



Roj: **STSJ M 13129/2023 - ECLI:ES:TSJM:2023:13129**

Id Cendoj: **28079330092023100656**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **9**

Fecha: **01/12/2023**

Nº de Recurso: **1043/2021**

Nº de Resolución: **682/2023**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CRISTINA PACHECO DEL YERRO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC 28/7/2021,**
STSJ M 13129/2023

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2021/0062842

Procedimiento Ordinario 1043/2021

Demandante: D./Dña. Luis

PROCURADOR D./Dña. HELENA ROMANO VERA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL MINISTERIO DE HACIENDA

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA No 682

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Magistrados:

D^a Cristina Pacheco del Yerro

D^a Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a uno de diciembre de dos mil veintitrés.



Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso-administrativo número **1043/2021**, interpuesto por D. Luis , representado por la Procuradora D^a. Helena Romano Vera, contr resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de julio de 2021, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por el recurrente contra la liquidación nº NUM001 , del Impuesto sobre Sucesiones, derivada del Acta de Disconformidad A02 Nº NUM002 , dictada por la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid; siendo demandados el Abogado del Estado y la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Se interpuso por D. Luis , representado por la Procuradora D^a. Helena Romano Vera, recurso contencioso-administrativo contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de julio de 2021, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por el recurrente contra la liquidación nº NUM001 , del Impuesto sobre Sucesiones, derivada del Acta de Disconformidad A02 Nº NUM002 , dictada por la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid.

SEGUNDO.- Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo en escrito en el que, tras alegar los hechos que damos por reproducidos e invocar los fundamentos de derecho que estimó de aplicación , terminó suplicando que se dictase sentencia anulando la resolución recurrida.

TERCERO.- Por diligencia de ordenación se tuvo por formalizada la demanda y se dio traslado al Abogado del Estado, que presentó escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando que se desestimase el recurso.

CUARTO.- Por diligencia de ordenación se acordó dar traslado de la demanda y de la contestación a la Comunidad de Madrid, que presentó escrito oponiéndose a la demanda y solicitando su desestimación.

QUINTO.- No habiéndose solicitado por las partes el recibimiento del pleito a prueba pero sí el trámite de conclusiones, las partes presentaron sus respectivos escritos, acordándose señalar para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 10 de noviembre de 2023.

Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. D^a. Cristina Pacheco del Yerro.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de julio de 2021, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por el recurrente contra la liquidación nº NUM001 , derivada del Acta de Disconformidad A02 Nº NUM002 , dictada por la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid.

SEGUNDO.- Invoca la parte recurrente, como motivo de impugnación, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, sobre la base de que el causante falleció el 19 de junio de 2010 y con fecha 17 de junio de 2015, es decir, una vez transcurrido el plazo de cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario de presentación de la declaración al que se refiere el RISD y, por tanto, transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar al que se refiere el artículo 67.1 de la LGT, presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones declarando prescrito el impuesto. Y añade que la interpretación que hace la Administración considerando que el cómputo del plazo de prescripción se inicia a partir de la protocolización del testamento ológrafo es contraria a Derecho, por cuanto, no es posible vía interpretación trasladar el devengo del impuesto a una fecha distinta de la prevista en la Ley, entendiéndose que confunde la Administración el devengo del impuesto que se produce con el fallecimiento y el inicio del plazo de prescripción que se produce el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario de presentación de la declaración y añade que también confunde la Administración el devengo del impuesto con la adquisición de bienes y derechos que origina el hecho imponible y que se produce con la protocolización del testamento, concluyendo que la protocolización de un testamento ológrafo en caso alguno puede entenderse como condición, termino u otra limitación para suspender el devengo del impuesto.

