

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia n.º 88/2026 de 26 de enero de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 6890/2023***SUMARIO:**

ISD. Devengo. Testamento ológrafo. Se fija como doctrina jurisprudencial que, cuando la institución de heredero se realice mediante testamento ológrafo y su protocolización no adquiera carácter contencioso, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones se produce el día del fallecimiento del causante -o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente-. Desde ese momento se inicia el plazo de seis meses para presentar la declaración o autoliquidación y, una vez transcurrido dicho plazo, comienza el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción para que la Administración pueda determinar la deuda tributaria mediante liquidación. Aplicando esta doctrina al caso concreto, situándose el fallecimiento en 2010, el plazo de prescripción había transcurrido cuando se iniciaron las actuaciones de comprobación frente a la heredera, en 2016. Por ello, se desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración, consolidando un criterio que aporta certeza en la determinación del dies a quo en los supuestos de testamento ológrafo.

TRIBUNAL SUPREMO

Magistrados/as

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 88/2026

Fecha de sentencia: 02/02/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6890/2023

Fallo/Acuerdo:

Síguenos en...



Fecha de Votación y Fallo: 20/01/2026

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: SECCION 9ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6890/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 88/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Isaac Merino Jara, presidente

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

Síguenos en...



En Madrid, a 2 de febrero de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. 6890/2023,interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID,representada por Letrada de su Servicio Jurídico, contra la sentencia de 5 de mayo de 2023 dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 513/2021.

Han comparecido como recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO,bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y el procurador don Felipe de Iracheta Martín, en representación de doña Flora.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 5 de mayo de 2023 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estima el recurso contencioso-administrativo núm. 513/2021 interpuesto por doña Flora contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de marzo de 2021, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas n.º NUM000 y NUM001 formuladas contra la resolución de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid de 25 de septiembre de 2018, que confirmó la propuesta de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones contenida en el acta de disconformidad A02 NUM002, por importe de 328.356,95 euros, y contra la resolución de 10 de diciembre de 2018 por la que se le impuso una sanción de 219.358,70 euros.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dª. Flora, representada por el Procurador D. Felipe de Iracheta Martín, contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 25 de marzo de 2021, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas n.º NUM000 y NUM001 formuladas por la recurrente contra resolución de la Dirección General de Tributos de la CAM de 25 de septiembre de 2018 que confirmó la propuesta de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones contenida en el Acta de Disconformidad A02 NUM002, por importe de 328.356,95 euros y contra resolución de 10 de diciembre de 2018 por la que se le impuso una sanción de 219.358,70 euros, la cual anulamos, por haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Sin imposición de costas».

La sentencia mayoritaria cuenta con el voto particular de dos magistrados de la Sala.

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1.El Letrado de la Comunidad de Madrid, en la representación que legalmente tiene conferida, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes normas:

Síguenos en...



(i)El artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»].

(ii)Los artículos 7 y 47 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«RISD»].

(iii)El artículo 689 y concordantes del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil [«CC»].

(iv)Y los artículos 7.2 y 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»].

2.La Sala de instancia, por auto de 20 de septiembre de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, el Letrado de la Comunidad de Madrid, en la representación que legalmente le corresponde, como parte recurrente, y de otro, la Administración General del Estado y la representación procesal de doña Flora, como recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 12 de septiembre de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar el momento del devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la institución de heredero se haya hecho por testamento ológrafo y precisar, a estos efectos, la relevancia de su protocolización, en orden a fijar el comienzo del plazo de prescripción de la deuda tributaria.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»]; 7 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«RISD»]; 689 y siguientes del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil [«CC»] y 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»], 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".

2.La Letrada de la Comunidad de Madrid, actuando en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 8 de noviembre de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

La recurrente parte de que no se regula explícitamente el devengo del impuesto de sucesiones cuando el testador otorga testamento ológrafo y señala que el caso que se plantea es el del devengo del impuesto en casos como el presente en que se desconoce - al menos por parte de la Administración- quién es el heredero realmente instituido, pues el testamento previo, que obra en poder de la Administración, ha sido revocado y los herederos instituidos en él, no aportan el testamento ológrafo - en el que fundamentan su condición de no herederos- pese a que obra en su poder, como se colige de los datos del expediente.

