

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066687

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de mayo de 2017

Vocalía 9.^a

R.G. 1357/2014

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Otras cuestiones. Aceptación de la herencia a beneficio de inventario. Efectos en la relación tributaria. Se alega por los herederos que la herencia se ha aceptado a beneficio de inventario, lo que implica una incorrecta determinación del momento para practicar la liquidación por la Administración, toda vez que los herederos no lo son hasta que existe un inventario fiel y exacto. Pues bien, conviene señalar que la aceptación a beneficio de inventario supone una «aceptación» por parte del heredero diferenciándose con la pura y simple en la limitación de responsabilidad que se establece en el art. 1.010 del Código Civil. Distinto sería si el llamado a la herencia hubiera ejercitado el derecho a deliberar previsto en el apdo. segundo del citado precepto, supuesto en el que claramente se establece un plazo para proceder a la aceptación o repudiación de la herencia, aunque incluso en ese caso, la aceptación posteriormente realizada, retrotraería sus efectos civiles y tributarios a la fecha del fallecimiento del causante. Además, tampoco puede admitirse lo alegado sobre la trascendencia del momento en el que se aprueba el inventario. La obligación de realizar el inventario no supone efecto alguno en la aceptación de la herencia, la cual ya está realizada, sino que sólo tendrá efectos civiles en caso de incumplimiento, tal y como se establece en art. 1.018 del Código Civil a efectos de la responsabilidad del heredero al presumirse en este caso que la aceptación ha sido pura y simple, pero ello carece de trascendencia a efectos de la aceptación de la herencia, la cual ya se ha realizado, o en el devengo del Impuesto, como tampoco a efectos del cumplimiento de la obligación tributaria en general. **(Criterio 1 de 2) Facultades del albacea designado por el causante, en el ámbito de la relación tributaria relativa a los herederos. Representación.** Alegan los herederos por otro lado, que la Administración tributaria debió dirigirse a los albaceas en su condición de representantes de la herencia yacente máxime de acuerdo con lo dispuesto por el causante en su testamento al asignarles «*plenas facultades legales y particionales*». Al respecto, debe partirse del propio concepto de albacea que se desprende de su regulación en el Código Civil y esta no es otra que de la vigilancia en el cumplimiento de la voluntad testamentaria, sin establecerse en ningún precepto ninguna función de representación ni de administración de la herencia. Tampoco en la normativa tributaria se le atribuye al albacea o al contador-partidor competencia alguna representativa en materia tributaria -fuera del supuesto de la mención que se realiza en el art 68 del reglamento del impuesto para el supuesto de solicitud de prórroga-. Puede concluirse por tanto que ni el Código Civil, ni la Ley General Tributaria ni la Ley del Impuesto de Sucesiones le atribuyen función alguna de representación ante la Hacienda Pública en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este caso, además, tras la petición de prórroga por parte de los albaceas, el heredero, sin esperar a la resolución de dicha solicitud de prórroga, presentó declaración tributaria solicitando a la Administración la práctica de la liquidación, por lo que no resulta congruente dicha actuación con la alegación que aquí se realiza, cuestión que, además, no fue planteada en el procedimiento tributario ante la Inspección. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Código Civil, arts. 892, 901, 911, 1.010, 1.018, 1.020, 1.026, 1.033, 1.057 y 1.064.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 108 y 150.
RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 68.
Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 13, 14 y 18.
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 103.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en las reclamaciones económico-administrativas que penden, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovidas por **D. Jx...** actuando en nombre y representación de **D. Fx...**, **D. Hx...** **D. Mx...** **D. Nx...** **D. Rx...** **D. Sx...** y **D Lx...** con domicilio todos ellos a efectos de notificaciones en ..., (Pontevedra), y por **Doña Gx...** actuando en nombre propio y con domicilio en ..., contra liquidaciones a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictadas por la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 1 de agosto de 2013 la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid extendió Actas de disconformidad, modelo A02, a los obligados tributarios de **D. Fx...**, **D. Hx...** **D. Mx...** **D. Nx...** **D. Rx...** **D. Sx...** y **D. Lx...** por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y con fecha 20 de agosto de 2013 extendió Acta de Disconformidad a **Doña Gx...** en las que se hace constar, en síntesis, lo siguiente:

D. Ex... falleció en ..., de donde era vecino, el día 30 de diciembre de 2009, en estado de soltero, sin descendientes, y habiéndole premuerto sus ascendientes, habiendo otorgado último testamento con fecha 1 de Abril de 2008, ante el Notario del Ilustre Colegio de Madrid **D. Ix...**, bajo el número ... de orden de su protocolo, estableciendo entre otras disposiciones testamentarias, una serie de legados y las siguientes instituciones de herederos, a favor entre otros del obligado tributario:

*“CUARTA.- Sin perjuicio de lo ordenado en las cláusulas anteriores en el remanente de sus bienes, instituye herederos universales en la proporción y las personas siguientes: A los hijos de su hermana **Doña Dx...** : **Don Hx...** y **Doña Gx...** por iguales partes el treinta por ciento de su herencia. A los tres sobrinos **Don Sx...**, **Don Lx...** y **Don Rx...**, hijos de su fallecido hermano **Don Zx...**, por terceras e iguales partes, el veinte por ciento de su herencia. A sus sobrinos, **Mx...** y **Fx...**, hijos de su hermana **Doña Yx...**, el treinta por ciento de su herencia. A su sobrino **Nx...**, hijo de su hermana **Doña Qx...** el veinte por ciento de la herencia Todo ello será distribuido por los albaceas, con carácter mancomunado reseñado en la cláusula **SEXTA** del presente testamento.”*

Segundo.

No obstante haberse solicitado por los albaceas el 31 de Mayo de 2010 solicitud de prórroga para la presentación de la declaración, los obligados tributarios presentaron con fecha 25 de Junio de 2.010, declaración por el Impuesto sobre Sucesiones a liquidar de oficio por la Administración tributaria, adjuntándose escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formación de inventario de fecha 15 de Mayo de 2010 otorgada ante el Notario de Galicia **Doña Tx...** bajo el número ... de orden de su protocolo.

En relación con los inmuebles que forman parte de la masa hereditaria sitios en el municipio de ..., la Inspección, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, procedió a solicitar dictamen de peritos de la Administración competente, relativa a bienes inmuebles, resultando de los correspondientes informes de valoración, entregados al obligado tributario en diligencia de 24 de Mayo de 2013, que los valores comprobados son conformes con los declarados a excepción de los siguientes tres inmuebles sitios en ... :

URBANAS	Valor Declarado	Valor comprobado
C/G..., 4ºA	420.685,00	479.512,80
C/G..., 4ºB	293.322,	334.339,20
C/G..., 4ºC	293.322,	334.329,20

En diligencia de fecha 12 de Abril de 2013 los obligados tributarios manifiestan que los valores declarados en la escritura de aceptación de herencia se consignaron de forma precipitada incurriendo en error de hecho, considerando dichos valores superiores a los reales aportando al efecto escrito rectificativo de los valores declarados

en escritura de aceptación de herencia, presentándose informe pericial de tasación de todos los inmuebles de la masa hereditaria emitido por el arquitecto técnico **Px...**, informe visado por el Colegio de Arquitectos Técnicos de Ourense.

El 16 de Mayo es remitido el Informe de Valoración entregándose por la Inspección a los interesados el 24 de mayo. Posteriormente el perito de la Administración emite nuevo informe de valoración con fecha 4 de Julio de 2013, considerando conformes los valores declarados de los citados tres inmuebles sitios en C/ **G...** (4° A, 4° B, 4° C) desestimándose la pretensión solicitada por los obligados tributarios de rectificación de los valores declarados ya que se considera que no se ha acreditado la existencia de un error de hecho en su declaración. Por último, y en relación con los inmuebles sitios en **M...** e **I...**, se computa dentro de la Base Imponible el importe neto de la venta de éstos efectuada en escritura de 25 de Julio de 2013, dado que dichos inmuebles no forman parte de la herencia como tal, sino que de acuerdo con la voluntad del causante en su testamento la mitad del importe de su venta formaría parte de la masa hereditaria y la otra mitad consistiría en un legado a un tercero.