El Abogado del Estado se opuso a la demanda alegando que debe entenderse que, a pesar de que por regla general el impuesto de sucesiones se devenga con el fallecimiento y determina con ello el nacimiento de la obligación tributaria, en el caso de autos esta obligación tributaria no era exigible hasta que se llevó a cabo la adverbación y protocolización del testamento ológrafo, lo que tuvo lugar el 22/06/2011, por lo que, ante la



falta de presentación de una declaración por el heredero en él designado, que se encontraba en posesión del testamento ológrafo desconocido por la Administración, no era posible liquidar el impuesto, sin que se pudiera entender iniciado el plazo de prescripción hasta que se produjo la adverbación y protocolización del testamento ológrafo. Y añade que aun no siendo contenciosa la adverbación y protocolización del testamento ológrafo, no cabe duda de que constituye un requisito esencial para la validez del testamento y, por ello, de la institución de heredero que contiene, de modo que aunque con carácter general se considere devengado el impuesto con el fallecimiento, que es el hecho imponible determinante del nacimiento de la obligación tributaria, no existiendo heredero válidamente instituido hasta la adverbación y protocolización del testamento ológrafo no puede considerarse nacida y exigible la obligación tributaria frente a un simple llamado a la herencia que todavía no es heredero válidamente instituido ni, por ello, obligado tributario, lo que impide que se inicie el plazo de prescripción de la acción para determinar esa obligación tributaria mediante la liquidación.

El Letrado de la Comunidad de Madrid, se opuso a la demanda alegando que el hecho de que el procedimiento de solicitud de protocolización, dada su falta de naturaleza litigiosa, no quepa incluirlo en los supuestos previstos en el art 69 del reglamento del impuesto, no supone que la Administración esté facultada para la inmediata exigencia del tributo al designado en el testamento ológrafo aún no debidamente adverbado y protocolizado y 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 es hasta la reiterada protocolización judicial del testamento.

TERCERO.- Son antecedentes de interés para la resolución del presente recurso los siguientes:

D. Carlos Ramón , soltero y sin descendientes, falleció en Madrid, el 19 de julio de 2010, habiendo otorgado testamento ológrafo con fecha de 10 de mayo de 2010, que fue protocolizado el 22 de junio de 2011 conforme a lo ordenado en Auto del Juzgado de Primera Instancia número 62 de los de Madrid, el 23 de marzo de 2011. Dicho testamento ológrafo fue presentado por D. Luis ante el Juzgado de Primera Instancia para su protocolización.

En fecha 11 de junio de 2015 se otorgó escritura de aceptación de herencia y adjudicación de bienes por el actor, los hermanos y el sobrino del causante, presentando el recurrente autoliquidación del impuesto sobre sucesiones el 17 de junio de 2015, consignando en la misma la prescripción.

En fecha 6 de julio de 2018 se notifica al actor el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, levantándose Acta de Disconformidad el 2 de octubre de 2018 en la que, entendiéndose la Administración que no se había producido la prescripción del impuesto y que tenía derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, se formula propuesta de liquidación, que fue confirmada en resolución de la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la CAM de 7 de noviembre de 2018, que fijó una deuda tributaria de 521.291,00€.

Frente a dicha resolución interpuso el actor reclamación económico-administrativa que fue desestimada por la resolución objeto del presente recurso.

CUARTO.- Invoca la parte actora como motivo de impugnación, como hemos visto, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, por cuanto, el causante falleció el 19 de julio de 2010 y, tras la protocolización del testamento ológrafo el 22 de junio de 2011, presentó autoliquidación del impuesto el 17 de junio de 2015, cuando habían pasado más de cuatro años desde que finalizó el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación.

El TEAC desestima la reclamación contra la liquidación invocando una resolución del TEAC de 25 de marzo de 2021.

El artículo 24 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone lo siguiente:

"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..."

Los artículos 66 y 67 de la LGT disponen lo siguiente:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."



"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación...."

El artículo 67 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone lo siguiente:

" Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos: a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento..."

En relación con la cuestión que nos ocupa, cabe recordar, como el recurrente en el escrito de demanda, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 2013, Rec. 6305/2010 que, en lo que nos interesa, estableció lo siguiente:

"La protocolización del testamento ológrafo en el plazo de cinco años prevista en el artículo 689 del Código Civil 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 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."

