



Roj: **ATS 3326/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3326A**

Id Cendoj: **28079130012023200682**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **15/03/2023**

Nº de Recurso: **5126/2022**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, 22-03-2022 (rec. 13/2021),
ATS 3326/2023**

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 15/03/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5126/2022

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. **Isaac Merino Jara**

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5126/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. **Isaac Merino Jara**

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente





D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D. Fernando Román García
D. **Isaac Merino Jara**

En Madrid, a 15 de marzo de 2023.

HECHOS

PRIMERO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora don María del Carmen Benítez López, en representación de don Teodulfo, que actúa asistido del letrado don Ernesto Juan Falcón Alarcón, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2022 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo n.º 13/2021 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatoria asimismo del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias por la que se confirma liquidación relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictada por la Administración de Tributos Cedidos de la comunidad autónoma de Canarias.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"]; 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) ["RISD"] y 120, 133, 135, 136 y 807 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ["CC"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, pues la correcta interpretación y aplicación de las normas reseñadas habría conducido a estimar el recurso. En particular sostiene que "el nacimiento del derecho a aceptar la herencia (*ius delationis*), el artículo 807 CC de la institución de heredero forzoso y el no 3 del art. 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, ha afectado directamente al resultado del proceso pues al concluir el *Tribunal a quo* como concluye, esto es, que la fecha del devengo del impuesto de sucesiones se produce el día del fallecimiento del causante la consecuencia es que resulta de aplicación la norma tributaria vigente en tal momento, y consecuentemente se produce perjuicio para los derechos de mi representado consistente en que no puede beneficiarse de la bonificación del 99,9% de la cuota del Impuesto de Sucesiones que estaba vigente a la fecha de la firmeza de la sentencia y no lo estaba a la fecha del fallecimiento".

4. Las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren la circunstancia recogida en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], y la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) del mismo texto legal.

SEGUNDO. Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de junio de 2022, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, tanto la parte recurrente como el abogado del Estado y el letrado de los servicios jurídicos de la comunidad autónoma en representación de las administraciones recurridas.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. **Isaac Merino Jara**, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y don Teodulfo se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).





2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina que puede afectar a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) de la LJCA] y porque aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA], pues "no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo Sección Tercera sobre los artículos 120 y 133 del Código Civil relativos a las formas de determinación de la filiación no matrimonial, la acción de reclamación de filiación no matrimonial, las consecuencias o efectos de sentencia de filiación que gana firmeza con posterioridad al fallecimiento del causante en relación con el artículo 24.3 Ley 29/1987, 18 de diciembre sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones a los efectos de fijar la fecha del devengo del impuesto de sucesiones."

De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, la siguiente secuencia de hechos:

La comunidad autónoma de Canarias dictó acuerdo de liquidación provisional nº NUM000 en fecha 9 de octubre de 2014, girada al hoy recurrente, en el expediente por el Impuesto sobre Sucesiones, en relación con el fallecimiento de D. Luis Enrique, producido el 17 de octubre de 2006. Anteriormente, según se hace constar en la sentencia recurrida, se había dictado un acuerdo de liquidación provisional que partía de las disposiciones testamentarias del causante en las que el recurrente no constaba como hijo ni como heredero, sino tan solo como legatario. Fue el reconocimiento judicial como hijo del causante, por sentencia en la que se determinó la filiación de 7 de abril de 2008 confirmada en apelación en sentencia de 23 de noviembre de 2009, el que motivó el dictado de una nueva liquidación que se sitúa en el origen de esta litis.

Frente a esta segunda liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución de 30 de junio de 2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias en el expediente de reclamación NUM001.

Formulado recurso de alzada contra esta resolución, este fue asimismo desestimado por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2020.

Contra esta última resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que lo desestimó en su integridad en sentencia de 22 de marzo de 2022, objeto del presente recurso. Esta resolución judicial contiene su *ratio decidendi*, por lo que a la cuestión planteada en el recurso de casación interesa, en el fundamento de derecho cuarto, en el que sostiene lo siguiente:

"Finalmente, alega el demandante que la fecha de la adquisición de la herencia no es la fecha del fallecimiento del causante sino el día de la resolución judicial que declara la filiación, a los efectos de poder aplicar la bonificación del 99,9% recogida en la Disposición Adicional Decimonovena de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre.

A este respecto, debemos destacar que el artículo 21 de la Ley General Tributaria define el devengo como el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal; especificando a continuación que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito propio del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el artículo 24 de su ley reguladora, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, establece que 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. El número 3 de este precepto señala que 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.



