

DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077141

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 27/2020, de 22 de enero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15918/2018

SUMARIO:

ISD. Repudiación o renuncia. Efectos respecto a los plazos para la presentación de las declaraciones-liquidaciones. La Administración considera que el requerimiento al renunciante de la herencia interrumpió la prescripción frente a todos, de modo que cuando los actores adquieren la condición de obligados tributarios por el impuesto sobre sucesiones, a la fecha de la renuncia (9/10/2015) se abre un nuevo plazo para la presentación de la declaración que concluía a los seis meses, y dado que dicha obligación se cumplió expirado el plazo voluntario, previo requerimiento de la Administración, el procedimiento sancionador se inició antes del trascurso de los cuatro años. Si no había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en el momento de la renuncia a la herencia, este acto reabre el plazo de prescripción respecto de los demandantes pues en su virtud, adquieren la herencia renunciada y se convierten a partir de ese momento (no antes, con independencia de los efectos civiles de la renuncia) en obligados tributarios. El art. 24.3 Ley ISD contempla una excepción a la norma general del apartado 1, en la que podría incluirse el supuesto analizado en la medida en que la renuncia del designado heredero en el testamento conforma el presupuesto para los beneficiarios de la adquisición de los bienes hereditarios. Dispone que: «Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan». Al tiempo de notificarse a los actores los requerimientos para la presentación de las declaraciones-liquidaciones del impuesto no había prescrito la acción para determinar la deuda tributaria, ni al iniciarse los procedimientos que nos ocupan, el derecho a imponer las sanciones correspondientes pues aquellos requerimientos interrumpieron la prescripción.

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad. En el marco sancionador es precisa la concurrencia del elemento subjetivo que, si bien puede integrarlo la mera negligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no cabe inferirla sin más del elemento objetivo. Sucede en el caso de autos, que aun surgiendo la discusión planteada de la proyección de una determinada doctrina civilista al ámbito fiscal, la utilización por la norma tributaria de términos propios de otra rama del Derecho ofrece una razonable cobertura al uso de su concepto y, por ende, de alguna de las interpretaciones doctrinales de estos, lo que a nuestro entender excluye la culpabilidad, por lo que el recurso debe estimarse.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 24 y 28.

Ley 58/2003 (LGT), art. 198.

Código Civil, art. 774.

PONENTE:*Doña María del Carmen Núñez Fiaño.*

Magistrados:

Doña MARIA DOLORES RIVERA FRADE
Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA
Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00027/2020

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2018 0001698

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015918 /2018 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Vidal, Jesús Luis , Carolina , Jesús Ángel

ABOGADO CARLOS MANUEL PAZ COSTAS, CARLOS MANUEL PAZ COSTAS , CARLOS MANUEL PAZ COSTAS , CARLOS MANUEL PAZ COSTAS

PROCURADOR D./D^a. BENJAMIN VICTORINO REGUEIRO MUÑOZ, BENJAMIN VICTORINO REGUEIRO MUÑOZ , BENJAMIN VICTORINO REGUEIRO MUÑOZ , BENJAMIN VICTORINO REGUEIRO MUÑOZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D^a. ,

PONENTE: D. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PDTA.
FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA
MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, veintidós de enero de dos mil veinte.

En el recurso contencioso-administrativo número 15918/2018, interpuesto por D. Vidal, D. Jesús Luis, D^{ña}. Carolina Y D. Jesús Ángel, representados por el procurador D.BENJAMIN VICYTORINO REGUEIRO

MUÑOZ, dirigidos por el letrado D.CARLOS MANUEL PAZ COSTAS, contra ACUERDO 20/06/18 DEL TEAR SOBRE SANCION DERIVADA DE IMPUESTOS SUCESIONES, EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO Nº NUM000 Y ACUMULADOS. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal y la codemandada CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA COMUNIDAD.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a las partes demandadas, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en las contestaciones de la demanda.

Tercero.

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 200 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Se interpone el presente recurso jurisdiccional contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 20 de junio de 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002, NUM003, promovidas contra otros de la Delegación de A Coruña de la ATRIGA sobre sanciones por infracciones tributarias simples, tipificadas en el artículo 198.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT).

A los demandantes se les sanciona por no presentar en plazo la declaración-liquidación del impuesto sobre sucesiones en relación a la herencia de doña Regina.

Tanto en vía administrativa como ahora en la judicial sustentan su impugnación en la prescripción de la infracción y, no sin cierta contradicción con el alegato anterior, inexistencia de la misma por cuanto a la fecha en la que, supuestamente, se cometería era imposible su perpetración en la medida en que la renuncia a la herencia por el instituido, en primer lugar, heredero y legatario en el testamento, no reabre un nuevo plazo voluntario para la declaración del impuesto en relación a los beneficiarios, careciendo de eficacia interruptiva de la prescripción respecto de estos, el requerimiento dirigido al renunciante. Citan en apoyo de su tesis, las resoluciones de la DGT V2649-13 y 2315-16. Igualmente, se aduce la inaplicabilidad del artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISYD).

