



Roj: **STSJ AR 1078/2014 - ECLI: ES:TSJAR:2014:1078**

Id Cendoj: **50297330022014100152**

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

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **25/06/2014**

Nº de Recurso: **232/2012**

Nº de Resolución: **429/2014**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **FERNANDO GARCIA MATA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00429/2014

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 232 del año 2012-

S E N T E N C I A Nº 429 de 2014

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS :

Dª Nerea Juste Díez de Pinos

D. Fernando García Mata

En Zaragoza, a veinticinco de junio de dos mil catorce.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 232 del año 2012, seguido entre partes; como demandante DOÑA Sandra , representa da por la procuradora doña Carmen Ibáñez Gómez y asistida por la abogada doña Marina Ortiz Ibáñez; y como Administración demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO** , representada por el Sr. Abogado del Estado y la **DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN** , representada por el letrado de la Comunidad Autónoma. Es objeto de impugnación la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, actuando por medio de órgano unipersonal designado al efecto, de 30 de marzo de 2012, por la que se desestima la reclamación número 50/1232/10 interpuesta frente a liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuantía : 535,36 €.

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Fernando García Mata.

ANTECEDENTES DE HECHO:



PRIMERO .- La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 28 de junio de 2012, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.

SEGUNDO .- Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, con estimación del recurso, se revoque la resolución impugnada y se declare no haber lugar a la liquidación provisional practicada, declarándose correcta la autoliquidación efectuada.

TERCERO .- La Administración demandada y codemandada, en sus respectivos escritos de contestación a la demanda, solicitaron, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimaron aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

CUARTO .- Recibido el juicio a prueba e inadmitida la propuesta, y tras evacuarse por las partes el trámite de conclusiones, se celebró la votación y fallo el día señalado, 18 de junio de 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

PRIMERO .- Se impugna en el presente proceso por la parte actora la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, actuando por medio de órgano unipersonal designado al efecto, de 30 de marzo de 2012, por la que se desestima la reclamación número 50/1232/10 interpuesta frente a liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

SEGUNDO .- La parte recurrente, frente a lo razonado en la resolución recurrida -en la misma se señala, con cita del artículo 28.3 LIS, que la repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación, citando la sentencia de 16 de febrero de 1991-, afirma que resulta de aplicación la Ley 1/1999, en la que se dispone que a todos los efectos legales el que repudia la herencia diferida a su favor no ha sido llamado nunca, y por tanto nunca ha heredado y es imposible que pueda transmitir un bien o derecho que no ha adquirido. Añade que la legislación fiscal no puede desentenderse de los efectos civiles, afirmando que la ley posterior deroga la anterior.

TERCERO .- Sosteniendo, según lo expuesto, la parte recurrente la prevalencia de la norma civil contenida en el artículo 37 de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por causa de muerte que dispone que "a todos los efectos legales se entenderá que el que repudia la herencia diferida a su favor no ha sido llamado nunca", respecto al artículo 28.3 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que señala que "la repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación", debe señalarse que, como ha puesto de manifiesto la doctrina, la norma fiscal trata de resolver el problema que plantea el hecho de que el llamado a ser heredero, al tener quince años para decidir si acepta o no la herencia, resuelva repudiar la misma transcurridos los cuatro años y seis meses señalados para la liquidación del impuesto sucesorio, con lo que si la herencia repudiada es adquirida por el siguiente llamado o heredero subsidiario, no podría ser gravada dicha adquisición por estar el impuesto prescrito. Es, pues, la sospecha del fraude la que lleva al derecho tributario a interpretar que el repudiante quería donar a los destinatarios de la herencia repudiada, los cuales vienen designados o por voluntad del causante (en testamento) o por el Código Civil (abintestato), aunque no puede desconocerse que dicho hecho es conocido por el repudiante al tiempo de llevar a cabo la repudiación de la herencia.

Ciertamente, la crítica de la norma desde el punto de vista del derecho civil es clara y así se ha señalado por la doctrina que convertir la repudiación que es una declaración unilateral no recepticia sin voluntad transmisiva en un contrato traslativo de derechos, la donación, que requiere el consentimiento o acuerdo de dos voluntades, es una presunción muy forzada y además evitable, con medios tales como remitir a la Administración a lo dispuesto en el artículo 1.005 del CC, solicitando, como interesada, al Juez para que señale al llamado a ser heredero un plazo (no más de treinta días) para que haga su declaración respecto de la herencia que se le ha ofrecido, apercibiéndole de que si deja transcurrir el tiempo señalado sin realizar manifestación alguna, se tendrá la herencia por aceptada, añadir como hecho imponible la repudiación de la herencia, o modificar la norma que dispone el momento del devengo del impuesto.

