

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093481

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de abril de 2024

Sala 4.^a

R.G. 3031/2022

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Adición de bienes. Adición de bienes en un procedimiento inspector.

La contribuyente alega que la liquidación que se recurre ha incurrido en irregularidades procedimentales con las que se le ha causado indefensión pues en el procedimiento de comprobación limitada se ha llevado a cabo la adición de una indemnización con causa en un seguro de amortización de un préstamo, junto con la inclusión de otros bienes cuya titularidad correspondía al causante según la información que disponía la Administración, habiéndose omitido el procedimiento previsto en el art. 93 del RD 1629/1991 (Rgto ISD). Con arreglo al citado artículo, la contribuyente alega la nulidad de pleno derecho de las actuaciones y de la liquidación, por infracción del citado procedimiento especial.

El denominado procedimiento especial regulado en el art. 93 del RD 1629/1991 (Rgto ISD), se aplica cuando concurren las circunstancias referidas en determinados artículos del propio reglamento. Dado que la indemnización de seguro objeto de adición a la herencia nada tiene que ver con una adquisición de usufructo -supuesto referido en el art. 26 del RD 1629/1991 (Rgto ISD)-, transmisión de nuda propiedad -supuesto referido en el art. 27 del RD 1629/1991 (Rgto ISD)-, endoso de valores -supuesto referido en el art. 28 del RD 1629/1991 (Rgto ISD)- o participación del causante en comunidad de bienes u otra entidad sin personalidad jurídica -supuesto referido en el art. 30 del RD 1629/1991 (Rgto ISD)-, queda solo el supuesto recogido en el art. 25 del RD 1629/1991 (Rgto ISD), que regula el caso de "bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes del fallecimiento", pero en este caso la indemnización de seguro que la Administración no pretende adicionar al caudal relicto una indemnización que hubiese pertenecido al causante, sino incluir en la base imponible del Impuesto el valor de una indemnización que se entiende que perteneció al causante hasta el momento mismo del óbito y que debe incluirse porque no se transmitió inter vivos si no que pasó a formar parte del patrimonio yacente.

Así pues, no nos encontramos ante un supuesto de adición de bienes conforme lo previsto en el art. 11 de la Ley 29/1987 (Ley ISD), sino ante la inclusión a efectos de determinar el caudal hereditario de un bien que se ha omitido en esta consideración en la autoliquidación. Debe concluirse por tanto que no procedía la incoación del procedimiento previsto en el art. 93 RD 1629/1991 (Rgto ISD). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 11 y 15.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), arts. 25, 26, 27, 28, 30 y 93.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 120, 183 y 191.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 128.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones contra el acuerdo de liquidación ...36 y la resolución de imposición de sanción ...86 dictadas por la Gerencia Provincial en Granada de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea de la Agencia Tributaria de Andalucía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03031-2022	21/06/2021	12/04/2022
00-03032-2022	02/08/2021	12/04/2022

Segundo.

Don **Bxz** falleció en Granada, el 6 de enero de 2014, en estado de divorciado del matrimonio, que contrajo en únicas nupcias con Doña **Cyt**, de cuyo matrimonio hubo una hija llamada Doña **Axy**, la reclamante. Dicho causante otorgó testamento ante el Notario de ..., Don ..., el día 12 de mayo de 2006, bajo el número ... de su protocolo, instituyendo heredera a la reclamante en los siguientes términos:

- En cuanto a los dos tercios de legitima, la instituyó heredera universal.
- Instituye igualmente heredera a la reclamante en el tercio de libre disposición, con la limitación de una sustitución fideicomisaria de residuo, consistente en que su hija podrá disponer en vida de dicho tercio por cualquier título, pero los bienes que queden a su fallecimiento pasarán a sus descendientes directos y, en su defecto a los hermanos del testador.

Tercero.

En fecha 7 de julio de 2014, se presentó en el Registro Telemático Tributario de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, junto con la declaración de bienes y derechos documento ..., la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones documento ... por el referido fallecimiento, lo que dio lugar a la apertura de los expedientes SUCDONOL-EH...-2014/...1 y SUCDON-EH...-2015/...8.

Con fecha 08 de junio de 2015 se presentó en el Registro Telemático Tributario de la Consejería de Hacienda y Administración pública la escritura pública de adjudicación de herencia otorgada el día .../ 2015, ante el Notario de ..., D. ..., bajo el número ... de su protocolo; la declaración de bienes y derechos, documento ... y la autoliquidación complementaria, documento ..., lo que dio lugar al expediente SUCDON-EH...-2015/...2.