Dado que la prescripción de la infracción se anuda, fundamentalmente, a la del derecho de la Administración a liquidar debemos reseñar los siguientes antecedentes de interés:

La causante fallece el 21 de noviembre de 2011. En su testamento había designado coheredero y colegatario a don Ezequiel, señalando que en caso de renuncia sería sustituido por sus descendientes.

El 7 de octubre de 2015 la ATRIGA notificó al heredero requerimiento para presentación de la declaración-liquidación del impuesto sobre sucesiones pero mediante escritura otorgada el 9 de octubre de 2015 renunció a la herencia de doña Regina.

Según manifiestan los actores, pues en el expediente no obra la documentación que permitiría constatar la fecha de las notificaciones y si fueron realizadas, el 26 y 29 de diciembre de 2016 se notificó a 3 de ellos (don Vidal, don Jesús Ángel y don Jesús Luis) requerimiento para la presentación de la autoliquidación del impuesto. Doña Carolina niega haber recibido dicha notificación que la oficina de gestión data en el 5/1/2017 y el TEAR en el 26/12/2016. El 9/1/2017 los recurrentes presentan las autoliquidaciones alegando la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Se inicia expediente sancionador por la infracción prevista en el apartado 2, del artículo 198 LGT, aunque tras la presentación de alegaciones se modifica la infracción por mediar requerimiento previo de la Administración. Se reiteran las alegaciones ya expuestas que son rechazadas en atención a la que el requerimiento dirigido al heredero testamentario interrumpió la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria en relación a los beneficiarios de la renuncia y, por tanto, también la acción para sancionar.

Segundo.

De los antecedentes expuestos ya se advierte que, habiéndose sancionado a todos los recurrentes por la presentación extemporánea de la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones mediando previo requerimiento, la negación por doña Carolina de haber recibido tal notificación (hecho negativo) imponía a la Administración la carga de acreditar que efectivamente se practicó en la fecha que se reseña en el acuerdo sancionador, el 5/1/2017 (aunque el TEAR fija la notificación de todos los requerimientos el 29 de diciembre). Sin embargo, en el expediente únicamente obran las actuaciones del procedimiento sancionador, entre las que no figuran los acusos de recibo de tales requerimientos, ni se ha incorporado a lo largo de este procedimiento dicha documental, por lo que el recurso respecto de la citada demandante debe acogerse en todo caso parcialmente pues aunque en la inicial propuesta de sanción se subsumían los hechos en el apartado 2 del artículo 198 de la LGT, esta fue modificada posteriormente, imponiéndose la sanción a todos los actores al amparo del apartado 1, siendo la cuantía que correspondería a la misma al no mediar requerimiento previo de la Administración, la mitad de la impuesta.

Dicho esto, en cuanto a la prescripción de la infracción, el artículo 189 LGT establece que: " 2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización".

Aunque nos concierne exclusivamente la sanción, para dar respuesta a todas las cuestiones planteadas debemos, por un lado, determinar el momento en el que se comete la infracción imputada y, en particular, cuándo tenían que haber presentado la declaración los demandantes; y, de otro, si existen actos que interrumpieron el plazo de prescripción.

La ATRIGA considera que el requerimiento al renunciante de la herencia interrumpió la prescripción frente a todos, de modo que cuando los actores adquieren la condición de obligados tributarios por el impuesto de referencia, esto es, a la fecha de la renuncia (9/10/2015) se abre un nuevo plazo para la presentación de la declaración que concluía a los seis meses, y dado que dicha obligación se cumplió expirado el plazo voluntario,

previo requerimiento de la Administración, el procedimiento sancionador se inició antes del transcurso de los cuatro años.

Realmente, los interesados vinculan la obligación de presentar la declaración con la posibilidad de la Administración de liquidar la deuda tributaria, la cual niegan argumentando que al no ostentar la condición de herederos a la fecha del requerimiento dirigido al renunciante, no les puede alcanzar los efectos de dicho acto; la sucesión se abre a la fecha del óbito del causante y el plazo voluntario de presentación de la declaración es de seis meses a contar desde tal fecha. No hay otro plazo para los beneficiarios de la renuncia, todo ello con cita y doctrina civilista sobre los efectos de la repudiación de la herencia.

La confusión de los actores surge de la proyección al ámbito fiscal de conceptos y teorías civilistas cuando existe normativa tributaria que regula la controversia. La cuestión debatida ha de resolverse al margen de la concepción y diferencias que en el marco civil presenta la renuncia respecto de la repudiación de la herencia. En palabras de K. TIPKE, el Derecho tributario y el Derecho civil responden a finalidades distintas: el ordenamiento tributario pretende realizar una justa distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos, mientras que el Derecho civil regula las relaciones jurídicas entre los particulares. Por ello cada uno de estos sectores del ordenamiento tiene sus propios principios, y sus propios conceptos. El Derecho tributario utiliza términos tomados del Derecho civil para tipificar determinadas manifestaciones de capacidad económica, pero al hacerlo así suele modificar su contenido. Naturalmente es posible que el legislador tributario haya querido asumir íntegramente un concepto procedente del Derecho privado, pero para llegar a esta conclusión deberá realizarse previamente una labor interpretativa de la ley fiscal.