Asimismo se incluyen dentro de la masa hereditaria bienes no declarados por los obligados tributarios pero que forman parte del inventario efectuado por los albaceas con la colaboración de la entidad "**V**". En concreto destaca un crédito del causante frente a la entidad **K, S.L** por importe de 618.241,75 €, importe que consta en el Balance de Situación de la citada entidad a fecha 31 de Diciembre de 2009, y reconocido por los propios herederos en diferente documentación aportada e incorporada al expediente.

En cada una de las Actas se realiza la descripción de los bienes integrantes de la herencia determinándose un valor total de los bienes y derechos por importe de 6.428.303,68 €, fijándose para cada uno de los sujetos pasivos la cuantificación de la cuota hereditaria individual junto a la propuesta de liquidación.

Tercero.-

Previa puesta de manifiesto y evacuadas alegaciones por los interesados en la que se expone sus motivos de oposición a la propuesta contenida en las Actas, con fecha de 2 de Diciembre de 2013 se confirma la propuesta inspectora mediante los correspondientes acuerdos de liquidación de fecha todos ellos de 2 de Diciembre de 2013 por unas bases imponibles de 590.910,03 €, 601.386,03 €, 590.910,03 €, 787.880,04 €, 262.626,68 €, 262.626,68 €, 262.626,68 € y 631.386,03 euros, y unas cuotas tributarias de 189.010,65 €, 219.947,37 €, 214.997,57 €, 308.063,83 €, 69.659,69 €, 69.659,69 €, 69.659,69 € y 231.183,38 euros correspondientes a D. **Mx...**, D. **Hx...**, D. **Fx...**, D. **Nx...**, D. **Rx...**, D. **Sx...**, D. **Lx...** y Doña **Gx...** .

En los indicados acuerdos junto a la expresión de los hechos y de los fundamentos jurídicos en los que se basa la liquidación, se da respuesta concreta a las alegaciones realizadas por los interesados. Las liquidaciones son notificadas todas ellas entre el 9 y el 14 de diciembre de 2013.

Cuarto.-

Con fecha 14 de enero de 2014 la obligada tributaria Doña **Gx...**, interpone recurso de reposición contra el citado acuerdo de liquidación de la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos alegándose

Estima que los valores considerados por la Inspección a efectos de la liquidación practicada, y que se corresponden con los consignados por los interesados en la escritura pública de aceptación de herencia número de protocolo ... otorgada el 15 de mayo de 2010 ante el Notario de Ourense Da **Tx...**, "*son valores teóricos, obtenidos en base a meros formulismos, sin haber examinado los inmuebles objeto de valoración ni considerado las características y estado de los mismos, de forma individualizada y directa, examinando cada inmueble concreto...*"

Insiste la recurrente en que tal inventario de valores declarados contenidos en la Escritura de Aceptación de Herencia, "*fue elaborado por los Albaceas con los datos facilitados por la empresa V, y puesto a la firma de la recurrente el día 15 de Mayo de 2.010, en la Notaría donde se firmó la Escritura de Aceptación de Herencia, sin posibilidad de contrastarlo por esta parte*".

Por resolución de fecha 21 de enero de 2013 se acuerda desestimar el recurso de reposición planteado y confirmar la Resolución de 2 de diciembre de 2013. La resolución fue notificada el 6 de febrero de 2014.

Quinto.-

Con fecha de 8 de enero de 2014 fueron interpuestas por los demás causahabientes reclamaciones económico-administrativas en las que se alega la nulidad de las liquidaciones por no haberse dirigido el

procedimiento frente a los albaceas en su condición de representantes de la herencia yacente de acuerdo con lo dispuesto por el causante en su testamento al asignarles "*plenas facultades legales y particionales*".

Se añade que la herencia se ha aceptado a beneficio de inventario, lo que supuso la incorrecta determinación del momento para practicar la liquidación, toda vez que los recurrentes no son herederos hasta que exista un inventario fiel y exacto, y, si bien se afirma que con ello no se está impugnando la fecha de devengo, lo pone de manifiesto ya que la liquidación del impuesto no puede realizarse hasta que no se conozcan los bienes y derechos que se van a heredar y en el caso de que efectivamente lleguen a hacerlo.

