

Establece el TS cuándo se aplica la mejora contenida en la normativa tributaria de Andalucía, consistente en la reducción de la base imponible de las adquisiciones mortis causa, cuando el sujeto pasivo son el cónyuge y los parientes directos

No ha lugar al recurso interpuesto contra la sentencia que entendió que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones no tenía derecho a la reducción de la cuota tributaria, dado que la base imponible superaba los 175.000 euros, por lo que no se cumplía uno de los requisitos del art. 19 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, que regula la mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa cuando el sujeto pasivo son el cónyuge y los parientes directos.

Señala el Tribunal que, ya se tome como referencia la base imponible como la base liquidable, en las cifras que constan en el caso, determinaría la inaplicabilidad del art. 56.3 de la LGT por falta de concurrencia del presupuesto de hecho que debe darse para que entre en juego el mecanismo técnico-jurídico que contiene; esto es, la reducción de oficio de la cuota cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento, debiendo comprender la reducción al menos dicho exceso.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 784/2023, de 13 de junio de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2553/2021

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 13 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 2553/2021, interpuesto por la procuradora doña Lourdes Trella López, en nombre y representación de DON Fructuoso, DON Elías y DON Casiano, contra la sentencia n.º 2194/2020, de 17 de diciembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso n.º 1096/2018. Han comparecido como recurridos la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO y, en su nombre, el Abogado del Estado; y la JUNTA DE ANDALUCÍA representada y defendida por el Letrado de su servicio jurídico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 17 de diciembre de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Junta de Andalucía, contra la resolución dictada el 27 de septiembre de 2018, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) en el expediente n.º NUM007, y en consecuencia dejándola sin efecto, estar a las liquidaciones provisionales practicadas sin hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. Trella López, en nombre y representación de los recurrentes, presentó escrito de 24 de febrero de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas los artículos 56.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en consonancia con lo dispuesto en los artículos 3.1 del mismo cuerpo legal y 31.1 de la Constitución Española.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 5 de abril de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Trella López, en la citada representación, ha comparecido el 26 de mayo de 2021, y el Abogado del Estado y el Letrado de la Junta de Andalucía lo han hecho el 27 de abril de 2021 y el 25 de mayo de 2021, respectivamente, dentro todos ellos del plazo de 30 días establecido en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 6 de abril de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Discernir, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado "error de salto", bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable. [...]"

2. La procuradora Sra. Trella López, en nombre de los Sres. Elías Casiano Fructuoso, interpuso recurso de casación el 31 de mayo de 2022, en que solicita:

"[...] Siente doctrina legal por la que, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, determine cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado "error de salto", bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable.

En caso de que el parámetro relevante a estos efectos sea la base imponible, se pretende que se case y anule la sentencia de instancia confirmándose la resolución del TEARA, por cuanto, en el caso de autos ha existido un evidente error de salto que debe ser corregido mediante la acotación de la cuota íntegra en el límite del incremento de la base imponible, pues un incremento de 6.104,38 euros en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones en Andalucía (de los primeros 175.000 euros exentos a 181.104,38 euros) ha arrojado, como resultado, un incremento en la cuota íntegra de 24.234,38 euros. En aplicación del artículo 56.3 de la LGT, *la cuota íntegra debía limitarse al incremento experimentado en la base imponible, es decir, debía reducirse a 6.104,38 euros [...]*"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido, presentó escrito el 15 de julio de 2022, donde dentro del plazo concedido, manifiesta que se abstiene de formular oposición.

El letrado de la Junta de Andalucía, en representación de ésta, presentó escrito de oposición el 31 de octubre de 2022, en el que solicita: "[...] *la confirmación de la sentencia impugnada, y por ende, se solicita que se desestime el recurso de casación formulado de contrario, confirmando la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que se remite a lo previsto en el artículo 56.3 de la LGT que se refiere a la base liquidable, confirmando las liquidaciones practicadas por cuanto en el supuesto de autos no es de aplicación la reducción prevista legalmente [...]*".

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 6 de junio de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en discernir, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado *error de salto*, bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable.

SEGUNDO.- Los hechos del caso.