Recuerda que la sentencia impugnada concluye, con base en sentencias previas que, en los supuestos de otorgamiento de testamento ológrafo, el día inicial del cómputo del plazo para presentar la correspondiente

Síguenos en...



autoliquidación es la fecha del fallecimiento del causante (fecha del devengo del impuesto) y considera que el plazo para la presentación de documentos y declaraciones no se interrumpe por el hecho de que no se haya protocolizado el testamento ológrafo.

Afirma que dicha conclusión no resulta procedente en casos como el presente, en el que la Administración, conocedora del fallecimiento de una persona, trata de ejercer su derecho a determinar la correspondiente liquidación tributaria y por cuestiones ajenas a su voluntad, no conoce al verdadero sujeto pasivo hasta que se produce la protocolización del testamento ológrafo correspondiente.

En estos casos, considera que debemos remitirnos al Código Civil, que regula de modo particular el testamento ológrafo en los artículos 688 a 693 y recoge que dicho testamento debe protocolizarse, presentándolo, en los cinco años siguientes al fallecimiento del testador, ante Notario. De esta forma, para que tenga validez y pueda producir efectos jurídicos, es preciso que se advere y protocolice según el procedimiento señalado en los referidos preceptos, por lo que considera que no cabe en ningún momento precedente a la protocolización tener por válidamente existente el testamento, y mal puede entenderse adquirida la capacidad económica objeto de gravamen, la sucesión hereditaria, cuando la misma no es posible tenerla por efectuada sino hasta la protocolización judicial del testamento. Esto es, la adquisición mortis causa de bienes y derechos por herencia o cualquier otro título sucesorio no se produce hasta que no se ordena la protocolización del testamento ológrafo y la misma se realiza de forma efectiva otorgándose el acta de protocolización ante notario.

Cita, en respaldo de su posición, la sentencia de la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 424/2014, de 27 de marzo (procedimiento ordinario 1072/2011), la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria 626/2018, de 6 de noviembre de 2018 (procedimiento ordinario 31/2017) y la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2024 (recurso de casación 7570/2022).

En sentido contrario a su posición, cita la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 2013 (recurso de casación 6305/2010), referida en la sentencia que se impugna y el voto particular de la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2024, para el que, la regla general es que el día a quod el plazo de prescripción debe situarse en el momento del fallecimiento de la causante, fecha en que comenzaría a contar el plazo de prescripción, pues a dicha fecha se retrotraen los efectos de la aceptación.

Aduce que, concurriendo una limitación para la adquisición de los bienes en el momento del fallecimiento del causante, como es la necesaria protocolización del testamento ológrafo, es aplicable el artículo 47 del RISD.

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"I. Se pronuncie en respuesta a la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el presente recurso de casación, fijando la interpretación de los artículos 24.3 de la LISD y el artículo 47 RISD, en el sentido de entender que el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición por título sucesorio derive de un testamento ológrafo, se produce en el momento de la protocolización de este. En consecuencia, el plazo de prescripción comenzaría una vez transcurra el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación del impuesto respecto de los instituidos en dicho testamento, iniciándose consecuentemente con la finalización de dicho plazo, el de prescripción del artículo 67.1 de la Ley General Tributaria.

II. Anule la Sentencia número 232, de 5 de mayo de 2023 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario 513/2021, estimatoria del recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de marzo de 2021, declarando prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, por cuanto considera que el plazo de prescripción, también en los casos de otorgamiento

de testamento ológrafo, se inicia al finalizar el plazo de los seis meses siguientes al fallecimiento del causante".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] se sirva estimar el presente recurso de casación y, en consecuencia, determine que el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición por título sucesorio derive de un testamento ológrafo, se produce en el momento de la protocolización de este". (sic).

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1.El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 28 de noviembre de 2024, en el que se abstenía de formular oposición al recurso de casación.

2.El procurador don Felipe de Iracheta Martín, en la representación ya acreditada de doña Flora, emplazada también como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación fechado el 26 de diciembre de 2024, en el que alega la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, al haber transcurrido más de cuatro años desde que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, sin que dicho plazo se haya interrumpido por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario.

Recuerda que en el presente caso "[...] el causante falleció el 13 de julio 2010 y las actuaciones inspectoras se iniciaron el 24 de abril de 2018, según se señala en el punto 1 del acta de disconformidad aportada de contrario en su documento 13 del expediente, motivo por el cual, ya que la fecha del devengo del ISD en este caso no puede ser otra que la fecha de fallecimiento del causante, tal y como se señala en la Sentencia recurrida, había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

Suplica a la Sala:

"[...] dicte en su día sentencia desestimando el recurso de casación con imposición de costas a la recurrente, pues así procede en derecho".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 13 de enero de 2025, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 22 de octubre de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 20 de enero de 2026, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

Síguenos en...



