

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054097

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA

Sentencia 221/2014, de 6 de marzo de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1351/2011

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Deudas deducibles. En aplicación del art. 13 Ley 29/1987 (Ley ISD) es esencial que las deudas existan al tiempo del fallecimiento, no siendo deducibles las cantidades que sean meras expectativas, futuras o posibles deudas. En consecuencia, no procede la deducción de una posible responsabilidad del fallecido derivada de un afianzamiento que no había sido exigido en la fecha del fallecimiento y que lo fue con posterioridad, al incumplir el obligado principal con su obligación de pago.

Liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de gestión. Requisitos. Motivación. Las liquidaciones giradas por la Administración tienen casillas en blanco y en ellas no se ofrecen datos suficientes para conocer la determinación económica de la porción hereditaria individual, la base imponible, la base liquidable y la base liquidable teórica, así como los valores que corresponden a la nuda propiedad de los bienes como los que se refieren a derechos de usufructo. Es lógico suponer que la Administración ha liquidado el impuesto siguiendo las normas de la Ley 29/1987, y de su reglamento de desarrollo, pero en ningún momento se hace una aplicación detallada de los preceptos y de las operaciones aritméticas efectuadas que permitan a los contribuyentes conocer la forma en que se han determinado los importes de las casillas de las liquidaciones; por otro lado, las liquidaciones ofrecen cuantías que no resultan válidas en un supuesto como el presente, donde los bienes a valorar son numerosos y es necesario fijar valores para la nuda propiedad y para el usufructo. Pues bien, de todo ello, no cabe otra cosa que deducir que estamos ante un supuesto de falta de motivación de la liquidación.

Las liquidaciones deben contener una cita concreta de los preceptos aplicables y precisar la forma en que la Administración cuantifica cada elemento del tributo, evitando el desconocimiento que unas liquidaciones como las dictadas conlleva para el contribuyente, que desconoce por completo cómo la Administración ha determinado la porción hereditaria individual, la base imponible, la base liquidable y la base liquidable teórica. No es obligación del contribuyente empezar a realizar una búsqueda de las normas tributarias aplicadas y desbrozar las operaciones aritméticas que la Administración ha podido realizar para fijar los elementos del tributo, sino que se trata de un deber legal que corresponde a la Administración Tributaria.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 13 y 24.

PONENTE:*Don Daniel Ruiz Ballesteros.***T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD**

CACERES

SENTENCIA: 00221 /2014

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey, ha dictado la siguiente:

SENTENCIA

PRESIDENTE :

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS.

MAGISTRADOS :

DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO
DON MERCENARIO VILLALBA LAVA
DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU
DON CASIANO ROJAS POZO
DON JOSE MARÍA SEGURA GRAU /

En Cáceres a seis de marzo de dos mil catorce.-

Visto el recurso contencioso administrativo nº 1351 de 2011, promovido por el Procurador Sr. Gutiérrez Lozano, en nombre y representación de Amelia , siendo demandada LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO representado por el Sr. Abogado del estado y como codemandado LA JUNTA DE EXTREMADURA representado por el Sr. Letrado de la Junta; recurso que versa sobre: contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de fecha 31 de agosto de 2011, sobre impuesto sobre sucesiones y donaciones en REA NUM000 .

C U A N T I A: 1293,61 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.-

Segundo.

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entrego el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada ; dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.-

Tercero.

Habiéndose denegado el recibimiento del juicio a prueba, salvo la prueba documental y el expediente administrativo, señalándose seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.-

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales;

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado Don DANIEL RUIZ BALLESTEROS.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La parte demandante formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 31 de agosto de 2011, que desestimó la reclamación presentada contra la Liquidación Provisional practicada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación a la herencia de don Isidoro fallecido el día 17-3-2007. La parte actora interesa la declaración de nulidad de la Resolución impugnada. La Administración General del Estado y la Junta de Extremadura se oponen a las pretensiones de la parte recurrente.

Segundo.

El primer motivo de impugnación versa sobre la caducidad del procedimiento administrativo de gestión tributaria tramitado por la Junta de Extremadura. La parte actora considera que el procedimiento administrativo ha caducado pues debe computarse el plazo de seis meses desde la fecha de presentación de la Declaración por los herederos de don Isidoro . Estamos ante un procedimiento iniciado mediante declaración regulado en los artículos 128 , 129 y 130 de la Ley General Tributaria . La Administración Tributaria dispone del plazo de seis meses desde la presentación de la declaración para practicar la Liquidación. Sin embargo, el incumplimiento de este plazo no impide a la Administración iniciar posteriormente un nuevo procedimiento siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción, conforme a lo dispuesto en el artículo 128.2 de la Ley General Tributaria . En el presente caso, la Administración no incoa los procedimientos a los contribuyentes hasta las resoluciones de trámite de audiencia y propuesta de liquidación de 27-2-2009, notificadas el día 2-3-2009 y termina mediante las Liquidaciones Provisionales que son notificadas a los distintos contribuyentes los días 7 y 21 de agosto de 2009, por lo que no ha transcurrido el plazo de seis meses del que disponía la Administración para notificar la resolución que ponía fin al procedimiento. El que la Administración no declarase expresamente la caducidad a partir del plazo de presentación de la Declaración de los herederos no impide que pueda utilizar el sistema establecido en el artículo 128.2 de la Ley General Tributaria , procediendo a incoar un nuevo procedimiento y tramitándolo en el plazo de seis meses, conforme al artículo 129.1 del mismo texto legal .