Según relata el citado auto de admisión del recurso de casación, los hechos acaecidos, sobre los que no existe disputa, son:

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

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1.º. Los recurrentes impugnaron ante el TEARA los acuerdos de liquidación por ISD por importe, cada uno de ellos, de 24.588,94 euros, al amparo del artículo 56.3 LGT, pues entendían que era contrario a derecho que el aumento en la base imponible de 6.104,38 euros se tradujera en un incremento de la cuota tributaria hasta los 24.234,38 euros.

2.º. El TEARA, mediante resolución de 27 de septiembre de 2018, estimó la reclamación interpuesta y, al amparo del artículo 56.3 de la LGT, concluyó señalando que la cuota a satisfacer quedaba limitada por el incremento producido en la base imponible.

3.º. Frente a dicha resolución, la Junta de Andalucía planteó recurso ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, el n.º 1096/2018, que a su vez fue estimado por la sentencia de 17 de diciembre de 2020, la ahora recurrida, cuya *ratio decidendi* cabe sintetizar de la siguiente manera:

"[...] Al caso de autos, el sujeto pasivo no tiene derecho a la reducción, dado que la base imponible, teniendo en cuenta el valor íntegro de los bienes, supera 175.000 euros, siendo la liquidable (real) de la liquidación practicada igual a 94.471,43 euros, cuota íntegra resultante de 11.950,64 euros. Por tanto, a un incremento de la base liquidable en 94.471,43 euros motiva un incremento de la cuota

íntegra en 11.950,64 euros, por lo que, contrariamente a lo dicho en la resolución recurrida, no se produce un incremento en la cuota tributaria superior al que opera en la base liquidable real, que no la base imponible que es el parámetro que utiliza el TEARA [...]"

TERCERO.-Juicio de la Sala.

1) Conviene precisar, pues, a tenor de lo expuesto, que la Sala de instancia niega que se haya producido un *error de salto* de los regulados en el art. 56 LGT, por las razones que expresa.

También debemos hacer referencia, en relación con la aplicabilidad de dicho precepto, a las dos interpretaciones antagónicas que se han seguido aquí en relación con el modo de tributar por el impuesto sobre sucesiones, a la vista de la regulación complementaria autonómica, en materia de tributos cedidos, en la versión aplicable *ratione temporis* al caso.

2) El error de salto se prevé en el mencionado art. 56 LGT, -que establece la cuota tributaria-, disponiendo en sus tres primeros apartados:

"[...] 1. La cuota íntegra se determinará:

a. Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.

b. Según cantidad fija señalada al efecto.

2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley.

3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso ".

3) En el supuesto examinado, se discute la aplicación -o no- de una determinada reducción autonómica, cuya materialización es la que a continuación se refleja, atendiendo a su norma reguladora. Lo que el pleito plantea, en el fondo, es si hay o no derecho a una reducción de la base imponible o no lo hay, pues de la respuesta a tal cuestión dependería numéricamente la cuantificación de la base imponible -o de la base, sin más-, de suerte que de su resultado dependería la necesidad o no de acudir a la técnica correctora de la progresividad en que consiste la regla del art. 56.3 LGT.

4) Así las cosas, para la resolución de esta casación ha de estarse a la norma prevista en el artículo 19 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2009, que regula la mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones *mortis causa* cuando el sujeto pasivo son el cónyuge y los parientes directos, disponiendo dicha norma -en la redacción aplicable a la fecha del devengo (12 de enero de 2014)- lo que se transcribe:

"Artículo 19. Reducción propia de la base imponible para cónyuge y parientes directos por herencias.

Sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de su competencia normativa, se aplicará una reducción propia para adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, siempre que concurran en el sujeto pasivo los siguientes requisitos:

a) Que esté comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 17.1 de la presente Ley.

b) Que su base imponible no sea superior a 175.000 euros.

c) Que su patrimonio preexistente esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la citada Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero.

En los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 175.000 euros contemplado en el párrafo b) estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición".

5) En nuestro caso, no cabe duda alguna, ni se ha planteado, la concurrencia en los recurrentes Sres. Elias Casiano Fructuoso, de los requisitos establecidos en las letras a) y c). Por un lado, son hijos del causante (grupo II) y no se controvierte en modo alguno que el patrimonio preexistente no alcanza en ninguno de los tres la cantidad establecida en el art. 22 de la LISD.

