

**DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ076945

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 704/2019, de 27 de noviembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 355/2018

**SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Cargas, deudas y gastos deducibles. Deudas deducibles. Declaración Tributaria Especial.** En el escrito de demanda se insiste en la posibilidad de la deducción en atención a la naturaleza de la Declaración Tributaria Especial y al hecho de que, de haber vivido el causante al momento de la presentación, es él quien la habría pagado, con la consiguiente disminución de su patrimonio hereditario. No resulta justificado denegar la deducción de esta declaración y sí permitir, por el contrario, las deudas que pudieran aflorar de una inspección tributaria. También son deducibles las cuotas correspondientes al IRPF o Impuesto sobre el Patrimonio del causante en el año de su fallecimiento. El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional el RD-Ley 12/2012 [Vid., STC de 8 de junio de 2017 (NFC062508)]. No se cumplen los presupuestos exigidos en el art. 13 de la Ley ISD, pues ni la deuda fue contraída por el causante, ni tenemos certeza alguna de que su intención fuera presentar la declaración, ni se adeuda por razón de tributos estatales, ni se gira ninguna liquidación. Recordemos que el Real Decreto-Ley fue aprobado el 30 de marzo de 2012, entrando en vigor al día siguiente. A esa fecha, y durante los seis meses posteriores hasta el fallecimiento del causante, éste no presentó la declaración. La declaración es realizada el 30 de noviembre de 2012 por su ex cónyuge. La declaración regulada en el RD Ley era voluntaria y permitía regularizar, hasta el 30 de noviembre de 2012, bienes y derechos de los que se fuera titular "con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición". A efectos de lo dispuesto en el art. 119 LGT, constituye declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria. "Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el art. 120 LGT, sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad". Por tanto, es una declaración tributaria pero su presentación no permite a la Administración iniciar un procedimiento de liquidación posterior, ni de comprobación, ni beneficiarse de los efectos si ya se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o investigación. Su presentación no tiene más objetivo que el de beneficiarse de la regularización prevista en la disp. adic primera.3 del RD Ley 12/2012. Tiene algunos elementos propios de las liquidaciones y autoliquidaciones pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad sino, como antes se ha dicho, aflorar bienes adquiridos con rentas no declaradas y regularizar las mismas, una vez pagada la cuota prevista sobre su valor de adquisición. Por tanto, al no existir obligación alguna de presentar la declaración, ni ser su finalidad la de liquidar una deuda anterior, es evidente que, si en nuestro caso la declaración especial es presentada una vez fallecido el causante, la misma no puede ser considerada como cantidades que adeudare o deuda que dejare contraída el causante.

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 13.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 16.

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.

RD-Ley 12/2012 (Medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público), disp. adic. primera.

**PONENTE:***Don José María Segura Grau.*

Magistrados:

Don JOSE LUIS QUESADA VAREA  
Don MATILDE APARICIO FERNANDEZ  
Don JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO  
Don JOSE MARIA SEGURA GRAU  
Don NATALIA DE LA IGLESIA VICENTE

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2018/0010828

Procedimiento Ordinario 355/2018

Demandante: D./Dña. Ruth

PROCURADOR D./Dña. MARIA PAZ SANTAMARIA ZAPATA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA No 704

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. José Luis Quesada Varea

Magistrados:

D<sup>a</sup>. Matilde Aparicio Fernández D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

D. José María Segura Grau

D<sup>a</sup> Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a veintisiete de noviembre de dos mil diecinueve.

Visto por la Sala el Procedimiento Ordinario nº 355/2018, promovido ante este Tribunal a instancia de la Procuradora D.<sup>a</sup> María Paz Santamaría Zapata, en nombre y representación de D.<sup>a</sup> Ruth, siendo parte demandada la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Madrid; recurso que versa contra la resolución del TEAR de 23 de marzo de 2018 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siendo la cuantía del recurso 82.348,26 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por la parte actora se presentó, con fecha 9 de mayo de 2018, escrito en el que interesaba que se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 17 de octubre.

Aducía los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación y terminaba solicitando que se dictara sentencia por la que se estime el recurso y anule la resolución impugnada, con imposición de costas a la Administración demandada.

#### Segundo.

Dad traslado de la demanda a la parte demandada, la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 28 de noviembre, contesta a la demanda, solicitando la desestimación de la misma, con condena en costas.

Por la Comunidad de Madrid se presentó escrito de contestación el 16 de abril, solicitando la desestimación de la demanda, con condena en costas.

#### Tercero.

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se dio traslado a las partes para presentar escrito de conclusiones, y quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo, que tiene lugar el 21 de noviembre de 2019.

Siendo Ponente para este trámite el lltmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución del TEAR de 23 de marzo de 2018 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 82.348,26 euros.

Son antecedentes importantes para la resolución del presente caso los siguientes:

- D. Lázaro falleció el día 30 de octubre de 2012 habiendo otorgado testamento a favor de su esposa y su hijo menor de edad.

- La recurrente, ex cónyuge del causante al tiempo del fallecimiento, presentó la correspondiente autoliquidación.