Esta Sección ha tenido ocasión de pronunciarse en supuestos de aplicación de recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones en casos en los que la presentación se había producido con posterioridad a la protocolización de un testamento ológrafo y fuera del plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante.

Así, entre otras, la sentencia de 28 de enero de 2019, Rec. 878/2017, cuyos fundamentos jurídicos reproducimos a continuación:

"QUINTO.- Se trata de una cuestión sobre la que está Sección ha mantenido una posición poco firme habiendo mantenido tanto la postura preconizada por la actora como la sostenida por el TEAR y la Administración gestora.

Así, las sentencias recaídas en los Recursos número 248 , 249 y 250/2009 de esta Sección acogen la postura contraria a la defendida por la actora.

Se parte en dichas sentencias del artículo 69 del Reglamento a cuyo tenor:

El artículo 69 del Real Decreto 1629/91 dispone:

1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponibles gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

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

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



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

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

Entendía en aquellas ocasiones y entiende ahora esta Sección que **la protocolización del testamento ológrafo no implica cuestión litigiosa en el sentido expuesto por el precepto antes citado ni tampoco se trata de un juicio voluntario de testamentaría al no tener el objeto ni la finalidad del mismo (liquidación y división del caudal hereditario), debiendo en su caso entenderse incluido en el apartado 5 del precepto, por lo que no cabe apreciar que debieran haberse interrumpido los plazos previstos para la presentación de documentos y declaraciones.**

La heredera recurrente, en definitiva con su planteamiento sostiene que no le es achacable a ella el tiempo que tardó en conocer su cualidad de heredera, con lo que, de aceptarse su tesis, correrían con las negativas consecuencias de la tardanza en conocer la institución hereditaria la Administración acreedora del tributo. Lo cierto es que la testadora otorgó una determinada clase de testamento que puede conllevar una dilación en la definición definitiva de los derechos sobre la herencia, pero tal elección era una facultad que a ella sola correspondía y que, en ningún caso, tiene por qué perjudicar al acreedor del tributo, sino en su caso al heredero que recibirá los bienes y lo hará con derecho a recibir cuanto hubieran producido desde el fallecimiento."

En igual sentido se pronuncia la sentencia de esta Sección de 30 de septiembre de 2022, Rec. 680/2020.

Sobre la base de los fundamentos recogidos en las sentencias transcritas que, en los supuestos de otorgamiento de testamento ológrafo, fijan el día inicial del cómputo del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación, en la fecha del fallecimiento del causante, al no quedar interrumpido el plazo para la presentación de documentos y declaraciones por el hecho de que no se haya protocolizado, 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 fallecimiento del causante.

Por tanto, habiendo fallecido D. Carlos Ramón el 19 de julio de 2010, el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones finalizó el 19 de enero de 2011, por lo que, cuando el actor presenta la autoliquidación del impuesto, el 17 de junio de 2015, había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Procede, por todo ello, la estimación del recurso.

QUINTO.- Conforme a lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, la estimación de las pretensiones de la parte recurrente conlleva la imposición de las costas procesales a las demandadas, aunque, de acuerdo con la autorización que contiene el número 4 de dicho artículo, debemos limitar dicha condena a la cifra máxima de 2.000 euros (1.000 euros para cada demandada), por gastos de representación y defensa de la actora.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Luis , representado por la Procuradora D^a. Helena Romano Vera, contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de julio de 2021, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por el recurrente contra la liquidación nº NUM001 , derivada del Acta de Disconformidad A02 Nº NUM002 , dictada por la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, la cual anulamos, por haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Se imponen a las demandadas las costas procesales con el límite de 2.000 euros (1.000 euros para cada una de ellas) por gastos de representación y defensa de la parte actora.



La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-1043-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-1043-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.