Tercero.

La siguiente cuestión versa sobre la aplicación de la reducción prevista en el artículo 13.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , que dispone lo siguiente: "En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del art. 1227 CC o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor".

Cuarto.

La parte actora alega que deben deducirse las deudas con la entidad financiera "Banco Caixa Geral" que se pusieron de manifiesto después del fallecimiento del causante pero antes de dictarse las Liquidaciones Provisionales, por lo que deben tenerse en cuenta en el momento de practicar las liquidaciones y ser deducidas. La Administración Tributaria no deduce dichas deudas al considerar que no existían en la fecha del devengo del tributo. Las Liquidaciones Provisionales rechazan que estas deudas tengan la condición de deducibles al no estar probado que las mismas existieran al tiempo del fallecimiento del causante, es decir, que fueran exigibles en la fecha del devengo. El T.E.A.R. de Extremadura confirma las Liquidaciones Provisionales al considerar que la deuda que se pretende deducir no existía en la fecha del fallecimiento, sin que existiera constancia que en dicha fecha el deudor principal hubiera incumplido las obligaciones asumidas y la entidad financiera se hubiera dirigido contra el avalista.

Quinto.

Para resolver la controversia planteada, lo primero que debemos señalar es que el devengo del tributo es un elemento esencial para la determinación de la obligación tributaria. El artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , establece que el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante. Es posible que la existencia de las deudas se conozca con posterioridad a esta fecha o incluso después de abonada la cuota tributaria, supuesto contemplado en los artículos 32.3 y 94 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se refiere a "deudas del causante que se pongan de manifiesto después de ingresado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", pero, en todo caso, tiene que tratarse de deudas que existan en la fecha del devengo. Debe, por tanto, distinguirse entre el conocimiento o puesta de manifiesto de las deudas y su existencia a la fecha del devengo. En el presente supuesto, el problema no es el momento en que las deudas se ponen de manifiesto y la forma en que debe procederse a su deducción del valor de los bienes adquiridos, conforme a lo dispuesto en el artículo 94 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino si las deudas existían en la fecha del fallecimiento que es la fecha de devengo del tributo.

Sexto.

Las deudas contraídas con la entidad financiera "Banco Caixa Geral" derivan de contratos de préstamo donde el causante no era el prestatario sino que la prestataria era la entidad mercantil "Gabinete de Gestión de Inversiones, S.L.", siendo el causante don Isidoro fiador solidario de las obligaciones de la sociedad limitada. No se aporta documento alguno que acredite que en la fecha del fallecimiento, la deudora principal hubiera incumplido sus obligaciones y la entidad financiera hubiera dirigido su acción contra el avalista. Los documentos bancarios aportados no acreditan que en la fecha del devengo la prestataria hubiera incumplido sus obligaciones y nada se dice tampoco sobre las razones del pago por los herederos del causante y no por la deudora principal, sin aportarse dato alguno sobre los motivos que impidieron a ésta abonar las cantidades adeudadas. Es más, de la copia de préstamo hipotecario y de la póliza de crédito que obra en el expediente administrativo del proceso contencioso-administrativo número 1354/2011, se comprueba que el plazo para el cumplimiento de las obligaciones asumidas por la deudora principal se extendía a unas fechas posteriores a la fecha del devengo (17-3-2007). En el préstamo hipotecario se indica que la devolución del principal y de los intereses pactados se efectuará por el prestatario en cinco cuotas anuales, siendo la primera el día 27-12-2006 y la última el día 27-12-2010; en la póliza de crédito la fecha de vencimiento era el día 17-7-2007. Por otro lado, en los dos préstamos se recoge la identidad de tres avalistas, sin que en los documentos bancarios se haga referencia alguna al tercer avalista. A ello se suma que aunque se trata de fianzas solidarias, no cabe duda que el fiador puede exigir al deudor principal lo pagado, conforme a lo dispuesto en el artículo 1838 del Código Civil. De todo ello, concluimos que las deudas no pueden deducirse pues en modo alguno se acredita que en la fecha del devengo la sociedad limitada prestataria hubiera incumplido sus obligaciones -ni siquiera se había producido el vencimiento de alguno de los plazos de cumplimiento- y la entidad financiera se hubiera dirigido contra el fallecido. No es hasta después del fallecimiento cuando la entidad financiera "Banco Caixa Geral" se dirige contra los herederos del fallecido. Así pues, no pueden deducirse deudas que, con independencia del momento en que se pongan de manifiesto, no existían en la fecha del devengo y cuya exigibilidad surgió con posterioridad ante el impago de la sociedad "Gabinete de Gestión de Inversiones, S.L.". En aplicación del artículo 13 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es esencial que las deudas existan al tiempo del fallecimiento. Por consiguiente, no son deducibles las cantidades que sean meras expectativas, futuras o posibles deudas, así, no procede la deducción de una posible responsabilidad del fallecido derivada de un afianzamiento que no había sido exigido en la fecha del fallecimiento. La desestimación de esta cuestión en las Liquidaciones Provisionales y en las Resoluciones del T.E.A.R. de Extremadura es conforme a Derecho.