1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar el momento del devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la institución de heredero se haya hecho por testamento ológrafo y precisar, a estos efectos, la relevancia de su protocolización, en orden a fijar el comienzo del plazo de prescripción de la deuda tributaria.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge la sentencia impugnada en casación y el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1.En fecha 13 de julio de 2010 falleció don Raúl, en estado de soltero, habiendo otorgado testamento abierto el día 28 de abril de 1992, en virtud del cual instituía herederos a partes iguales a sus dos sobrinos, don Raúl y don Norberto (hijos de la recurrente en la instancia).

2.2.Con fecha 4 de julio de 2013 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación con don Raúl y don Norberto como herederos de don Raúl, al no haber presentado autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni haber presentado documentación alguna en relación a la sucesión de aquel.

En el trámite de audiencia y alegaciones previo a la incoación de las actas, el 25 de noviembre de 2013, los citados Sres. Flora Raúl Norberto presentaron escrito de alegaciones manifestando que no procedía la regularización propuesta al no tener la consideración de sujetos pasivos, ya que existía un testamento ológrafo posterior, aportando escritura de 22 de noviembre de 2013 de renuncia a la herencia de don Raúl.

2.3.En fecha 2 de diciembre de 2013 se incoaron actas de disconformidad, en las que se recoge que en ningún momento del procedimiento inspector se aportó el citado testamento ológrafo ni se acreditó su existencia, por lo que se procedió a regularizar la situación tributaria de don Raúl y don Norberto por entender que se había producido una aceptación tácita de la citada herencia, debido a la realización de actos de disposición del patrimonio del causante por los citados herederos, dictándose el 14 de abril de 2014 acuerdo de la Oficina Técnica confirmando la propuesta contenida en las actas.

2.4.Contra las liquidaciones tributarias, el 26 de mayo de 2014, interpusieron reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, alegando no ser sujetos pasivos del impuesto al existir un testamento ológrafo de 6 de febrero de 2010, que sería objeto de adverbación y protocolización.

2.5.El 19 de septiembre de 2014, don Raúl promovió expediente de jurisdicción voluntaria para la protocolización judicial del testamento ológrafo abierto y el 26 de noviembre de 2014 se dictó auto por el que se acordó protocolizar el testamento ológrafo.

El 16 de enero de 2015 se otorgó acta de protocolización del testamento ológrafo, en el que el causante instituía y nombraba como única y universal heredera de todos sus bienes a su cuñada doña Flora (recurrida en casación), revocando todo otro testamento que hubiera otorgado con anterioridad, acta de protocolización que se aportó al TEAC.

2.6.El 11 de marzo de 2016 se otorgó escritura de manifestación y adjudicación de herencia por el fallecimiento de don Raúl, presentando la Sra. Flora autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el día 17 de marzo de 2016, ante la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, declarando prescrito el impuesto.

En fecha 29 de diciembre de 2016 se otorgaron dos escrituras de donación de doña Flora a favor de don Norberto y don Raúl y, entre los bienes donados, se encontraban la totalidad de los recibidos por aquélla en la herencia de don Raúl.

2.7.El TEAC dictó resolución el 14 de septiembre de 2017, acordando estimar las reclamaciones económico-administrativas interpuestas, ya que don Raúl y don Norberto no tenían la consideración de sujetos pasivos del impuesto, al haberse revocado el testamento que los instituía herederos por un testamento ológrafo posterior debidamente averado y protocolizado.

2.8.En fecha 24 de abril de 2018 se notifica a doña Flora comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, presentando documentación y alegaciones, e incoándose acta de disconformidad el 27 de junio de 2018, con propuesta de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones de 292.478,27 euros.

Por resolución de 25 de septiembre de 2018, la Dirección General de Tributos de la CAM confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta, fijando una cuota tributaria de 328.356,95 euros, frente a la que la recurrente formuló reclamación económico-administrativa el 5 de octubre de 2018.

Asimismo, en fecha 18 de diciembre de 2018 se notifica a la obligada tributaria acuerdo de imposición de sanción en cuantía de 219.358,70 euros, frente al que interpuso reclamación económico-administrativa.

2.9.El TEAC resolvió acumuladamente las dos reclamaciones económico-administrativas en sentido desestimatorio, en resolución de 25 de marzo de 2021.