- La Comunidad de Madrid inició procedimiento de verificación de datos que concluyó con la liquidación objeto de impugnación, en la que elimina como deuda de la herencia el importe de 40.101,51 euros declarado el día 30 de noviembre de 2012 mediante autoliquidación modelo 750 de la Declaración Tributaria Especial a que se refiere la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y la Orden HAP/1182/2012 que la desarrollaba, en relación con los bienes en el exterior que constituían parte del caudal hereditario. En concreto, cuenta abierta en Suiza con un saldo de 2.479 euros y acciones de Telefónica depositadas en ella valoradas en 1.351.000 euros.

- Interpuesta reclamación económico-administrativa, es desestimada por el TEAR, argumentando que " en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sucesiones no se había producido la citada declaración especial, sino que la misma la realizan los herederos con posterioridad al fallecimiento del causante. Por tanto, no puede admitirse su deducción en el Impuesto sobre Sucesiones, por no reunir los requisitos del mencionado artículo 13 de la Ley 29/1987 , al no tratarse de una deuda del causante, ya que éste no es el sujeto pasivo de dicha declaración, sino que lo son sus causahabientes".

En el escrito de demanda se insiste en la posibilidad de la deducción en atención a la naturaleza de la Declaración Tributaria Especial y al hecho de que, de haber vivido el causante al momento de la presentación, es él quien la habría pagado, con la consiguiente disminución de su patrimonio hereditario. No resulta justificado denegar la deducción de esta declaración y sí permitir, por el contrario, las deudas que pudieran aflorar de una inspección tributaria. También son deducibles las cuotas correspondientes al IRPF o Impuesto sobre el Patrimonio del causante en el año de su fallecimiento. El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional el Real Decreto-Ley 12/2012.

Por la Abogacía del Estado y de la Comunidad de Madrid se interesa la desestimación del recurso.

## Segundo.

Deducción de deudas del art. 13 de la Ley 29/1987 .

El art. 13 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone:

" 1. 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 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.

2. En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento".

La Disposición Adicional Primera del Real Decreto 12/2012, de 30 de marzo (que fue declarado inconstitucional por STC 70/2017, de 8 de junio), regulaba la Declaración Tributaria Especial, y disponía:

" 1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada..."

Se trata de una medida dirigida a ciertos contribuyentes que incumplieron la obligación de tributar por ciertos bienes y derechos para regularizar voluntariamente las rentas que hubieran podido dejar de declarar.

La parte recurrente pretende deducirse la cantidad pagada por la presentación de la declaración modelo 750 aduciendo que el causante la habría presentado de no haber fallecido.

La Sala no comparte el argumento.

En primer lugar, no se cumplen los presupuestos exigidos en el art. 13 de la Ley 29/1987, pues ni la deuda fue contraída por el causante, ni tenemos certeza alguna de que su intención fuera presentar la declaración, ni se adeuda por razón de tributos estatales, ni se gira ninguna liquidación. Recordemos que el Real Decreto-Ley fue aprobado el 30 de marzo de 2012, entrando en vigor al día siguiente. A esa fecha, y durante los seis meses posteriores hasta el fallecimiento del causante, éste no presentó la declaración. La declaración es realizada el 30 de noviembre de 2012 por su ex cónyuge.

En segundo lugar, la declaración regulada en el RD Ley era voluntaria y permitía regularizar, hasta el 30 de noviembre de 2012, bienes y derechos de los que se fuera titular " con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición".

En tercer lugar, la naturaleza de la Declaración Tributaria Especial referida en el RD Ley viene determinada por el art. 1 de la Orden HAP/1182/2012, dictada en desarrollo del citado Real Decreto-Ley, según el cual a efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la LGT, constituye declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria. " Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad".

Por tanto, es una declaración tributaria pero su presentación no permite a la Administración iniciar un procedimiento de liquidación posterior, ni de comprobación, ni beneficiarse de los efectos si ya se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o investigación. Su presentación no tiene más objetivo que el de beneficiarse de la regularización prevista en el apartado 3 de la D.A.1ª del RD Ley. Tiene algunos elementos propios de las liquidaciones y autoliquidaciones pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad sino, como antes se ha dicho, aflorar bienes adquiridos con rentas no declaradas y regularizar las mismas, una vez pagada la cuota prevista sobre su valor de adquisición.

Por tanto, al no existir obligación alguna de presentar la declaración, ni ser su finalidad la de liquidar una deuda anterior, es evidente que, si en nuestro caso la declaración especial es presentada una vez fallecido el causante, la misma no puede ser considerada como cantidades que adeudare o deuda que dejare contraída el causante, en los términos empleados en el art. 13 LISD y art. 16 del Reglamento.

Por lo expuesto, procede la desestimación del recurso.

### Tercero.

#### Costas.

Las costas del recurso se imponen a la parte demandante, dada la desestimación del mismo, con base en el art. 139 de la LJCA.

En atención a la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, en uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de este artículo, se fija como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador la de 2.000 euros, más el IVA correspondiente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

**FALLO**

DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D.<sup>a</sup> María Paz Santamaría Zapata, en nombre y representación de D.<sup>a</sup> Ruth, contra la resolución del TEAR de 23 de marzo de 2018 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, en consecuencia, CONFIRMAMOS la resolución del TEAR y la liquidación objeto de impugnación.

Con imposición de costas a la parte demandante.

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

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-0355-18 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-0355-18 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

D. JOSE LUIS QUESADA VAREA D<sup>a</sup> MATILDE APARICIO FERNÁNDEZ  
D. JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU  
D<sup>ÑA</sup>. NATALIA DE LA IGLESIA VICENTE

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.