

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 7 mayo 2013

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: Devengo: fallecimiento del causante: excepciones: adquisiciones cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición u otra limitación: la efectividad se refiere a la institución de heredero pero no al instrumento en que se plasma: no se ve afectada por el plazo de protocolización de un testamento ológrafo; Base liquidable: reducción aplicable a la adquisición de explotaciones agrarias prioritarias (art. 9 Ley 19/1995, de 4 julio): requisitos: mantenimiento de la explotación en poder del adquirente por un plazo de al menos cinco años, y adquisición mediante escritura pública: incumplimiento: reducción improcedente.

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 6305/2010

...

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

ANTECEDENTES

Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por la Procuradora D^a. Nuria Serrada Llord, actuando en nombre y representación de D. Abilio , la [sentencia de 7 de junio de 2010](#), de la Sección Funcional 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía , por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo Ordinario número 1822/2003 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de junio de 2003 por la que se resuelve la reclamación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, expediente nº 29/1773/01.

La sentencia de instancia desestima el recurso y no conforme con ella el demandante

interpone el Recurso de Casación que decidimos.

SEGUNDO

MOTIVOS DE CASACIÓN

El recurrente argumenta dos motivos de fondo y reprocha a la sentencia dos incongruencias referidas a estos motivos.

En el primero de ellos considera que no se ha aplicado la reducción en la base imponible del Impuesto de Sucesiones del 95 % que contempla el artículo 20.2 c) de la [Ley 29/1987](#). En el segundo reprocha a la sentencia no haber aplicado la reducción del 90% de la base prevista en el [artículo 9.1](#) de la [Ley 19/95](#).

Por lo que hace a los motivos formales el recurrente considera que se ha incurrido en incongruencia por el hecho de que la sentencia no ha analizado la argumentación sobre la aplicabilidad del artículo 47.3 del [Reglamento del Impuesto de Sucesiones](#) a los efectos de determinar la fecha del devengo en los supuestos de testamento ológrafo, como es el caso.

En segundo lugar, y dentro del plano formal, se reprocha a la sentencia, y con respecto a la bonificación del 90% de la base, que no se ha limitado a su rechazo en función de la venta efectuada de una de las fincas que componían la herencia, sino que ha añadido el argumento de naturaleza temporal, por haberse producido antes del transcurso de cinco años no estando incluida esa razón en la resolución impugnada.

TERCERO

HECHOS PROBADOS NO DISCUTIDOS EN CASACIÓN ATINENTES AL PRIMERO MOTIVO

El recurrente era sobrino de D. Gines el cual había otorgado testamento ológrafo nombrando aquél como único heredero.

Una vez protocolizado el testamento, con fecha 17 de abril de 1998 se presentó en la Oficina Liquidadora de Campillos (Málaga) de la Conserjería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, la documentación necesaria a los efectos de la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, solicitando la reducción en la base imponible (del 95%) prevista en el art. 20.2 c) de la [Ley 29/1987 de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636 \)](#), modificado por el [RD-Ley 7/1996, de 7 de junio \(RCL 1996, 1767, 1823\)](#), sobre Medidas Urgentes de carácter fiscal y fomento y liberalización de la actividad económica, a su vez modificado por la [Ley 66/1997 \(RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636\)](#), de Medidas Fiscales; Administrativas y de Orden Social (que obra en los folios 1 a 61 del expediente de la oficina liquidadora).

Por su parte, la Oficina Liquidadora giró liquidación provisional con fecha 17 de diciembre

de 1999 (folios 64 a 68) con una base imponible de 1.622.202, 25 € (269.911.744 ptas.) determinando una deuda tributaria de 761.877,14 € (126.765.690 ptas.) -sin aplicar la reducción solicitada- que le fue notificada al interesado.

En dicha notificación se hizo constar de manera expresa (vid folio 65) que por parte de la Administración "... No se aplican los beneficios fiscales puesto que el fallecimiento ocurrió con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley...". [[Ley 29/87 \(RCL 1987, 2636\)](#) en la redacción dada al artículo 20.2 c) por la [Ley 66/97 \(RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636\)](#)].

Contra esta liquidación provisional el interesado presentó Recurso de Reposición con fecha 27 de enero de 2000 en el que, además de combatir la decisión administrativa adoptada, solicitaba subsidiariamente la aplicación a la tributación de la sucesión hereditaria, y habida cuenta de su específica composición patrimonial -que en realidad constituía una explotación empresarial agrícola propiedad del causante-, de los beneficios fiscales que se establecen en el [art. 9.1](#) de la [Ley 19/1995, de 4 de julio \(RCL 1995, 1947 \)](#) (BOE de 5 de julio) Modernización de las Explotaciones Agrarias.