Con fecha 05 de enero de 2017 se presentó en la Agencia Tributaria de Andalucía, Gerencia Provincial de Granada, escritura pública de adición a la herencia, otorgada el día .../ 2016, ante el Notario de ..., D. ..., bajo el número ... de su protocolo; la declaración de bienes y derechos, documento ..., y la autoliquidación complementaria, documento ..., lo que dio lugar a la apertura del expediente SUCDON-EH...-2017/...0.

Con fecha 27 de septiembre de 2018, presenta escritura pública de adición de herencia otorgada el día .../2018, ante la Notario de ..., doña ..., bajo el número de su protocolo; la declaración de bienes y derechos, documento ..., y la autoliquidación, en la que no ingresa cuota alguna, al entender la reclamada la prescripción, documento ..., lo que dio lugar a la apertura del expediente SUCDON-EH...-2018/...9.

Con fecha 23 de abril de 2019 se presentó en el Registro Telemático Tributario de la Consejería de Hacienda y Administración Pública escritura pública de adición de herencia, otorgada el día .../ 2019, ante la Notario de ..., doña ..., bajo el número de su protocolo; la declaración de bienes y derechos, documento ..., y la autoliquidación, en la que no ingresa cuota alguna, al entender la reclamante que se ha producido la prescripción, documento ..., lo que dio lugar a la apertura del expediente SUCDON-EH...-2019/...89.

Cuarto.

Con fecha 15 de marzo de 2021 se notifica a la reclamante el requerimiento, documento ..., en el seno de un procedimiento de comprobación limitada (expediente COMPLINS-EH...-2018/...7), requiriéndole la aportación de los datos y documentación.

Con fecha 29 de marzo de 2021 Da. **Axy** atiende dicho requerimiento.

Quinto.

Con fecha 27 de abril de 2021 se notifica a la obligada tributaria propuesta de liquidación, documento P...5, concediéndole, al amparo de lo dispuesto en el artículo 138.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, trámite de alegaciones para que, en el plazo de 10 días, pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho o presentase los documentos y justificantes que estimara convenientes.

El día 12 de mayo de 2021 presenta escrito en el que presta conformidad a la propuesta de liquidación.

Sexto.

El 17 de mayo de 2021 se dicta acuerdo de liquidación ...36 donde se confirma la propuesta de liquidación regularizando la situación de la reclamante con cuota tributaria ajustada de 187.395,63 euros, una vez deducidas las cuotas anteriormente satisfechas, y unos intereses de 50.516 euros.

Dicho acuerdo fue notificado el 21 de mayo de 2021.

Séptimo.

El 18 de mayo de 2021 se dicta acuerdo de iniciación del expediente sancionador, siendo notificado el 21 de mayo de 2021.

En la propuesta de sanción se recoge que los hechos descritos, correspondientes a las actuaciones de la reclamante, constituyen la infracción tributaria prevista en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa del tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del mismo, calificándose como leve.

El 23 de junio de 2021 se dicta la resolución de imposición de sanción a la que se hace mención en el encabezamiento, por importe de 93.697,82 euros, que fue notificada el 2 de julio de 2021.

Octavo.

Los días 21/06/2021 y 02/08/2021 fueron interpuesto los presentes recursos en los que la reclamante alega:

- respecto del acuerdo de liquidación: la nulidad de la liquidación, por no haberse observado el procedimiento previsto en el artículo 93 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; su error en la conformidad con la propuesta de liquidación, al haber omitido deudas ignoradas; incorrecto cálculo del ajuar doméstico; prescripción e improcedencia de la liquidación de intereses de demora.
- respecto de la resolución de imposición de sanción, la falta de motivación de la misma, lo que le ha producido indefensión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
la conformidad o no a derecho de los actos impugnados.

Cuarto.

Con carácter previo a las restantes alegaciones formuladas por la reclamante, hay que entrar a resolver la alegación relativa a la prescripción del derecho a liquidar, pues ésta alega que el presente recurso tiene su origen en el fallecimiento de su padre, lo cual se produjo el 6 de enero de 2014, y que la liquidación que se impugna ha sido notificada el 15 de marzo de 2021, habiendo transcurrido el plazo de la Administración para practicar la liquidación.

La reclamante ha errado, en la interposición del presente recurso, confundiendo las fechas, pues la liquidación que es objeto del presente recurso, de acuerdo con los datos que obran en el expediente, es el documento ...36 que fue notificado el 21 de mayo de 2021. Subsanao este error, se procede a analizar la prescripción alegada por la reclamante.