De este modo como bien señala el Tribunal Regional, la existencia de un procedimiento judicial de filiación no supone una limitación de este tipo, pues el reclamante era hijo desde su nacimiento y, en consecuencia, heredero forzoso, a pesar de que no se mencionara por el causante en el testamento.

Por tanto, la reducción por parentesco aplicada es la que correspondía a los descendientes en la fecha de devengo, la del fallecimiento, sin que pueda aplicarse la bonificación del 99,9 % recogida en la Disposición Adicional Decimonovena de la Ley 14/2007 de 27 de diciembre, toda vez que la entrada en vigor de la misma se produjo el 1 de enero de 2008, esto es, con posterioridad a la fecha de fallecimiento de D. Luis Enrique ."

TERCERO. Normas que deberán ser interpretadas.

A los efectos del enjuiciamiento del presente asunto, resultará necesaria la interpretación del artículo 24 LISD, que regula el devengo del impuesto y establece cuanto sigue:

"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."

En el artículo 21 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], se precisan la definición y los efectos del devengo:

"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo."

Por su parte, será necesario también tomar en consideración lo estipulado en la Disposición Adicional 19 de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2008, que introduce el beneficio fiscal cuya aplicación demanda el recurrente:

"1. Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones "mortis causa" y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario."

Interesa asimismo reproducir lo dispuesto en el artículo 120 CC en la redacción aplicable *ratione temporis*, dada por la ley 11/1981, de 13 de mayo:

"La filiación no matrimonial quedará determinada legalmente:

1.º Por el reconocimiento ante el encargado del Registro Civil, en testamento o en otro documento público.

2.º Por resolución recaída en expediente tramitado con arreglo a la legislación del Registro Civil.

3.º Por sentencia firme.

4.º Respecto de la madre, cuando se haga constar la filiación materna en la inscripción de nacimiento practicada dentro de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Registro Civil".

CUARTO. Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:



Determinar el momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque debe prestarse aquiescencia al recurrente sobre la existencia de la presunción contemplada en el artículo 88.3.a) LJCA, al no haberse fijado doctrina por esta Sala sobre la fijación del devengo del impuesto en los supuestos en que la adquisición de la condición de heredero se produzca con posterioridad al fallecimiento del causante y por causa de la determinación legal de la filiación no matrimonial, momento determinante en atención a que se entiende realizado el hecho imponible, se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal y se fijan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

Aunque sí se ha emitido algún pronunciamiento por esta Sala interpretando el apartado 3 del artículo 24 LISD en el sentido de que la ley posibilita la adquisición en un momento posterior cuando el título transmisivo contenga una condición, término, o, fideicomiso, verbigracia la sentencia de 28 de marzo de 2006 (recurso n.º 6806/2000, ECLI:ES:TS:2006:2098), sosteniendo en ese caso que el embargo no constituye limitación o condición, es lo cierto que no existe ninguno que plantee las consecuencias de que el título no contenga tal condición pero aparezca esta de forma sobrevinida, y en concreto, como ocurre en este caso, por mor del reconocimiento de una filiación posterior al fallecimiento.

Resta añadir en este punto que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de mayo de 2013 (recurso n.º 6305/2010, ECLI:ES:TS:2013:2995), sí 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, mas, en ese caso, la institución de heredero se producía en el testamento, independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo, caso que difiere del que nos ocupa en cuanto que en el testamento no se instituyó como heredero al recurrente, sino como legatario.

La existencia de la antedicha presunción y la posible traslación del criterio que se adopte a casos análogos o equiparables, como por ejemplo aquellos en que se adquiriera la condición de heredero tras litigio o juicio voluntario de testamentaría, aunque en este concreto supuesto el artículo 69 RISD contempla la suspensión del plazo de presentación de la declaración, lo que comporta la aceptación de la producción del devengo con anterioridad a la firmeza de la resolución definitiva que pone término al procedimiento judicial, hace posible apreciar asimismo la circunstancia prevista en el artículo 88.2.c) LJCA.

Todo lo expuesto lleva a esta Sala a admitir la existencia de una cuestión con interés casacional objetivo que merece un pronunciamiento por parte de la misma capaz de dotar de certeza y seguridad jurídica a nuestro ordenamiento.

SEXTO. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son, en atención a lo expuesto, los artículos 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"]; 21 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 120 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ["CC"], así como la Disposición Adicional 19 de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008 (BOE de 25 de enero de 2008).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

SÉPTIMO.-Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA,





remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/5126/2022, preparado por la procuradora don María del Carmen Benítez López, en representación de don Teodulfo , contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2022 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo n.º 13/2021.

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

Determinar el momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; 21 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 120 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, así como la Disposición Adicional 19 de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