El TEAC confirma la actuación administrativa impugnada con fundamento en una resolución del mismo órgano de 18 de junio de 2019 y en consideración a que la adquisición mortis causae de bienes y derechos no se produce hasta que no se ordena la protocolización del testamento ológrafo, de forma efectiva, otorgándose el acta de protocolización ante notario; motivo por el que concluye que en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras no había prescrito la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, puesto que no cabe una retroacción del hecho imponible a un momento en el que el testamento ológrafo no era formalmente válido.

2.10.Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid fue estimado por sentencia de fecha 5 de mayo de 2023, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La sentencia fija el día a quo del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación en la fecha del fallecimiento del causante, al considerar que no queda interrumpido el plazo para la presentación de documentos y declaraciones por el hecho de que no se haya protocolizado el testamento, por lo que el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, se iniciará, también en los casos de otorgamiento de testamento ológrafo, al finalizar el plazo de los seis meses siguientes al óbito del causante.

SEGUNDO. Criterio de la Sala. Remisión a la sentencia de esta Sala núm. 58/2026, de 27 de enero, pronunciada en el recurso de casación 1845/2024 .

1.Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional objetivo se contrae a determinar cuál es el momento en que ha de situarse el devengo del impuesto sobre sucesiones en los casos en que se instituya heredero mediante testamento ológrafo, y ello a fin de fijar el comienzo del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria.

Pues bien, este recurso de casación plantea la misma cuestión de interés casacional ya resuelta en la reciente sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, núm. 58/2026, de 27 de enero (rec. cas. 1845/2024), deliberada en la misma fecha.

Dada esa sustancial igualdad entre ambos recursos, la seguridad jurídica aconseja, incluso impone, la remisión in tota lo allí declarado, con la natural sustitución de nombres de cada asunto

Se ha dicho en la STS de 27 de enero de 2026, cit.:

"[...] TERCERO.- Marco jurídico.

1.A estos efectos, el presente recurso de casación plantea la necesidad de interpretar el artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se intitula "Devengo", y es del siguiente tenor literal:

«1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

[...]

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan».

2.También será preciso interpretar los siguientes preceptos del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

«Art. 47. Devengo.

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en la percepción de cantidades, cualquiera que sea su modalidad, por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil.

[...]

3. Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.

[...]

Art. 69. Suspensión de los plazos de presentación.

1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponible gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaria, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de

Síguenos en...



nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

[...] 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».

3. Asimismo deberá procederse a la exégesis del artículo 689 del Código Civil, que tras la reforma operada por la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, dispone que:

«El testamento ológrafo deberá protocolizarse, presentándolo, en los cinco años siguientes al fallecimiento del testador, ante Notario. Este extenderá el acta de protocolización de conformidad con la legislación notarial».

4. También deberán tomarse en consideración las normas sobre presentación, adveración, apertura y protocolización de los testamentos ológrafos introducidas por la Disposición final undécima de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria que modificó la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado e introdujo un nuevo Título VII denominado "Intervención de los notarios en expedientes y actas especiales".

En particular el artículo 63 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado [«LN»], que señala:

«Si el Notario considera justificada la autenticidad del testamento, autorizará el acta de protocolización y expedirá copia de la misma a los interesados que la soliciten.

En caso contrario, lo hará constar así, cerrará el acta y no autorizará la protocolización del testamento. Autorizada o no la protocolización del testamento, los interesados no conformes podrán ejercer su derecho en el juicio que corresponda.»

5. Por último deberá tomarse en consideración el artículo 7.2 LGT, que lleva la rúbrica de "Fuentes del ordenamiento tributario" y dice que:

«Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.»

CUARTO.- Sobre el momento en que ha de situarse el devengo del impuesto sobre sucesiones en los casos en que se instituya heredero mediante testamento ológrafo.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia se contrae a determinar cuál es el momento en que ha de situarse el devengo del impuesto sobre sucesiones en los casos en que se instituya heredero mediante testamento ológrafo.

La determinación del momento del devengo del impuesto está afectada por el principio de reserva de ley en virtud de lo establecido en el artículo 8 LGT. El principio de legalidad tributaria es uno de los pilares

fundamentales en el ámbito del derecho tributario. A través de este principio, se establece que no se puede exigir a ningún individuo el pago de impuestos o cumplir con obligaciones tributarias si éstas no están sustentadas en una ley específica. En otras palabras, la legalidad tributaria garantiza que todas las actuaciones del Estado en materia de tributos estén debidamente respaldadas por normas jurídicas.