Invocan asimismo prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria dada la existencia de interrupción injustificada y, consecuentemente haberse producido una duración de las actuaciones inspectoras por un plazo superior a los doce meses.

Asimismo se alega que en la fecha en la que se practicaron las liquidaciones no estaba determinado el quantum de la herencia, por lo que la relación de bienes era inexacta ya que los valores no se ajustaban a la realidad del mercado, e incluso faltaban bienes cuya existencia desconocían los herederos. Por ello, denuncian los reclamantes que la Administración les ha negado a los contribuyentes el derecho que les asiste de acuerdo con lo establecido en el artículo 108.4 de la LGT de rectificar los valores consignados en la escritura de aceptación de la herencia mediante el informe que se aportó a la Inspección. A lo anterior se añade que al igual que la Administración respecto a los inmuebles de calle I... y en la calle M... se tomó a efectos fiscales el valor de enajenación de los mismos (que era inferior al que se consignó en la citada escritura) debió hacer lo mismo respecto a los demás bienes que fueron enajenados que resultaron inferiores. Como prueba de que en la primera escritura existían errores se detallan otras diferencias de valor producidos en valores o cheques (acciones de B... y cheques de A...) o la no consideración de determinados gastos o deudas aparecidos posteriormente al realizar el inventario, que no han sido tomados en cuenta en la liquidación.

Por su parte Doña Gx... presenta con fecha de 6 de marzo de 2014 reclamación económico administrativa en el que reitera la improcedencia de los valores de los inmuebles fijados en la escritura de aceptación de la herencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Concurren los requisitos de competencia y plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas en las que se plantean la adecuación a Derecho de las liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Segundo.-

Alegan los interesados que la Administración tributaria debió dirigirse a los albaceas en su condición de representantes de la herencia yacente máxime de acuerdo con lo dispuesto por el causante en su testamento al asignarles "*plenas facultades legales y particionales*".

Respecto a la indicada alegación debe partirse del propio concepto de albacea que se desprende de su regulación en el Código civil y esta no es otra que de la vigilancia en el cumplimiento de la voluntad testamentaria, sin establecerse en ningún precepto ninguna función de representación ni de administración de la herencia. El art 901 del Código Civil establece que "*Los albaceas tendrán todas las facultades que expresamente les haya conferido el testador y no sean contrarias a las leyes*", pero de no realizarse atribución alguna expresa por el testador, el Código Civil no atribuye ninguna función de representación ni de administración de la herencia, ni tampoco se la atribuye tales funciones al contador-partidor cuyas funciones limitadas a las particionales no son de representación o administración de la herencia. Nuestro Código Civil distingue claramente junto a las funciones de albacea (arts 892 a 911) la de contador-partidor (1057) y la de administrador de la herencia (1020 y 1026 y siguientes), distinguiendo claramente las tres funciones, sin que conste que esta última función se haya encomendado expresamente por el testador a los albaceas testamentarios. Tampoco en la normativa tributaria se le atribuye al albacea o al contador-partidor competencia alguna representativa en materia tributaria (fuera del supuesto de la mención que se realiza en el art 68 del reglamento del impuesto para el supuesto de solicitud de prórroga). Puede concluirse por tanto que ni el Código Civil, ni la Ley General Tributaria ni la Ley del Impuesto de Sucesiones le

atribuyen función alguna de representación ante la Hacienda Pública en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este caso, además, tras la petición de prórroga por parte de los albaceas, el heredero, sin esperar a la resolución de dicha solicitud de prórroga, presentó declaración tributaria solicitando a la Administración la práctica de la liquidación, por lo que no resulta congruente dicha actuación con la alegación que se realiza en esta reclamación, cuestión que, además, no fue planteada en el procedimiento tributario ante la Inspección.

Tercero.-

En segundo lugar alega que la herencia se ha aceptado a beneficio de inventario, lo que ha supuesto que la Administración ha aplicado una incorrecta determinación del momento para practicar la liquidación, toda vez que los recurrentes no son herederos hasta que exista un inventario fiel y exacto.