La composición patrimonial (en inmuebles) del caudal relicto estaba constituida inicialmente (vid la declaración presentada ante la Oficina Liquidadora de Campillos que obra en los folios 1 a 5 del expediente; la propia liquidación practicada que obra al folio 64 así como la resolución y certificación subsiguiente, de 13 de junio de 2000 de calificación de explotación prioritaria, que obra a los folios 98 a 103) por dos fincas (aunque formadas por una pluralidad de parcelas catastrales independientes) sitas en Cañete La Real (Málaga) denominadas " DIRECCION000 " y " DIRECCION001 " y " DIRECCION002 " y otra sita en Arjona (Jaén y denominado " DIRECCION003 ".

Sobre el total de las fincas recayó inicialmente la calificación administrativa de "Explotación Prioritaria", si bien que, dadas las cargas que pesaban sobre la herencia (que también constan en el expediente) junto a la necesidad de contar con liquidez para continuar con la explotación, así como la circunstancia de tener que acudir a una financiación extraordinaria para hacer frente a las garantías (mediante aval) exigidas para obtener la suspensión en la ejecución de la deuda tributaria liquidada, han obligado al recurrente a tener que enajenar una parte de los bienes recibidos en herencia.

CUARTO

ARGUMENTACIÓN DEL RECURRENTE

El recurrente pretende, pues, la aplicación al caso presente de la reducción del 95% del valor de la empresa agrícola transmitida, vía sucesión mortis causa, prevista en el art. 20.2 c) de la [Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones \(RCL 1987, 2636\)](#) , en la redacción dada por la [Ley 66/1997 \(RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636\)](#) que entró en vigor el 1 de enero de

1998.

Afirma el recurrente que: "En el caso presente, qué duda cabe de que nos encontramos ante una situación límite; en el sentido de que, a la vista de los datos hechos concurrentes y a las fechas concretas en que se produjeron los hechos que llevaron a la específica sucesión hereditaria y que constan en el antecedente de hecho primero del presente escrito (fallecimiento del causante el 18 de octubre de 1997; existencia de un testamento ológrafo de 20 de abril de 1988, como único título sucesorio; auto judicial de 20 de enero de 1998 que, previa su adverbación con la práctica de las actuaciones judiciales pertinentes, ordena su protocolización; y, finalmente escritura pública de fecha 1 de abril de 1998 por la que se procede a llevar a cabo ésta) es necesario procurar una interpretación integrada de las normas que propicie encontrar una adecuada aplicación de las mismas acorde con el valor justicia pues no hay que olvidar que entre medias, se produjo una modificación del Impuesto de Sucesiones [y en concreto de su artículo 20.2 c) por la [Ley 66/1997 \(RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636\)](#), que entró en vigor el 1 de enero de 1998] por lo que a lo largo de este desarrollo temporal y entre medias, como medida de política económica y fiscal, extendió la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto en el caso de transmisión de empresas individuales a favor de (entre otros) los parientes colaterales hasta el tercer grado (que era precisamente el grado de parentesco existente entre el causante y el heredero en el caso presente).

Así pues el recurrente solicita la aplicación del beneficio fiscal previsto en el art. 20.2 c) de la [Ley 29/87 \(RCL 1987, 2636 \)](#), consistente en la reducción en la base imponible del 95% del valor de una empresa individual del causante, en este caso de tipo agrícola, cuando es transmitida, a falta de descendientes y adoptados, a favor de colaterales hasta el tercer grado. Ampliación del beneficio fiscal hasta el tercer grado introducida por la [Ley 66/97, de 30 de diciembre \(RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636\)](#), de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con vigencia a partir de 1998, suponiendo disociado el momento del devengo del impuesto y el del hecho imponible ya que este último se sitúa en el año 1998, año en que tiene lugar la protocolización del testamento, entendiendo que no se ha producido transmisión hasta ese momento.

QUINTO

RAZONAMIENTOS DE LA SENTENCIA DE INSTANCIA

La STS de 5 de abril de 2006 afirma: "... es el [art. 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636 \)](#), reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el que dispone taxativamente que: <<1. [En las adquisiciones por causa de muerte... el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante](#) o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al [art. 196 del Código Civil \(LEG 1889, 27 \)](#) >>.

Adquisiciones hereditarias respecto a las que la Ley no distingue si se efectúan a título de heredero, de legatario o de cualquier otro título sucesorio.

Más por si hubiera alguna duda al respecto, la misma queda definitivamente despejada a tenor de lo estipulado en el art. 10 del [Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre \(RCL 1991, 2734 \)](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece lo siguiente <<1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio>>. Añadiendo el apartado 2 del mismo art. 10 que <<Las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones>>.

Precepto que no solo fija el momento de devengo del impuesto (lo que ya se efectúa en el art. 24.1 de la repetida [Ley 29/1987 de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636\)](#)), sino una presunción de adquisición hereditaria del sucesor designado, ..., presunción que tiene carácter <<iuris tantum>>, pero que en el presente caso no ha sido desvirtuada mediante prueba alguna en contrario, cual sería un acto expreso de repudiación de tal legítima en instrumento público o auténtico o por escrito presentado ante el Juez competente, ya que en otro caso se entiende tácitamente aceptada la repetida legítima, aceptación y consiguiente adquisición de la misma que ha de considerarse producida el día del fallecimiento del causante, en el presente caso el padre de la recurrente, sin que pueda posponerse dicha adquisición, a efectos de devengo del Impuesto a un momento posterior."