No obstante, lo que no cabe duda es que estamos ante dos ámbitos distintos, y que sin perjuicio de que de lege ferenda pudiera ser conveniente la adopción de distintas soluciones la prevista no puede reputarse disconforme a derecho. De hecho este Tribunal ha rechazado la tesis sostenida por la misma representación letrada, en su sentencia 432/2013, de 30 de septiembre, recaída en el recurso 47/11, en la que se concluye que "los efectos derivados del citado precepto son exclusivamente civiles y que por tanto no suponen ninguna modificación al régimen fiscal".



CUARTO .- Dicha misma conclusión es seguida por los diversos tribunales superiores de justicia, pudiendo citarse al efecto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares 348/2001, de 26 de marzo, recaída en el recurso 1065/1998 , citada por las partes codemandadas, que razona que "La cuestión que se plantea en la presente litis se centra en la procedencia o no de la liquidación impugnada, por el concepto de donación, en virtud de la renuncia, en 27 Sep. 1994, de la herencia causada por el indicado fallecimiento en 16 Mar. 1988.- Cuestión la anterior que debe resolverse en favor de la tesis de la Administración demandada, pues no nos encontramos ante un error en la calificación de los hechos, como sostiene la parte actora, sino que, en virtud de lo dispuesto en el art. 28.3 de la Ley 29/1987, de 18 Dic., del Impuesto de Sucesiones y Donaciones , y art. 58.3 de su Reglamento, estamos en presencia de una determinación legal en forma de ficción, consistente en que la repudiación o renuncia a la herencia o un legado, producidas después de haber prescrito el impuesto correspondiente, se reputará, «a efectos fiscales», como donación, y en consecuencia, se liquidará como si dicho hecho imponible se hubiera realmente producido.- En definitiva, teniendo en cuenta los términos del art. 28.3 de la Ley, ésta no atiende a la existencia o inexistencia de una donación, ni que la misma pueda ser destruida mediante una prueba en contra, sino que estamos en presencia de una ficción legal, consistente en atribuir a las renunciaciones realizadas después de haber prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado renunciado los mismos efectos que si se hubiere producido una donación". En el mismo sentido la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria 189/2011, de 17 de marzo, recurso 601/2009 , que argumenta que "en primer lugar y en cuanto a la invocación de razonamientos civiles, una cuestión es la calificación jurídica conforme al Código Civil que merezca la operación objeto de tributación y otra las consecuencias que, a efectos tributarios, atribuye la normativa impositiva específica.- Así, la condición de heredero se adquiere, siguiendo el Código civil, mediante la aceptación de la herencia. Sin embargo, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sobre Sucesiones y Donaciones sitúa el devengo en la fecha de fallecimiento del causante, con lo que parece seguirse la tesis germanista, de adquisición ipso iure de la herencia, frente a la tesis romanista, mayoritariamente sostenida por la doctrina civilista española, de la adquisición por la aceptación. Sin embargo, una lectura completa de la norma fiscal parece inclinarse por la segunda postura, pues la aceptación es necesaria para determinar las reducciones y los coeficientes multiplicadores (edad, parentesco, patrimonio preexistente del causahabiente) además de existir reglas especiales para la sustitución, repudiación o renuncia pura de la herencia por los llamados a ella en un primer término, tomando en consideración la situación personal y patrimonial de los nuevos herederos.- Al margen que la repudiación y la renuncia se usan en la Ley como términos sinónimos cuando la repudiación se produce antes de la adquisición del derecho mientras que la renuncia supone la existencia del derecho en el patrimonio del renunciante, en el ámbito tributario opera esta última, dado el carácter ipso iure de la adquisición por el fallecimiento.- Llegados a este punto y con independencia, se reitera, de la normativa civil privada y de la calificación de la repudiación o renuncia, si ésta se produce después de prescrito el impuesto, la normativa tributaria le atribuye unas consecuencias fiscales concretas: en tal caso la renuncia o repudiación se gravará como donación. Y ello por cuanto en algunos casos la normativa fiscal se separa de la civil mediante un tratamiento restrictivo de la renuncia con el objeto de prevenir el fraude y evitar la elusión o minoración en el pago del impuesto.- Claramente, el artículo 28.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contempla este efecto al establecer que «la repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación». Nada argumenta desde el ámbito fiscal la parte recurrente que haga decaer la efectividad de dicho precepto, de rango legal y posterior al Código Civil. En todo caso, se reitera, no transmuta la naturaleza y calificación jurídica del negocio. Sólo que para evitar fraudes fiscales, atribuye a la renuncia o repudiación producida en estas circunstancias unas determinadas consecuencias tributarias.- Y precisamente como consecuencia de esta ficción o atribución ope legis de la obligación de tributar «como donación» (lo que no supone convertir la renuncia o repudiación en tales), es que no le alcanza la prescripción del impuesto de sucesiones, presupuesto y fundamento de la necesidad de crear esta previsión tributaria". También sigue la misma tesis la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de 9 de abril de 2010, recurso 193/2008, la posterior de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga", de 28 de julio de 2010, recurso 2676/2003 , que señala que "disponiendo el art. 28.3 de la Ley 29/87 así como el art. 58 del RD 1629/91 , reguladores del impuesto sucesorio, que la renuncia o repudiación dadas una vez prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación, poco hay que añadir a lo razonado en la resolución impugnada ya que es claro y diáfano que lo previsto en dichos preceptos es aplicable al actual caso en el que una vez prescrito el impuesto sucesorio se renuncia al derecho, teniendo lugar el acrecimiento, no pudiendo argüirse que no cabe la liquidación como donación, en la medida en que los efectos de toda renuncia o repudiación se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, pues una cosa es que a efectos civiles así sea y otra que el tratamiento tributario establezca que se considera donación pues ello obedece a que al tener lugar el desplazamiento patrimonial como consecuencia de la renuncia, una vez que ha prescrito el impuesto, es a partir de dicho momento cuando se computa el plazo y es dicho acto el que