La determinación del momento del devengo del impuesto es de capital importancia pues incide sobre la fijación día inicial y final del cómputo del plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto, así como en la fijación del día inicial y final del cómputo del plazo de prescripción para liquidar la deuda tributaria.

2.La determinación del devengo del impuesto está revestida de una especial polémica en el caso de que la institución de heredero se realice mediante testamento ológrafo como pone de manifiesto el hecho de que en este recurso de casación la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid giró un recargo por presentación extemporánea al entender que el impuesto se devengaba el día del fallecimiento del causante. Sin embargo, en el mismo día que se ha deliberado el presente recurso de casación también hemos deliberado los recursos de casación núm. 6890/2023 y 682/2024 donde la misma Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid sostenía que no había prescrito su derecho a liquidar la deuda tributaria al situar el devengo del impuesto sobre sucesiones en los casos en que se instituya heredero mediante testamento ológrafo en el momento de la protocolización.

La cuestión tampoco es pacífica en los distintos Tribunales Superiores de Justicia. La sentencia de la Sección Primera de la Sala del TSJ de Canarias, con sede en Las Palmas, de 6 de noviembre de 2018 (rec. 31/2017, ECLI:ES:TSJICAN:2018:4455) y la sentencia del TSJ de Navarra de 20 de abril de 2011 (rec. 495/1998, ECLI:ES:TSJNA:2001:780) mantienen un criterio contrario al sostenido por el TSJ de Madrid, y, consideran que la adquisición mortis causa de bienes y derechos por herencia o cualquier otro título sucesorio no se produce hasta que no se ordena la protocolización del testamento ológrafo y la misma se realiza de forma efectiva otorgándose el acta de protocolización ante notario.

En la misma línea se pronuncia el TEAC en resoluciones 00/03110/2016 de 18 de junio de 2019 y 00/02710/2019 de 25 de marzo de 2021, mientras que la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V2557-07 de 28 de noviembre de 2007 establece como fecha del devengo del impuesto el día del fallecimiento del causante.

3.Pues bien, para fijar el momento de devengo del impuesto sobre sucesiones debemos interpretar el artículo 24.1 y 3 LISD y los artículos 47.1 y 3 y 69.1 y 5 RISD, -que son unas normas tributarias- por lo que debemos acudir según lo dispuesto en el artículo 12 LGT al artículo 3.1º del Código Civil que señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas» de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto -aquí el artículo 24.1 y 3 LISD y los artículos 47.1 y 3 y 69.1 y 5 RISD - contenidos dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español y en particular con las disposiciones del Código Civil que regulan el testamento ológrafo y con los artículos 57 y siguientes de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado que han dado una nueva regulación a los expedientes en materia sucesoria regulando la presentación, adverbación, apertura y protocolización de los testamentos ológrafos.

Podemos afirmar que con carácter general el Impuesto sobre Sucesiones se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil pues así lo establece el artículo 24.1 LIS. Sin embargo, el Legislador en el artículo 24.3 LIS y en los artículos 47.3 y 69.1 y 5 RIS ha establecido la suspensión de los plazos para la presentación de las autoliquidaciones y declaraciones en determinados supuestos en los que existen cuestiones litigiosas. Por tanto, nuestra labor hermenéutica debe consistir en indagar si la protocolización del testamento ológrafo se encuentra incurso en alguna de las causas de suspensión previstas por el Legislador.

Así debemos indicar que el testamento ológrafo fue incorporado por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico en el Código Civil de 1889 como la forma común de testar, dicha forma de testar se reguló en los artículos 688 a 693 C.Civ, preceptos que han sufrido algunas reformas a lo largo de los años.

El testamento ológrafo solo podrá otorgarse por personas mayores de edad. Para que sea válido este testamento deberá estar escrito todo él y firmado por el testador, con expresión del año, mes y día en que se otorgue. Si contuviese palabras tachadas, enmendadas o entre renglones, las salvará el testador bajo su firma.

Antes del año 2015 el testamento ológrafo debía protocolizarse presentándolo con este objeto al Juez de Primera Instancia del último domicilio del testador, o al del lugar en que éste hubiese fallecido, dentro de cinco años, contados desde el día del fallecimiento (artículo 689 Código Civil en la redacción aplicable *ratione temporis*). Sin este requisito no era válido.