En relación con la prescripción, el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece, respecto a los plazos de prescripción, lo siguiente:

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

(...)

Respecto al cómputo del plazo de prescripción, en el artículo 67 de la citada ley se recoge que:

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

(...)

En cuanto a la interrupción de los plazos de prescripción, en el artículo 68 se dispone:

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

(...)

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

(...)

En el caso que nos ocupa, el devengo del impuesto se produjo el 6 de enero de 2014, con el fallecimiento del causante. El inicio del cómputo del plazo de prescripción se produjo, de acuerdo con el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el 7 de julio de 2014, día siguiente la finalización del plazo para presentar la autoliquidación por el impuesto. No obstante, desde dicho momento, se han producido numerosas actuaciones que han producido la interrupción de la prescripción, como son las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por la reclamante los días 7 de julio de 2014, 8 de junio de 2015, 5 de enero de 2017, 27 de septiembre de 2018 y 23 de abril de 2019, tratándose de actuaciones fehacientes de la obligada tributaria conducentes a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

De acuerdo con lo anterior, cuando se notificó el inicio del procedimiento de comprobación limitada el 15 de marzo de 2021, no había prescrito el derecho a liquidar de la Administración Tributaria, y habiendo sido la duración de dicho procedimiento inferior a 6 meses, no se produjo la caducidad del mismo, por lo que, dicho procedimiento interrumpió la prescripción, desestimándose la alegación de la reclamante en cuando a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones devengado con ocasión del fallecimiento de su padre.

Quinto.

La reclamante también alega que la liquidación que se recurre ha incurrido en irregularidades procedimentales de las que se le ha causado indefensión pues en el procedimiento de comprobación limitada se ha llevado a cabo la adición de una indemnización con causa en un seguro de amortización de un préstamo, junto con la inclusión de otros bienes cuya titularidad correspondía al causante según la información que disponía la Administración, habiéndose omitido el procedimiento previsto en el artículo 93 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el cual recoge el procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria, señalando lo siguiente:

*Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que **se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento**, lo pondrá en conocimiento de los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan dar su conformidad a su adición al caudal relicto del causante.*

Si la adición fuese admitida por los interesados, las liquidaciones que se practiquen incluirán en la base imponible el valor de los bienes adicionales, o se procederá a rectificar las autoliquidaciones ingresadas por los interesados practicando las complementarias a que hubiere lugar, cuando se haya optado por ese procedimiento de declaración.

En el caso de que los interesados, en el plazo concedido, rechazasen la propuesta de adición o dejaren transcurrir el mismo sin contestar, sin perjuicio de continuar las actuaciones establecidas en este Reglamento para la liquidación del documento o para la comprobación de las autoliquidaciones, la oficina procederá a instruir un expediente a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, concediendo a los interesados un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar los documentos o pruebas que estimen convenientes a su derecho. Transcurrido este plazo se dictará acuerdo sobre la procedencia o no de la adición.

El acuerdo favorable a la adición será recurrible en reposición o en vía económico-administrativa.

Ultimada la vía administrativa en sentido favorable a la adición, la Administración podrá proceder a la rectificación de las liquidaciones provisionales o a practicar las complementarias que procedan.

Durante la tramitación del expediente y hasta su ultimación definitiva quedará interrumpido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para practicar las liquidaciones que procedan.

Con arreglo al citado artículo, la reclamante alega la nulidad de pleno derecho de las actuaciones y de la liquidación, por infracción del citado procedimiento especial.

El denominado procedimiento especial regulado en el art. 93 del Reglamento del Impuesto, RISD en adelante, se aplica pues cuando concurren las circunstancias referidas en determinados artículos del propio reglamento. Dado que la indemnización de seguro objeto de adición a la herencia nada tiene que ver con una adquisición de usufructo (supuesto referido en el art. 26 del RISD), transmisión de nuda propiedad (supuesto referido en el art. 27 del RISD), endoso de valores (supuesto referido en el art. 28 del RISD) o participación del causante en comunidad de bienes u otra entidad sin personalidad jurídica (supuesto referido en el art. 30 del RISD), queda solo el supuesto recogido en el artículo 25 del RISD, que regula el caso de "bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes del fallecimiento", pero en este caso la indemnización de seguro que la Administración no pretende adicionar al caudal relicto una indemnización que hubiese pertenecido al causante, sino incluir en la base imponible del impuesto el valor de una indemnización que se entiende que perteneció al causante hasta el momento mismo del óbito y que debe incluirse porque no se transmitió inter vivos si no que pasó a formar parte del patrimonio yacente.

