización.

b) Segunda, porque el **art. 31.1 CE** exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino «de acuerdo con su capacidad económica»; cualidad subjetiva del obligado a contribuir (por todas, **STC 27/1981, de 20 de julio**, FJ 4) que se erige no solo en un «criterio inspirador del sistema tributario» (**SSTC 19/1987, de 17 de febrero**, FJ 3, y **193/2004, de 4 de noviembre**, FJ 5) u «ordenador» de dicho sistema (**SSTC 182/1997, de 28 de octubre**, FJ 6, y **193/2004**, FJ 5), sino que opera singularmente también, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), en la configuración de cada tributo. Siendo esto así sobre la capacidad económica como fundamento de la imposición (**STC 26/2017**, FJ 2), debe reconocerse ahora que la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos «de acuerdo con» la capacidad económica

de cada contribuyente en el [art. 31.1 CE](#) [con el correlativo «derecho a que esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» ([STC 182/1997](#), FJ 6) engloba las dos vertientes del referido principio. Y ello porque para hacerlo efectivo no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica. En efecto, el [art. 31.1 CE](#) contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) «a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (por todas, [SSTC 96/2002](#), de 25 de abril, FJ 7; [255/2004](#), de 22 de diciembre, FJ 4, y [10/2005](#), de 20 de enero, FJ 6) y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si «quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior» ([STC 46/2000](#), de 14 de febrero, FJ 8)).

c) Tercera, y principal, porque ya es clásica la doctrina de este tribunal que declara que «el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos ([SSTC 182/1997](#), de 28 de octubre, FJ 15, y [233/1999](#), de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del [art. 31.1 CE](#), solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica ([STC 182/1997](#), de 28 de octubre, FJ 6)». A este respecto, si bien puede objetarse que dicha afirmación se vertió al hilo del enjuiciamiento de determinados impuestos con protagonismo cierto en el sistema tributario (como en el caso de la previsión de la [disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989](#), de 13 de abril, de tasas y precios públicos, que tenía repercusiones principalmente en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones y donaciones, en la [STC 194/2000](#), de 19 de julio, FJ 8), cabe destacar que se utilizó como ratio decidendi en procesos constitucionales contra otros impuestos con menor peso en el conjunto del sistema, como en los de la mal denominada «tasa» por emisión de informes de auditoría de cuentas ([AATC 381 a 383/2005](#), todos de 25 de octubre, FFJJ 5, y 117 y 118/2006, ambos de 28 de marzo, FFJJ 4).

Es más, a la hora de diferenciar entre categorías tributarias en virtud del criterio utilizado para el reparto de la carga tributaria, se ha precisado que en los impuestos se realiza «en función de la capacidad económica» que se halla ínsita en el hecho imponible [«constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente» ex [art. 2.2 c\) de la Ley 58/2003](#), de 27 de diciembre, general tributaria (LGT)]; mientras que en las tasas se efectúa en función del principio de equivalencia (y «sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica»), dado que su hecho imponible encierra un sinalagma [que «consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario» ex [art. 2.2 a\) LGT](#)] [[SSTC 85/2014](#), de 29 de mayo, FJ 3 a); [63/2019](#), de 9 de mayo, FJ 3, y [125/2021](#), de 3 de junio, FJ 4 B), todas con cita de la [STC 71/2014](#), de 6 de mayo, FJ 3 y las en ella citadas]; subrayando con ello la debida conexión de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria (en los tributos variables, base imponible y tipo de gravamen) respecto del hecho imponible y su función retrospectiva. De ahí que, sobre todo en los impuestos, rijan la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo."

Ahora bien, aun con las modulaciones señaladas, en ningún caso cabe sostener que se haya producido en el supuesto de autos la vulneración del principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la tributación pues para sostener su vulneración el recurrente pondera la incidencia del tributo en una capacidad económica que no es la propia, sino la del fiduciario y particularmente la imposibilidad de que el indicado fiduciario pueda obtener, por carecer de herederos, la devolución de los tributos satisfechos en relación al pleno dominio de los bienes de los cuales, sin embargo, no ha disfrutado al no disponer de los mismos sino ser transmitidos al fideicomisario.

La ausencia de los indicados herederos no impone una mayor carga tributaria al fideicomisario y, desde luego, no obliga a tomar en consideración la carga tributaria soportada por el fiduciario en la sucesión y tributos satisfechos por el fideicomisario, quien procede a su tributación en función de los bienes y valor efectivamente recibido.

Tales razonamientos imponen asimismo, descartar la vulneración del principio de no confiscatoriedad, que sostiene el recurrente con el mismo fundamento pues, de acuerdo con reiterada jurisprudencia constitucional, ya desde la [STC 150/1990](#), de 4 de octubre, el principio de no confiscatoriedad, entendido en su sentido tradicional, «obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el [art. 33.1 de la Constitución](#) (el derecho a la propiedad privada)» [[STC 150/1990](#), de 4 de octubre, FJ 9; [STC 14/1998](#), de 22 de enero, FJ 11 B); [STC 233/1999](#), de 21 de diciembre, FJ 23; Autos del TC [71/2008](#), de 26 de febrero, FJ 6, [120/2008](#), de 6 de mayo, FJ 1, [342/2008](#), de 28 de octubre, FJ 1, y [69/2018](#), de 20 de junio, FJ 3 c); y [STC 18/2021](#), de 26 de octubre, FJ 3c)].

Las razones expuestas, en tanto que el recurrente pondera, para sostener la vulneración de dicho principio, la carga tributaria soportada por el fiduciario y la imposibilidad de articular la devolución correspondiente al carecer el mismo de herederos, impone asimismo la desestimación del recurso en este particular.

Todo lo expuesto determina la necesaria desestimación del recurso contencioso-administrativo.

SEXTO.- Sobre las costas procesales.

Ante la desestimación del recurso procede imponer al recurrente las costas procesales si bien limitando las mismas, en atención al objeto del proceso, a la cantidad de 2.000 euros que corresponderán por partes iguales a cada una de las demandada y codemandada.

Por todo lo expuesto, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo deducido frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 29 de febrero de 2024 recaída en el la reclamación con número de expediente NUM000 deducidas frente a resolución desestimatoria de fecha 17 de junio de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (NUM001) en el expediente de la reclamación NUM001, por el que se confirma la denegación de la solicitud de devolución relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictada por Acuerdo de la Agencia Tributaria de Catalunya. Se imponen las costas procesales a la parte demandante, limitando las mismas a la cantidad de 2.000 euros que corresponderán por partes iguales a cada una de las partes demandada y codemandada.

Modo de impugnación:recurso de **CASACIÓN**, que se preparará ante este Órgano judicial, en el plazo de **TREINTA** días, contados desde el siguiente al de la notificación de la presente resolución, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, conforme a lo dispuesto en el [art. 89.1 de la Ley Reguladora de la jurisdicción Contencioso-administrativa \(LRJCA\)](#).

Se advierte a las partes que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Además, se debe constituir en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de éste Órgano judicial y acreditar debidamente, el depósito de 50 euros a que se refiere la [DA 15ª de la Ley Orgánica del Poder Judicial \(LOPJ\)](#), del que están exentas aquellas personas que tengan reconocido el beneficio de justicia gratuita ([art. 6.5 de la Ley 1/1996, de 10 de enero](#)), y, en todo caso, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de ellos, de acuerdo con la citada [DA 15ª.5 LOPJ](#).

Sin estos requisitos no se admitirá la impugnación.

Lo acordamos y firmamos.

Los Magistrados :

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de [sejudicial.gencat.cat](#)

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Síguenos en...



El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