El Real Decreto de 3 de febrero de 1881 por el que se aprobó el proyecto de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil no contenía mención alguna al procedimiento para la protocolización del testamento ológrafo porque se aprobó en una fecha anterior a la publicación del Código Civil que introdujo por primera vez esta forma de testar. Sin embargo, las sentencias de la Sala I del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 (rec. de casac. núm. 2651/2013) y 18 de junio de 1984 (rec. de casac. núm. 2364/1991) han precisado que para la protocolización del testamento ológrafo debían seguirse las normas del Libro III de la LECiv/1881 relativo a la "Jurisdicción Voluntaria".

Tras más de un siglo de vigencia de la LECiv/1881 se dictó la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil que entró en vigor el 8 de enero de 2001 un año después de su publicación. La Disposición Final Decimoctava de la LECiv/2000 estableció un mandato para que el Gobierno remitiese a las Cortes, en el plazo de un año, un Proyecto de Ley de Jurisdicción Voluntaria. Hasta la aprobación de dicha norma siguió en vigor Libro III de la LECiv/1881 relativo a la "Jurisdicción Voluntaria".

El mandato al Legislador se vio cumplido catorce años después con la publicación de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de Jurisdicción Voluntaria, que entró en vigor a los veinte días de su publicación.

La Ley 15/2015, de 2 de julio, de Jurisdicción Voluntaria dio nueva redacción a los artículos 689 a 693 del Código Civil e introdujo importantes modificaciones en la Ley del Notariado estableciendo un nuevo procedimiento de adverbación de testamentos cerrados, ológrafos y en forma oral, cuya competencia se sustrajo de los órganos judiciales para atribuirse exclusivamente a los Notarios.

En efecto, la Disposición Adicional Undécima de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de Jurisdicción Voluntaria modificó la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado e introdujo un nuevo Título VII denominado "Intervención de los notarios en expedientes y actas especiales". Dentro de éste el Capítulo III está dedicado a los expedientes en materia de sucesiones y la Sección 3ª (artículos 61 a 63 LN) regula la presentación, adverbación, apertura y protocolización de los testamentos ológrafos.

De la exposición de la evolución que ha sufrido nuestra legislación se deduce que la protocolización del testamento ológrafo ha tenido siempre la naturaleza de procedimiento de jurisdicción voluntaria. La jurisdicción voluntaria es el reverso de la jurisdicción contenciosa, la jurisdicción voluntaria se caracteriza por la ausencia de controversia o litigio.

Pues bien, el párrafo 5 del artículo 69 RIS es claro cuando afirma que no se considerarán cuestiones litigiosas a los efectos de la suspensión de los plazos establecidos para la presentación de las autoliquidaciones y declaraciones «las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso», por tanto, en el Impuesto sobre Sucesiones cuando la institución de heredero se realice en testamento ológrafo y las actuaciones de jurisdicción voluntaria para su protocolización no adquieran carácter contencioso el día a quod el devengo del impuesto se producirá el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, en ese momento se inicia

el plazo de seis meses para la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto respecto de los instituidos herederos en el testamento ológrafo, y, cuando finaliza dicho plazo de seis meses se inicia un nuevo plazo de cuatro años de prescripción previsto en el artículo 67.1 LGT.

4. Por otra parte este criterio fue el mantenido por el Tribunal Supremo en su STS de 7 de mayo de 2013 (recurso n.º 6305/2010, ECLI:ES:TS:2013:2995) que se detiene a precisar el momento de la sucesión hereditaria generadora del hecho imponible a efectos de determinar si es aplicable un beneficio sucesorio establecido en virtud de una norma que entró en vigor después de la muerte del causante pero antes de la protocolización del testamento ológrafo".

Finalmente se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con los artículos 47 y 69 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el Impuesto sobre Sucesiones cuando la institución de heredero se realice en testamento ológrafo y las actuaciones de jurisdicción voluntaria para su protocolización no adquieran carácter contencioso el día a quod el devengo del impuesto se producirá el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, en ese momento se inicia el plazo de seis meses para la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto respecto de los instituidos herederos en el testamento ológrafo, y, cuando finaliza dicho plazo de seis meses se inicia un nuevo plazo de cuatro años de prescripción previsto en el artículo 67.1 LGT".

2. Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 27 de enero de 2026 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la desestimación del recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico quinto de la sentencia núm. 58/2026, de 27 de enero, pronunciada en el recurso de casación núm. 1845/2024.

Segundo.No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID,representada por Letrada de su Servicio Jurídico, contra la sentencia de 5 de mayo de 2023, pronunciada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 513/2021.

Tercero.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

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

Síguenos en...