Así pues, no nos encontramos ante un supuesto de adición de bienes conforme lo previsto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto, sino ante la inclusión a efectos de determinar el caudal hereditario de un bien que se ha omitido en esta consideración en la autoliquidación.

En este mismo sentido se ha pronunciado ya este Tribunal Central en Resolución de de 28 de enero de 2021 (RG: 00-06837-2018) donde se discute la validez del procedimiento de comprobación limitada en un supuesto en que se hayan omitido en la declaración bienes que figuran a nombre del causante en registros de carácter fiscal en la fecha de fallecimiento, donde en el Fundamento de Derecho Tercero se recoge lo siguiente:

En el presente caso los bienes que la Administración Tributaria consideraba como omitidos figuraban a nombre del causante en registros de carácter fiscal en el momento de devengo del impuesto, que se produce cuando acontece el fallecimiento del mismo en virtud del artículo 24.1 de la LISD. Por tanto, se trata de una serie de bienes que el sujeto pasivo del impuesto, la causahabiente, no había declarado al presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto. Todo se ello se sustancia a través de un procedimiento de comprobación limitada, incardinado dentro de los procedimientos de gestión que pueden ser instruidos por la Administración Tributaria, con las consiguientes garantías para la obligada tributaria y para poder ejercer su derecho de defensa. Manifestación de lo mencionado es el hecho de que, una vez presentadas las correspondientes alegaciones en ejercicio de su derecho reconocido por el artículo 34.1.I) de la LGT, se estimen algunas de las mismas (...).

En consecuencia, no se puede considerar que haya acontecido indefensión alguna ni que se hayan vulnerado los derechos de la obligada tributaria, perfectamente garantizados a través del procedimiento de comprobación limitada en el cual dada su naturaleza, las facultades de la Administración y los derechos de los obligados tributarios preservados en el mismo; se puede subsumir el procedimiento establecido en el artículo 93 del RISD. Máxime cuando los bienes objeto de adición no habían sido declarados y eran titularidad del causante en el momento de devengo, esto es, de nacimiento de la obligación tributaria, en registros de carácter fiscal sin que constituyan estrictamente supuestos de presunciones reguladas en el artículo 11 de la LISD.

En idéntico sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sede de Sevilla, de 14 de mayo de 2020, rec. 587/2018:

"La cuestión analizada por el TEARA, que determinó la estimación de la reclamación y la nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria impugnada, fue de carácter procedimental y se centró en que la Administración tributaria andaluza había obviado el procedimiento específico para la adición de bienes a la masa hereditaria previsto en el artículo 93 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Al efecto tenía en cuenta que el acuerdo liquidatorio incorporaba a esa masa hereditaria dos bienes inmuebles que a la Oficina gestora le constaban como de titularidad de la causante.

Sobre este particular la Abogacía del Estado (no así la parte codemandada) se ha allanado a la pretensión ejercitada por la parte actora en el sentido de que no era en este caso precisa la apertura del procedimiento al que se refiere el TEARA.

Se plantea así la concurrencia del supuesto de adición de bienes a que alude el artículo 11.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considerado por el TEARA,

(...;)

No estamos sin embargo en este caso ante un supuesto de adición de herencia en los términos antes expresados sino de incorporación al caudal hereditario de unos inmuebles no declarados cuya preterición se pone de manifiesto en el curso de la tramitación del procedimiento gestor.

Más concretamente el acuerdo liquidatorio, tras estimar parte de las alegaciones formuladas por la interesada frente a la propuesta de liquidación (en la que se habían incluido como integrantes del caudal hereditario 5 inmuebles no incluidos por el sujeto pasivo en la relación de bienes pese a parecer en la base de datos de la Agencia Tributaria con titularidad al 100 por cien de la causante a fecha de devengo), reduce esos inmuebles a dos: una finca urbana en calle Madreperla 31 en el término de Lepe (Huelva); y una finca rústica con construcción en el término de Cartaya (Huelva).

El punto de partida fáctico de la inspección tributaria no es por tanto el de unos bienes que no pertenecen a la causante a su fallecimiento al haberse transmitido por ésta hasta un año antes de que éste se produjera, que es el supuesto previsto en los artículo 11.1.a) de la Ley del Impuesto y 25.1 de su Reglamento y habilitaría su adición a la herencia previa la tramitación del procedimiento específico previsto en el artículo 93 del mismo Reglamento; sino otro bien distinto, cual es que al momento de fallecer la causante constaba en distintos registros públicos como titular de bienes inmuebles que no habían sido incluidos por los herederos en sus respectivas declaraciones tributarias.