Y en el caso que nos ocupa, además de las previsiones generales sobre el plazo de prescripción y actos que la interrumpen de los artículos 66 a 68 LGT, a los que remite el artículo 25 LISYD, y la norma específica sobre el devengo del impuesto que nos ocupa (artículo 24 LISYD), existe una regulación fiscal de la repudiación y renuncia a la herencia. Concretamente, el artículo 28 de la LISYD dispone: " 1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada, aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación".

Se observa un diferente tratamiento fiscal según sea la renuncia y si se realiza dentro o fuera del plazo de prescripción. Si la renuncia es pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la misma; y ello porque se considera que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia. Por lo tanto, no fue heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por mera lógica, el plazo de presentación de la declaración para los beneficiarios de la renuncia no puede anticiparse a un momento anterior a aquel en que estos adquieren la condición de herederos y, por ende, la de obligados tributarios, es decir, comienza a correr desde el momento de la renuncia.

Sin embargo, en el supuesto segundo entra en juego la voluntad del renunciante y para ello es preciso que hubiera previamente aceptado la herencia a la que posteriormente renuncia. Por ello, la transmisión hereditaria del causante al renunciante, estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio pero la transmisión inter vivos del renunciante al beneficiario determinado de dicha renuncia, se sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si la renuncia es gratuita, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, si la renuncia es onerosa.

Los actores se hallan en el primero de los supuestos, como descendientes del designado heredero en el testamento, a los que su parte acrece (artículo 774 Código Civil); y toda vez que la renuncia se produce el 9/10/2015, antes de expirar el plazo de prescripción (21/5/2016), han de tributar por el impuesto sobre sucesiones. La retroacción de los efectos de la renuncia en los términos que plantean los actores no pueden proyectarse al ámbito fiscal por ser contraria a sus específicas previsiones.

Sentado lo anterior, debemos reseñar en coherencia con lo anterior que si no había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en el momento de la renuncia a la herencia, este acto reabre el plazo de prescripción respecto de los demandantes pues en su virtud, adquieren la herencia renunciada y se convierten a partir de ese momento (no antes, con independencia de los efectos civiles de la renuncia) en obligados tributarios. Esto por sí ya impone el rechazo de la tesis de los actores pero es que además el apartado 3, del artículo 24 de la LISYD contempla una excepción a la norma general del apartado 1, en la que podría incluirse el supuesto analizado en la medida en que la renuncia del designado heredero en el testamento conforma el presupuesto para los beneficiarios de la adquisición de los bienes hereditarios. Dispone que: " Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan".

Por tanto, al tiempo de notificarse a los actores los requerimientos para la presentación de las declaraciones-liquidaciones del impuesto no había prescrito la acción para determinar la deuda tributaria, ni al iniciarse los procedimientos que nos ocupan, el derecho a imponer las sanciones correspondientes pues aquellos requerimientos interrumpieron la prescripción.

Las resoluciones a las consultas vinculantes que se citan en la demanda se refieren a casos distintos al analizado. La CV2649-13, de 5 de septiembre de 2013, versaba sobre la fecha en que debe presentarse la declaración tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en un caso de repudiación de la herencia) y si la Administración puede exigirles el pago de recargos y/o sanciones si se presentan las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones dentro de los seis primeros meses contados a partir de la repudiación; y la C V2315-16, de 25 de mayo de 2016, niega que la renuncia de uno de los coherederos afecte al plazo voluntario de presentación de los restantes.

A pesar de todo lo expuesto, no podemos desconocer que nos movemos en el marco sancionador siendo precisa la concurrencia del elemento subjetivo que, si bien puede integrarlo la mera negligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ni siquiera en tipos como el aplicado, cabe inferirla sin más del elemento objetivo, estableciendo expresamente el artículo 179.1.d) LGT la exoneración de la responsabilidad en supuestos de actuación amparada por una interpretación razonable de las normas. Y sucede en el caso de autos, que aun surgiendo la discusión planteada de la proyección de una determinada doctrina civilista al ámbito fiscal, la utilización por la norma tributaria de términos propios de otra rama del Derecho ofrece una razonable cobertura al uso de su concepto y, por ende, de alguna de las interpretaciones doctrinales de estos, lo que a nuestro entender excluye la culpabilidad, por lo que el recurso debe estimarse.

Tercero.

Dentro de las posibilidades que confiere el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional no hacemos especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

FALLO

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

1. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Jesús Ángel, doña Carolina, don Jesús Luis y don Vidal contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 20 de junio de 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002, NUM003, promovidas contra otros de la Delegación de A Coruña de la ATRIGA sobre sanciones por infracciones tributarias simples.

2. Anulamos dichos acuerdos por ser contrarios a Derecho.

3. No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se

recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

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.