En relación con lo anterior conviene señalar que la aceptación a beneficio de inventario supone una "aceptación" por parte del heredero diferenciándose con la pura y simple en la limitación de responsabilidad que se establece en el art. 1010 del Código Civil. Distinto sería si el llamado a la herencia hubiera ejercitado el derecho a deliberar previsto en el apartado Segundo del citado precepto, supuesto en el que claramente se establece un plazo para proceder a la aceptación o repudiación de la herencia, aunque incluso en ese caso, la aceptación posteriormente realizada, retrotraería sus efectos civiles y tributarios a la fecha del fallecimiento del causante.

Tampoco puede admitirse lo alegado por el interesado sobre la trascendencia del momento en el que se aprueba el inventario. La obligación de realizar el inventario no supone efecto alguno en la aceptación de la herencia, la cual ya está realizada, sino sólo tendrá efectos civiles en caso de incumplimiento tal y como se establece en art. 1018 del CC a efectos de la responsabilidad del heredero al presumirse en este caso que la aceptación ha sido pura y simple, pero ello carece de trascendencia a efectos de la aceptación de la herencia, la cual ya se ha realizado, o en el devengo del impuesto, como tampoco a efectos del cumplimiento de la obligación tributaria en general.

Cuarto.-

Se invoca asimismo la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, al haberse superado el plazo de doce meses previsto para la duración de las actuaciones inspectoras, al haberse computado una interrupción que a su juicio era injustificada.

Señala al efecto que la duración total de las actuaciones inspectoras superó el plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 150.1 de la LGT, al tener una duración total de 437 días y si bien la Administración sostiene que existió una interrupción justificada de 97 días (desde el 8 de febrero hasta el 16 de mayo de 2013) producida por la petición de informe de valoración al Área de Valoraciones y Procedimientos Especiales, sin embargo el reclamante no comparte la consideración de interrupción "justificada", dada la falta de utilidad de dicho informe.

Respecto a la citada alegación relativa a la duración de las actuaciones inspectoras debe examinarse los hitos temporales más significativos del procedimiento tributario:

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación se iniciaron el día 28 de septiembre de 2012 respecto a D **Sx...**, el día 29 de septiembre de 2012 (D. **Mx...** y D. **Hx...**), 2 de octubre de 2012 (D. **Lx...**), 6 octubre 2012 (D. **Rx...**) y 16 de octubre de 2012 (D. **Fx...** y D. **Nx...**)

Con fecha de 8 de febrero fue solicitado por la Inspección informe de valoración al Área de Valoraciones y Procedimientos Especiales relativo a determinados inmuebles incluidos en la herencia.

Con fecha 1 de agosto de 2013 la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid extendió Actas de disconformidad a los obligados tributarios por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictándose las liquidaciones con fecha de 2-12-2013 las cuales fueron notificadas a los indicados obligados tributarios el 9-12-2013 (D. **Nx...**) el 13-12-2013 (D. **Hx...**, D. **Fx...**, D. **Rx...**, D. **Sx...** y D. **Lx...**) y el 14-12-13 (D. **Mx...**).

A los efectos del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración considera que se ha producido un periodo de interrupción justificada de las actuaciones de 97 días naturales, correspondiente al intervalo comprendido entre el 8 de febrero y el 16 de mayo de 2013 y por razón de la indicada solicitud de informe.

Dispone el art 150 de la LGT que: "1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá

que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas”.

Por su parte el art 103 del Reglamento el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007) dispone que:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses”.

Consta en Antecedentes que la Inspección a la vista del informe valorativo consideró que los valores comprobados eran conformes con los declarados a excepción de tres inmuebles sitios en ..., y que a la vista de lo alegado por el interesado de que los tres inmuebles sitios en Calle G... (4° A, 4°B y 4°C), se encuentran físicamente unidos, el perito de la Administración emitió nuevo informe de valoración con fecha 4 de Julio de 2013, considerando conformes los valores declarados de los citados tres inmuebles.