Para este último caso no era por tanto aplicable el procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria previsto en el referido artículo 93, referido a los casos en que se hubiese presentado ante la oficina competente "un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte" y se "comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento".

Por el contrario, debía estarse -como defiende la recurrente- a lo dispuesto en el artículo 108.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT) en cuya virtud "La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario".

(...)

Por lo expuesto, en el caso que analizamos no es dable discutir la titularidad o no de la causante de los bienes inmuebles al tiempo de su fallecimiento en el curso del expediente de adición de bienes (como entendió el TEARA y sostiene la parte codemandada) sino en el curso del correspondiente procedimiento de comprobación tributaria."

Así, debe concluirse que no procedía la incoación del procedimiento previsto en el artículo 93 del RISD, y, por tanto en la desestimación de esta alegación.

Sexto.

En la propuesta de liquidación con fecha 26 de abril de 2021 se dio trámite de alegaciones para que se alegase lo que conviniera a su derecho, y el 12 de mayo de 2021 la reclamante presentó mediante registro su conformidad con la propuesta de liquidación haciendo constar, tal y como obra en el expediente, lo siguiente: "muestro mi conformidad y quiero hacer constar que tuve un mal asesoramiento, por cuanto se me informó que concurría la prescripción". A este respecto se alega ahora que la formuló incurriendo en un error de hecho, pues en el momento de la firma desconocía la existencia de determinadas deudas deducibles que determinarían una cuota inferior a la resultante de la comprobación.

Dado que esas deudas no habían sido consignadas en la autoliquidación, ni tampoco alegadas en el trámite de aplicación de los tributos concluido con la notificación del acto impugnado en esta sede, no procede su alegación en esta vía revisora, sino, en su caso, la solicitud de la rectificación de la autoliquidación, de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, donde en la redacción vigente en la fecha de las actuaciones, establece:

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

El procedimiento es el previsto en los artículos 126 a 128 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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.

De acuerdo con lo anterior, la existencia de deudas no computadas en el acuerdo de liquidación notificado no implica que la Agencia Tributaria de Andalucía no haya actuado correctamente, desestimándose la alegación de la reclamante.

Séptimo.

En lo relativo al ajuar, la reclamante alega que la liquidación que se impugna adolece de vicio de nulidad por error en el cómputo del ajuar doméstico, pues en el acuerdo de liquidación se recoge lo siguiente: "*El ajuar doméstico se valorará en el tres por ciento del importe de la vivienda habitual, resultando una cantidad de 8.568,39 euros (285.613,08 x 3%)*".

En este sentido, hay que hacer referencia a la resolución de este Tribunal Central de 14 de julio de 2020 (RG: 00-07468-2016), donde en la determinación del ajuar doméstico a efectos de la presunción establecida en el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se determina, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 499/2020, de 19 de mayo, rec. cas. 6027/2017), que para el cómputo no deben ser incluidos todos los bienes que integran el caudal relicto, debiendo ser excluidos aquellos que no guarden relación con el mismo, como pueden ser las acciones, las letras, el dinero, etc.

La Sentencia del Tribunal Supremo mencionada establece doctrina jurisprudencial que procede para interpretar el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

"Cabe señalar que la solución al problema jurídico condensado en las preguntas que nos formula el auto de admisión, tanto para formar doctrina de orden general como para resolver el presente recurso de casación, no nos exige por fuerza crear una relación o lista agotadora de bienes que integran la noción de ajuar a efectos del impuesto sucesorio, pero sí una precisión esencial sobre la idea que, más o menos dinámica o evolutiva, debe presidir la interpretación del artículo 15 LISD, que se fundamenta en las siguientes consideraciones:

1) *Ni la LISD incorpora un concepto autónomo de ajuar doméstico ni éste se puede cifrar en un mero porcentaje del caudal relicto. No hay concepto autónomo porque la Ley del impuesto, que podría hacerlo, no ha definido, acotado, incluido o excluido bienes o clases de bienes para configurar, a los efectos de su regulación, qué sea ajuar doméstico. Al contrario, parte de una noción legal preexistente, que debe completarse con la usual y jurídica del ajuar doméstico. Como, por lo demás, es práctica común en las leyes fiscales que de forma expresa o implícitamente incorporan conceptos, instituciones o reglas de aplicación incluidas en otras leyes fiscales o no fiscales.*