Séptimo.

El último motivo de impugnación versa sobre el tipo de gravamen aplicado en la Liquidación Provisional impugnada que la parte actora rechaza al no conocer como se ha determinado el importe de la casilla 35 correspondiente a la base imponible teórica. La dirección letrada de la Junta de Extremadura hace un esfuerzo por explicar los importes de las Liquidaciones pero ofrece una cifra que también es distinta a la casilla 35 que aparece en las Liquidaciones. Nos encontramos, realmente, ante un supuesto de falta de motivación de la Liquidación Provisional. En este caso, podemos comprobar que las Liquidaciones Provisionales de doña Amelia, doña Adolfinia y don Jose Luis tienen casillas en blanco y no se ofrecen datos suficientes para conocer la determinación económica de la porción hereditaria individual, la base imponible, la base liquidable y la base liquidable teórica, así como los valores que corresponden a la nuda propiedad de los bienes como los que se refieren a derechos de usufructo. Es lógico suponer que la Administración ha liquidado el impuesto siguiendo las normas de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero en ningún momento se hace una aplicación detallada de los preceptos y de las operaciones aritméticas efectuadas que permitan a los contribuyentes conocer la forma en que se han determinado los importes de las casillas de las Liquidaciones. Las Liquidaciones ofrecen cuantías que no resultan válidas en un supuesto como el presente donde los bienes a valorar son numerosos y es necesario fijar valores para la nuda propiedad y para el usufructo. Las Liquidaciones deben contener una cita concreta de los preceptos aplicables y precisar la forma en que la Administración cuantifica cada elemento del tributo, evitando el desconocimiento que unas Liquidaciones como las dictadas conllevan para el contribuyente que desconoce por completo como la Administración ha determinado la porción hereditaria individual, la base imponible, la base liquidable y la base liquidable teórica. No es obligación del contribuyente empezar a realizar una búsqueda de las normas tributarias aplicadas y desbrozar las operaciones aritméticas que la Administración ha podido realizar para fijar los elementos del tributo sino que se trata de un deber legal que corresponde a la Administración Tributaria. Todos los elementos deben desprenderse de forma clara de la Liquidación que no sólo debe contener cifras sino ofrecer en garantía de los derechos de defensa del

administrado y en cumplimiento del artículo 102.2, apartados b) y c), las concretas normas del tributo que resultan aplicables y las operaciones aritméticas realizadas en cada Liquidación.

Octavo.

Lo expuesto en el anterior fundamento nos conduce a la estimación parcial del presente recurso contencioso- administrativo. Se trata de la estimación de un defecto por falta de motivación que da lugar a la anulabilidad del acto pero no a su nulidad, por lo que puede ser subsanado por la Administración que deberá dictar una nueva Liquidación que sea completa y suficientemente motivada con indicación expresa y clara de los preceptos que resultan aplicables, su aplicación al caso concreto y las operaciones aritméticas efectuadas para determinar la porción hereditaria individual, la base imponible, la base liquidable, la base liquidable teórica y el resto de los elementos del tributo.

Noveno.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede hacer expresa imposición respecto de las costas procesales causadas, teniendo en cuenta que las pretensiones de la parte actora no son estimadas en su integridad.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN NOMBRE DE S.M. EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Gutiérrez Lozano, en nombre y representación de doña Amelia , contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 31 de agosto de 2011, dictada en la reclamación económico-administrativa número NUM000 , declaramos haber lugar a los siguientes pronunciamientos:

- 1) Anulamos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 31 de agosto de 2011, por no ser ajustada a Derecho.
 - 2) Anulamos la Liquidación Provisional de la Oficina Liquidadora de Don Benito practicada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por no ser ajustada a Derecho.
 - 3) La Administración Tributaria deberá dictar una nueva Liquidación que sea completa y suficientemente motivada con indicación expresa y clara de los preceptos que resultan aplicables, su aplicación al caso concreto y las operaciones aritméticas efectuadas para determinar la porción hereditaria individual, la base imponible, la base liquidable, la base liquidable teórica y el resto de los elementos del tributo.
 - 4) Sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.
- Contra la presente sentencia no cabe recurso de casación (artículo 86 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.