Es por ello que a los efectos del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ha producido un periodo de interrupción justificada de las actuaciones de 97 días naturales, por lo que la duración de las actuaciones inspectoras no ha superado el plazo de doce meses previsto en la indicada norma, careciendo de fundamento la afirmación que realiza el interesado de no ser necesaria la actuación comprobadora, ya que el hecho de que finalmente se hayan tomado los propios valores declarados no excluye que dicha actividad comprobadora deba ser realizada por la Administración y que el tiempo incurrido en ella deba computarse tal y como se establece en el art. 103 del citado reglamento. Por otro lado, el tiempo incurrido por la Administración para la emisión del nuevo informe pericial por el que se rectifica el valor en beneficio del obligado tributario no ha sido tomada en cuenta a efectos de interrupciones del procedimiento.

Por último, conviene señalar que, en cualquier caso, cuando se notifican las liquidaciones, aún no había transcurrido 4 años desde la finalización del período voluntario de declaración.

Quinto.-

Alega, por otra parte, el obligado tributario que *“el inventario incluido en la escritura de aceptación de herencia no es más que una estimación provisional realizada por los herederos con el simple objetivo de completar dicha aceptación y cumplir con lo exigido por el Código Civil. En ningún momento fue intención de los comparecientes determinar cómo valores ciertos e inmovibles los recogidos en el citado documento, pues ninguno de ellos tenía certeza de los bienes que integraban el patrimonio del causante, ni ninguno de ellos tiene los conocimientos técnicos necesarios para valorar los bienes integrantes del caudal relicto”.*

Por otro lado señala que al igual que la Administración respecto a los inmuebles sitios en las calles M... e I... se tomó a efectos fiscales el valor de enajenación de los mismos (que era inferior al que se consignó en la citada escritura) debió hacer lo mismo respecto a los demás bienes que fueron enajenados que resultaron inferiores.

En relación a la pretensión del obligado tributario de calcular el impuesto de acuerdo a los nuevos valores de inmuebles recogidos en el informe aportado por éste en diligencia de 24 de Mayo de 2013, en base a la existencia de un error de hecho de sus valores originariamente declarados en la escritura de aceptación de herencia presentada ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, se señala en el acta lo siguiente:

-En la fecha de formalización de la escritura de aceptación de herencia donde constan los valores declarados por el obligado tributario, éste ya disponía de un informe completo de determinación y valoración de todos los bienes integrantes de la masa hereditaria del causante elaborado por "V" bajo el encargo y la supervisión de los albaceas,

valores que si no coinciden exactamente por los declarados sí resultan muy similares y sirvieron de orientación, o coinciden exactamente por los declarados si resultan muy similares y al menos pudieron hacerlo, al obligado tributario en su declaración.

- Los valores de los inmuebles recogidos en el informe aportado por el obligado tributario en diligencia de 24 de Mayo de 2013, son muy inferiores a los declarados, dándose incluso la circunstancia de ser inferiores al precio de venta de aquellos inmuebles que han sido vendidos dentro de los tres años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, tal y como consta en el expediente y las manifestaciones efectuadas por los albaceas a la Inspección.

- En diligencia de 12 de Diciembre de 2012 el obligado tributario aportó a la Inspección "informes de valoración" solicitados a la Xunta de Galicia y a la Comunidad de Madrid, solicitando asimismo que se tuvieran en cuenta para la liquidación del Impuesto, si bien dichos informes no se consideran por la Inspección por referirse a valores de fecha distinta de la del devengo del impuesto.

Debe señalarse además que cuando los interesados presentaron su declaración tributaria el 25 de junio de 2010 ya se contaba con el informe de V que es de fecha anterior (7 de junio de 2010) y sin embargo presentaron su declaración con los valores consignados en la escritura de aceptación de herencia de 15 de mayo, los cuales tienen la naturaleza de valores declarados a efectos fiscales.

Conviene señalar respecto a la posibilidad de modificación por el sujeto pasivo de los datos por el mismo consignados en sus declaraciones tributarias, el artículo 108 de la Ley 58f2003, General Tributaria, establece, en su apartado 4, literalmente lo siguiente:

"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

Como se señala en el acuerdo de liquidación, del tenor del precepto legal en cuestión se desprende que la posibilidad de rectificación establecida en el mismo se refiere a los "datos y elementos de hecho"; contenidos en las mismas, es decir, los aspectos de la realidad objetiva susceptibles por su propia naturaleza de un juicio de indubitable verdad o falsedad, determinando que la rectificación de tales datos o elementos de hecho inicialmente declarados solo pueda hacerse por el sujeto pasivo aportando la "prueba en contrario" que indica la ley y que acredite el carácter incierto de los mismos. A lo anterior debe añadirse la regla contenida en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto según el cual el valor declarado prevalecerá sobre el comprobado si aquél resulta superior.