2) *El ajuar doméstico no puede sustraerse de una concepción ya centenaria, vinculada a los bienes que componen o dan servicio a la vivienda familiar (artículo 1321 C.C.) o, en una significación más amplia, a los que se sirven de uso particular del sujeto pasivo (artículo 4, Cuatro, LIP).*

3) *En todo caso, ambas normas excluyen netamente de su ámbito de regulación algunos bienes -o categorías de bienes- cuando estando a priori dentro del concepto objetivo, poseen un extraordinario valor material, lo que se presume iuris et de iure en ciertas clases de bienes o en los que superen determinado valor económico (el propio artículo 1321 C.c. y los artículos 18 y 19 LIP).*

4) *Para determinar la composición del ajuar doméstico debemos atender a la realidad social del tiempo en que han de aplicarse las normas pertinentes (artículo 3 C.C), pues tal perspectiva, dado el carácter dinámico y evolutivo de los usos sociales, podría incluir o excluir de su ámbito determinados bienes.*

5) *Aun cuando el concepto positivo del ajuar doméstico, en su composición, pueda ser problemático -porque su integración no depende tanto de la naturaleza de la cosa misma como de su valor y de su aptitud concreta para la satisfacción de las necesidades o usos de las personas-, el concepto negativo no resulta de tan dificultosa obtención, pues hay bienes o derechos que, claramente, con toda evidencia, quedarían fuera, en cualquier caso, de la esfera de afectación a la utilización de la vivienda familiar o del uso personal.*

6) *En particular, están extra muros del concepto los bienes inmuebles, los bienes susceptibles de producir renta, en los términos ya precisados por nuestra jurisprudencia; los afectos a actividades profesionales o económicas; y, en particular, el dinero, los títulos-valores y los valores mobiliarios, que ninguna vinculación podrían tener, como cosas u objetos materiales, con las funciones esenciales de la vida o con el desarrollo de la personalidad.*

7) *Tal exégesis del precepto llamado a ser interpretado jurisprudencialmente es la única que permite articular, con toda su amplitud, la posibilidad, el derecho de probar, en sede administrativa y judicial, que la*

presunción legal *iuris tantum* del 3 por 100 que establece el artículo 15 LISD, no rige en el caso de que se trate, bien por no existir bienes que integren el ajuar doméstico, bien porque, habiéndolos, su valor no supera el 3 por 100.

8) La propia Administración se hace eco del concepto sustantivo o material del ajuar doméstico en su respuesta a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, nº V0832-17, de 4 de abril de 2017, que contesta sobre el contenido del ajuar a efectos del Impuesto sobre sucesiones, cuya valoración remite al Impuesto sobre el Patrimonio, dado que, según el consultante, de la regulación de este último puede deducirse que el concepto de ajuar se refiere a bienes muebles (objetos y utensilios de uso y disfrute personal, improproductivos -no generadores de rendimientos-) y necesarios en el ámbito del hogar, y por existir dudas razonables sobre la consideración de algunos bienes que se liquidan, consulta si algunos de los bienes siguientes tienen la consideración de elementos integrante necesarios en el ámbito del hogar, y por existir dudas razonables sobre la consideración de algunos bienes que se liquidan, consulta si algunos de los bienes siguientes tienen la consideración de elementos integrantes del ajuar doméstico: 1. Participaciones en acciones de sociedades; 2. Activos financieros (participaciones en entidades financieras); 3. Explotaciones de acuicultura (criaderos de mejillón); 4. Embarcación auxiliar de servicio a la explotación de acuicultura; 5. Vehículo turismo; 6. Fincas rústicas de labrado; 7. Locales comerciales."

En el presente caso se valora el ajuar doméstico en el 3% de la vivienda habitual del causante, excluyéndose por tanto, otros inmuebles urbanos, dinero en cuentas corrientes y otros derechos de contenido económico, por lo que resulta ajustada a derecho la liquidación objeto de discusión a la luz de los preceptos legales y la jurisprudencia señalada procediendo la desestimación de la reclamación en este punto.

Octavo.

La reclamante también alega que es improcedente liquidar intereses de demora respecto de las liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones cuando el contribuyente opta por la alternativa de la autoliquidación en lugar de presentar una mera declaración y esperar a que la Administración tributaria realice la liquidación oportuna, y cita en apoyo de su alegación la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2002, dictada en recurso de casación número 9874/1997, en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el Fundamento de Derecho quinto de dicha sentencia se recoge lo siguiente:

"Debe observarse, y esto es fundamental, que para el devengo de intereses es requisito imprescindible que el deudor, incurriere en mora. Para esclarecer esta cuestión es menester distinguir según los distintos procedimientos de exacción de los tributos.