Asimismo la [STS de 17 de julio de 2003 \(RJ 2003, 7106\)](#) señala lo siguiente: "Frente a la alegación de que los recurrentes no son herederos (por no haber aceptado la herencia ni expresa ni tácitamente y porque, si bien no la han repudiado, ello no implica su aceptación) y, por tanto, no ostentan la condición de sujetos pasivos o contribuyentes del IS (porque, al no ser herederos, no se ha materializado el hecho imponible de dicho Impuesto), ha de destacarse que, en el ámbito de los tributos, los preceptos de Derecho Común tienen carácter supletorio (ex artículo 9.2 de la Ley General Tributaria, [LGT \(RCL 2003, 2945 \)](#)), y, por ello, si bien la [sentencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 20 de enero de 1998 \(RJ 1998, 57\)](#) tiene declarado que la primera norma de la Sección del [Código Civil \(LEG 1889, 27\)](#) dedicada a la aceptación y repudiación de la herencia, el artículo 988, proclama que el primero de los caracteres de la aceptación es la voluntariedad, del que se desprende la naturaleza jurídica de la misma como negocio jurídico unilateral no recepticio (al especificar que la aceptación y repudiación son actos enteramente voluntarios y libres), debe de tenerse en cuenta que esa misma sentencia añade, por un lado, que **el pago del IS es un deber jurídico** que impone una Ley fiscal **y no** puede entenderse, pues, como **un acto libre, sino**, por

definición, como un acto debido, y, por otro lado, que el que la norma tributaria establezca que el sujeto pasivo del IS es el heredero tampoco significa que su pago por un llamado, con delación, implique una aceptación tácita de la herencia, al ser, como se ha dicho, un acto debido que se realiza para evitar una sanción, sin dejar de destacar, sin embargo, que la legislación fiscal parece responder al sistema <<germánico>> de adquisición de la herencia, que se produce por la mera muerte del causante, al exigir al <<heredero>> el pago del Impuesto, so pena de sanción económica, a partir del instante de la muerte, como si en tal momento fuera ya heredero."

Así pues de conformidad con la resolución demandada y con el alegato del Abogado del Estado en su contestación a la demanda el presente argumento debe ser desestimado.

SEXTO

ANÁLISIS DE LA INCONGRUENCIA POR NO HABER RESPONDIDO A LO ALEGADO SOBRE LA APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 47.3 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES

Es evidente que no se puede apreciar la incongruencia alegada.

Es verdad que la sentencia no analiza de modo expreso el alcance del artículo 47.3 del [Reglamento del Impuesto \(RCL 1991, 2734\)](#) que sirve de sustrato a la argumentación del recurrente, pero no es menos cierto que todo el razonamiento de la Sala excluye que la sucesión se produzca en un momento distinto del de la muerte del causante lo que tácitamente supone excluir cualquier otro momento como el recurrente pretende.

Es decir, para contestar un argumento se pueden seguir dos vías, al menos. Una primera es refutar lo alegado; la segunda, aceptar y explicar una hipótesis que excluya la que se pretende hacer valer. Eso es lo que aquí sucede cuando se supedita la adquisición de la herencia (hecho imponible) a la muerte del causante.

SÉPTIMO

ANÁLISIS DE FONDO

La protocolización del testamento ológrafo en el plazo de cinco años prevista en el [artículo 689 del Código Civil \(LEG 1889, 27 \)](#) opera como un requisito de la validez del testamento, **en tanto que la institución de heredero**, cuya existencia determina, con ciertos requisitos, el hecho imponible sucesorio, discutido en este litigio, **no sigue los avatares del testamento**. Es decir, una cosa es el testamento y los requisitos para su validez, y, otra, bien distinta, las disposiciones del testador, entre ellas la institución de heredero.

El artículo 47.3 del Reglamento establece: "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."

El precepto se refiere a las circunstancias que concurran en la institución de heredero, que es lo que genera, en el litigio, la "adquisición" que el texto contempla. Las formalidades a que viene sometido el testamento ológrafo, no son las afectadas por el citado texto.

Queremos decir con ello que la "efectividad" en la "adquisición de bienes o derechos" a que se refiere el artículo 47.3 del [Reglamento del Impuesto de Sucesiones \(RCL 1991, 2734\)](#) ha de entenderse referida a la institución de heredero, en este caso, y no al instrumento en que tal decisión se plasma, el testamento, que es lo que entiende el recurrente.

Dicho lo precedente hay que precisar que las sentencias que cita el recurrente en favor de su tesis deciden supuestos distintos al que aquí se resuelve pues en ellos lo que es crucial es la fecha en que debe producirse la presentación de documentos a efectos liquidatorios del impuesto sucesorio, en tanto que en el asunto que decidimos lo axial es 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.

Todo lo dicho comporta la desestimación de los motivos hasta ahora analizados.

...