En cuanto al valor dado por la Administración a los bienes enajenados sitios en la calle I... y en la calle M..., viene claramente justificado en el acuerdo de liquidación en la que se explica la razón de ese tratamiento dado a los bienes inmuebles lo que no es trasladable a otros bienes: "Se exceptúan los inmuebles sitios en la calle I... y en la calle M..., que se declaran en dicha escritura de aceptación de herencia por un valor en conjunto de 1.949.656,00 euros, y respecto de los que procede precisar que, tal y como señala la Inspección en la página 5 del acta, lo que se computa a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto es el importe de 714.000,00 euros obtenido en calidad de precio por su venta en escritura de 25 de Julio de 2013, "dado que dichos inmuebles no forman parte de la herencia como tal, sino que de acuerdo con la voluntad del causante en su testamento la mitad del importe de su venta formaría parte de la masa hereditaria y la otra mitad consistiría en un legado a Doña Wx..."

Sexto.-

Por último, el reclamante señala en cuanto al apartado de gastos y deudas, que además de las aceptadas por la Inspección, también deben ser descontados todos los gastos generados para determinar el inventario, puesto que éstos deben correr a cargo de la herencia yacente y, por lo tanto, reducen el patrimonio que será transmitido a los herederos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 1064 y 1033 del Código Civil.

Adicionalmente a estos gastos, manifiesta que de las cuentas aportadas por los albaceas se desprende que existen más deudas contraídas por el causante que no han sido tenidas en cuenta por la Administración. En concreto, las siguientes:

Ilustre Colegio de Abogados por importe de 157,20 euros.

Club C... por importe de 287,50 euros.

Centro Comercial ... por importe de 137,25 euros.
Seguridad Social autónomos por importe de 1.641,34 euros.

Respecto a la cuestión planteada, dispone el artículo 13,1 de la Ley del impuesto que *"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 artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquella, 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"*.

Por otra parte, y de conformidad con el artículo 14 de la misma Ley, *"en las adquisiciones por causa de muerte tienen el carácter de gastos deducibles para la determinación de la base imponible los siguientes:*

a. Los gastos que cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquellos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.

b. Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres".

Por tanto, la Ley admite exclusivamente la deducción de aquellas partidas de gasto que cumplan, respecto a su fundamento económico y su efectiva acreditación, las condiciones que estipula el citado artículo 14. Ley del Impuesto, entre las que no se encuentran las costas y gastos derivados de la administración de la herencia aceptada a beneficio de inventario. Tales gastos de administración de la herencia, por otra parte, tampoco podrían ser obviamente reputados un *"pasivo del caudal relicto"*, puesto que dicho pasivo, conforme al citado artículo 13.1, vendrá determinado por las deudas contraídas por el propio causante a la fecha de la sucesión, y en ningún caso por deudas contraídas por los herederos con posterioridad a su fallecimiento, cualquiera que fuere su causa jurídica.

Es cierto que el Código Civil establece reglas para imputar gastos a la herencia o a cada uno de los herederos, pero tales reglas tienen efectos meramente civiles a efectos particionales, sin adquirir por ello la naturaleza de partidas deducibles a efectos fiscales, las cuales vienen específicamente señalados por la normativa tributaria, por lo que los indicados gastos no pueden deducirse en la base del Impuesto.

En cuanto a las nuevas deudas surgidas a que se refieren los reclamantes, debe señalarse que es común que puedan surgir posteriormente de realizarse la declaración la autoliquidación o el pago del impuesto, deudas o gastos que no se tuvieron en cuenta, cuestión que no corresponde a este Tribunal Central en vía de revisión pronunciarse sino que debería haberse planteado ante la Administración tributaria de conformidad con el art. 94 del Reglamento del Impuesto que establece un procedimiento especial para los casos de aparición de nuevas deudas debidamente justificadas con posterioridad de practicarse la liquidación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas

ACUERDA:

Desestimarlas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.