El más frecuente, casi general, es el de declaración-autoliquidación, como único procedimiento, exigido por Ley, en el que los contribuyentes deben presentarla e ingresar simultáneamente la obligación tributaria autoliquidada por ellos en los plazos reglamentariamente establecidos. En este caso, como las obligaciones tributarias nacen 'ex lege', conectadas a la realización del hecho imponible, es incuestionable que realizado éste las obligaciones nacen en dicho momento y además con la obligación de autoliquidarlas, lo que significa que al término del plazo reglamentario son líquidas, exigibles y vencidas, de manera que si la declaración-autoliquidación no es correcta, la Administración Tributaria debe exigir sobre la diferencia entre lo ingresado y la cuantía cierta nacida de la Ley, los correspondientes intereses de demora, porque los contribuyentes han incurrido en mora, tanto si no existe culpa alguna, como si han incurrido en negligencia, culpa o dolo, en cuyo caso, además de los intereses de demora, habrán cometido infracción tributaria simple o grave.

El procedimiento opuesto es el llamado de declaración administrativa, en el cual el contribuyente está obligado a declarar los hechos y a valorarlos si es el caso, pero no a practicar la liquidación. En este procedimiento, la obligación tributaria ha nacido también 'ex lege', por la realización del hecho imponible, pero la obligación no es líquida, exigible y vencida hasta que la Administración Tributaria practica la necesaria y correspondiente liquidación y la notifica, de manera que la mora se producirá cuando vencido el plazo voluntario de ingreso de la liquidación administrativa, éste no se produzca. Si el contribuyente ha sido veraz en la declaración de los hechos, es claro que no es procedente exigir intereses de demora por el tiempo que tarde la Administración Tributaria en practicar la correspondiente liquidación ...

Por último, existe un procedimiento de exacción híbrido, que es el de declaración-autoliquidación opcional, respecto del de declaración administrativa, que es concretamente el seguido por la recurrente, la cual alega, y no le falta razón, que el interés de demora que la Administración Tributaria le exige es consecuencia de la tardanza en practicar la liquidación provisional, pues la declaración-autoliquidación se presentó el día 3 de octubre de 1990, fecha en la que realizó el correspondiente ingreso, en tanto que la liquidación provisional se practicó el 22 de noviembre de 1991, es decir, transcurrido más de un año, siendo así que la declaración fue absolutamente veraz, tanto respecto de los hechos, como de la valoración de los bienes donados.

La Sala considera que, en tanto no se regule legalmente y de modo completo la materia relativa a los intereses de demora de naturaleza tributaria, desde la perspectiva de la Hacienda acreedora de los mismos, no puede aislarse el procedimiento de declaración administrativa opcional, de su alternativa de declaración-

autoliquidación, pues si el contribuyente hubiera optado por el primero no habría realizado ingreso alguno hasta que la Administración Tributaria le practicara la liquidación, y supuesto a efectos dialécticos el mismo plazo, el contribuyente no tendría que pagar interés de demora alguno, y por una razón de elemental congruencia, tampoco tiene que pagarlo cuando opta por el procedimiento de declaración-autoliquidación, más favorable para la Administración Tributaria, que es el supuesto de la recurrente en la instancia, pues el 3 de octubre de 1990 presentó la declaración-autoliquidación e ingresó 23.115.750 ptas. convencida que había cumplido plena y definitivamente su obligación tributaria, y pese a ello, en este caso, se le exigen intereses de demora por la cuota diferencial, resultado de la liquidación provisional paralela.

La Sala entiende que cuando existe un régimen opcional, si el contribuyente declara los hechos correctamente, como es el caso de autos, los valora acertadamente, aplicando alguno de los medios de comprobación, contemplados y admitidos por el artículo 52 de la Ley General Tributaria, como también ha ocurrido en este caso, y practica la correspondiente autoliquidación, pero la Administración entiende, de conformidad con una pura y simple diferencia interpretativa, que debe corregir dicha autoliquidación, no cabe exigir intereses de demora, porque tanto se siga el procedimiento de declaración administrativa, como el de declaración-autoliquidación, el tiempo que transcurra hasta la liquidación, en el primer caso, o hasta la liquidación provisional de rectificación en el segundo, ha de conceptuarse como supuesto similar al de 'mora accipiendi', concepto éste admitido por esta Sala Tercera respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entre otras en la Sentencia de fecha 23 de octubre de 1995 ...".