Se niega, sin embargo, por la Administración fiscal andaluza, que concurra el segundo de los requisitos, el relativo a la base imponible, ya que ésta supera los 175.000 euros.

6) La aplicación de esta reducción autonómica de la base imponible a determinados parientes exige, según la Junta de Andalucía, el cumplimiento conjunto de los tres requisitos, como expone el artículo citado, cuya falta de acreditación -de uno solo- supone la imposibilidad de aplicar la reducción prevista, conceptualmente acertadamente como un beneficio fiscal.

7) Por ello, según la tesis que sustenta la Administración autonómica, se desprende que dicha reducción regulada en el reseñado artículo 19 de la ley autonómica es un beneficio fiscal y como tal tiene carácter excepcional en cuanto supone una limitación del principio de generalidad tributaria. Esta opción legislativa por la que se prima con una reducción a los sujetos pasivos que reúnan los requisitos fijados legalmente es una opción legítima, de tal forma que la conclusión a la que llegan los recurrentes resulta contraria a derecho y supone una aplicación extensiva de un beneficio fiscal, lo que resulta contrario al artículo 14 de la LGT.

Este Tribunal Supremo considera conforme a Derecho tal razonamiento, al igual que ha sostenido la Sala sentenciadora.

8) Trataremos de explicarlo de un modo comprensible.

Lo que ha sucedido es que la base imponible, que es " el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles" (art. 9.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), supera, aunque por poco, el límite necesario para la reducción, concretamente en 6.104,38 euros.

9) La interpretación que al respecto sostiene la Junta de Andalucía, que es asumida por la Sala de Málaga, es que si no se cumple uno solo de los tres requisitos cumulativos del artículo 19 del Decreto Legislativo 1/2009 se pierde completamente la reducción y ha de tributarse por la cantidad que resulte. Ello presupone que la base imponible -magnitud a la que se refiere el art. 19 DL- no es solo 6.104,38 euros, sino la cantidad total de 181.104,38 euros, incluyendo los 175.000 euros que deben ser objeto de gravamen.

10) Lo que, antagónicamente, pretenden los recurrentes -respaldados por el TEAR de Andalucía-, es lo contrario. En efecto, consideran que hay una especie de tramo o mínimo exento de 175.000 euros, por lo que la tributación del impuesto habría de partir únicamente del resto de la base, por lo que sería preciso excluir esos primeros 175.000 euros.

11) Así, lo que se pretende por los recurrentes, al pedir la entrada en juego de la regla prohibitiva del *error de salto*, supondría una aplicación extensiva de esta regla, anudada indefectiblemente al principio de capacidad económica y de justicia y, en buena parte, privativa de los impuestos en que se aplican tipos progresivos o, cuando menos, en que se regule la tarifa o cuota por tramos. Dicho gráficamente, para que haya *error de salto* ha de haber *salto*.

Ello es así porque, aunque los contribuyentes no cumplieron todos y cada uno de los requisitos exigidos para que fuera de aplicación el beneficio fiscal, esto es, la reducción del art. 19 del reseñado Decreto Legislativo andaluz, lo que pretenden es convertir una reducción fiscal condicionada por ley a la reunión conjunta de los tres requisitos, en una especie de exención incondicionada de los primeros 175.000 euros, que no encuentra sustento legal alguno en ese precepto. No hay mínimo exento, sino requisito de que la base imponible no supere esos 175.000 euros

12) Con tal proceder, tratan de aparentar los herederos, aquí recurrentes, que sí reunían los tres requisitos precisos para disfrutar de la reducción, lo cual resulta contrario a derecho, pues el requisito que fija la letra b) ya hemos visto que no se ha cumplido.

También supondría *de facto*, como subraya, acertadamente la Administración autonómica, la aplicación en todo caso, siempre, de la exención de tributación de los primeros 175.000 euros en cualquier sucesión *mortis causa*, al margen de lo heredado, desvinculándolo de los principios impositivos. Esto es, que ese mínimo exento, afectaría a todos los posibles herederos y al margen de la cuantía del valor neto de lo heredado.