es objeto de tributación", la mas reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, 2696/2013, de 23 de septiembre, recurso 2457/2007 , que señala que "en virtud de lo dispuesto en el art. 28.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre , del impuesto, de Sucesiones y Donaciones, y art. 58.3 de su Reglamento, estamos en presencia de una determinación legal o en forma de ficción, consistente en que la repudiación o renuncia a la herencia o un legado,-herencia en el caso de autos- producidas después de haber prescrito el impuesto correspondiente, como con toda claridad expresan los preceptos citados, se reputará, "a efectos fiscales", como donación, y en consecuencia, se liquidará como si dicho hecho imponible se hubiera realmente producido. En definitiva, teniendo en cuenta los términos del art. 28.3 de la Ley, ésta no atiende a la existencia o inexistencia de una donación ni que la misma pueda ser destruida mediante una prueba en contra, sino a la asignación de un efecto legal consistente en atribuir la condición de donación a las renunciaciones realizadas después de haber prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado" y la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 1120/2013, de 11 de noviembre, recurso 1344/2010 , que razona que "acreditado el supuesto de hecho de la norma, la consecuencia que dicho precepto anuda al supuesto de hecho que contempla es clara: la repudiación o renuncia a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación, siendo el obligado al pago el donatario o favorecido ex art. 5.b) de la Ley 29/1987 , sin que esto admita prueba en contra, por lo que el contrato de constitución de la pensión vitalicia no altera tal conclusión. Por tanto, lleva razón el TEARC cuando estima que, independientemente de la consideración que la renuncia pudiera tener en el ámbito civil, a efectos fiscales debe reputarse como "donación", en estricta aplicación de lo dispuesto en el artículo 28.3 de la Ley 29/1987 ." Añadiendo que "El mismo criterio ha sido mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de las Baleares, en su sentencia núm. 348/2001, de 26 marzo ".

QUINTO .- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 LJ , tras la reforma llevada a cabo por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, y en atención a la existencia de dudas de derecho no se estima procedente hacer un especial pronunciamiento en cuanto a Costas.

F A L L A M O S .

PRIMERO.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 232 del año 2012, interpuesto por DOÑA Sandra , contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de la presente resolución.

SEGUNDO.- No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución **no** cabe recurso ordinario.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.