Por ello, es conforme a derecho la sentencia impugnada, en que se reproduce otra anterior de la misma Sala de Málaga.

13) No afecta al enjuiciamiento del asunto el hecho, que no ha sido alegado en el proceso ni considerado en la sentencia *a quo*, de que la norma discutida (que es autonómica) fuera más tarde modificada por la Ley 5/2017, de 5 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2018, precisamente en el sentido de suprimir el requisito de la letra b) para obtener la reducción, pues tal norma entró en vigor el 1 de enero de 2018, para sucesiones que se abrieran a partir de tal fecha y por tanto, inaplicable *ratione temporis* al caso debatido, siendo así que, además, no se prevé en ella alcance retroactivo alguno.

14) En resumen, siguiendo la argumentación que expone la Administración autonómica: (a) si el hijo tiene derecho a la reducción (base imponible equivalente o valor íntegro de los bienes no superior a 175.000 euros): la base liquidable es igual a 0 euros, cuota íntegra resultante de 0 euros. Con tales sumas, no sería factible la entrada en juego de la norma sobre error de salto.

Y (b) Si el sujeto pasivo no tiene derecho a la reducción (este caso), dado que la base imponible, teniendo en cuenta el valor íntegro de los bienes, supera los 175.000 euros, determina una base liquidable -art. 20 LISD- de 165.147,51 euros y una cuota íntegra resultante de 24.234,69 euros, lo que evidencia también la inaplicabilidad de la norma fiscal sobre error de salto, por faltar el presupuesto de hecho definido para su aplicación.

15) De lo anterior se desprende que un incremento de la base liquidable de 165.147,51 euros motiva un incremento de la cuota íntegra de 24.234,69 euros, desvirtuándose así la conclusión, expuesta de contrario, relativa a que se produce un incremento en la cuota tributaria superior a la que opera en la base liquidable y, por ende, un error de salto (datos de la Junta de Andalucía).

Además, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones LISD- contiene una regla específica para la corrección del error de salto, en el art. 22:

"Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador

inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso".

No se produce aquí tal hipótesis.

16) Ello conduce también a negar la infracción de los artículos 3.1 de la LGT y 31.1 de la CE, porque no nos encontramos en el supuesto previsto en dicho artículo 22, sino ante la aplicación de una determinada reducción fiscal, a la que los recurrentes no tienen derecho porque la base imponible, concepto definido en la ley, resulta superior a 175.000 euros.

El abogado del Estado, aunque personado, no formula oposición, pese a que su resolución (TEAR) fue anulada por la sentencia recurrida. Ello puede ser interpretado como el reconocimiento del desacierto de la resolución del TEAR de Andalucía (Sala desconcentrada de Málaga) que la sentencia de instancia consideró disconforme a Derecho.

Finalmente, consideramos que, a la vista de la interpretación jurídica que mantenemos para la decisión del litigio, a que se ha hecho referencia, no es pertinente la fijación de concreta doctrina jurisprudencial, pues la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en discernir, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado *error de salto*, bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable, presupone conceptualmente la necesaria aplicación del llamado error de salto, para así determinar qué parámetros o magnitudes habrían de entrar en juego.

Pues bien, atendida dicha premisa, tal hipótesis, ya se tome como referencia la base imponible como la base liquidable, en cifras que constan y no han sido objeto de polémica -salvo por la interpretación sostenida en casación-, determinaría en todo caso la inaplicabilidad del art. 56.3 LGT, por falta de concurrencia del presupuesto de hecho que debe darse para que entre en juego dicho mecanismo técnico-jurídico: no ha habido aquí un aumento de cuota que supere la cuantía de la base, sea la imponible, sea la liquidable, pues la hipótesis que suscitan los recurrentes parte del error conceptual de restar al primero de los conceptos, el de base imponible, la suma de 175.000 euros, que conceptúan equivocadamente como una especie de mínimo exento insusceptible de gravamen, tal como repetidamente hemos señalado.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1.º) No ha lugar al recurso de casación deducido por DON Fructuoso, DON Elias y DON Casiano contra la sentencia n.º 2194/2020, de 17 de diciembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Málaga en el recurso n.º 1096/2018.

2.º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.