En este sentido, este Tribunal Central ya se ha pronunció respecto a esta cuestión en su resolución de 22 de septiembre de 2010 (RG: 00-2805-2010) donde en su Fundamento de Derecho Cuarto establece:

(...)

De los párrafos transcritos cabe deducir que para el Tribunal Supremo, tanto en el régimen de declaración como en el de autoliquidación, cuando ambos son opcionales, no procederá liquidar intereses cuando se cumplan dos circunstancias: que el contribuyente declare los hechos correctamente y que éstos hayan sido valorados acertadamente, aplicando alguno de los medios de comprobación contemplados y admitidos por el artículo 52 de la Ley General Tributaria. En el presente caso, la Inspección de los Tributos comprobó: 1º) que no se habían declarado los hechos correctamente, ya que no se habían incluido los bienes y derechos consignados en el acta bajo los números ..., por valor de ... euros, respectivamente, y 2º) la incorrección de las valoraciones realizadas respecto de los bienes y derechos consignados bajo los números 17 y 18, referidos, respectivamente, a 2.940 acciones de la entidad "X." y el edificio de Calle.. . Respecto de las acciones, el recurrente las valoró ..., aproximadamente diez veces menos que su valor comprobado ..., y el valor que declaró del edificio en cuestión fue de ..., menos de la mitad del valor dado por el perito de la Administración No se cumplen, por tanto los requisitos requeridos por el Tribunal Supremo en la sentencia transcrita para que pueda considerarse improcedente la exigencia de interes de demora.

Por otra parte, cabe recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, los intereses de demora no tienen carácter sancionador, sino que cumplen una función indemnizatoria y compensadora de la falta de disponibilidad financiera de unas cantidades que, habiendo debido ingresarse en el Tesoro Público en un tiempo determinado, se han mantenido fuera de él en poder y provecho del sujeto pasivo, siendo indiscutible, por tanto, su exigencia. La regla general del devengo de intereses a favor de la Hacienda Pública se recoge en los artículos 26 y 58.2.a) de la Ley General Tributaria.

(...)

De los artículos transcritos y de la doctrina del Tribunal Supremo expuesta en los párrafos anteriores se deduce la pertinencia de la aplicación de intereses de demora en el presente caso.

Al igual que en el caso que nos ocupa, tampoco concurren las circunstancias señaladas por la Sentencia del Tribunal Supremo, pues en el procedimiento de comprobación limitada se adicionaron a la herencia dos bienes que no habían sido declarados por la reclamante en las numerosas declaraciones y autoliquidaciones presentadas con anterioridad al inicio del procedimiento de gestión tributaria, por lo que no puede considerarse improcedente la exigencia del interés de demora, desestimándose la alegación de la reclamante.

Noveno.

Una vez confirmada la liquidación girada, resulta exigido un pronunciamiento expreso sobre la sanción impuesta, basada en el apartado 1 del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria por dejar de ingresar dentro del plazo establecido parte de la deuda tributaria que debiera resultar; y en concreto, sobre el elemento de la culpabilidad, que la reclamante alega inexistente, por haber puesto la diligencia necesaria en el

cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues alega que dentro del plazo legal presentó las autoliquidaciones del impuesto conforme a lo que estaba segura que correspondía.

Para que proceda en el ámbito tributario la imposición de una sanción deben concurrir tanto el elemento objetivo, que exige la tipificación de las acciones u omisiones que constituyen infracciones tributarias, como un elemento subjetivo, según el cual debe existir algún grado de culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias. Ambos requisitos se encuentran recogidos en el apartado 1 del artículo 183 la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria en los siguientes términos:

"Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley".

En el principio de la culpabilidad en la comisión de la infracción como elemento subjetivo necesario para la imposición de la sanción, la conducta tipificada debe concurrir con el dolo o culpa con cualquier grado de negligencia, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, debiendo resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, prohibiendo la imposición de sanciones por el mero resultado (así se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sus sentencias de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio de 1998, 17 de mayo de 1999, 2 de diciembre del 2000 o 7 de abril del 2001 o 16 de marzo de 2002, entre muchas otras), declarando que:

"Cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios".

Y la doctrina del Tribunal Constitucional (164/2005, de 20/6/2005, reiterando 26/4/1990) señala:

"no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias" y "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente".

Este Tribunal Central se pronunció, respecto a la motivación de la sanciones, en su Resolución de 18 de febrero de 2016 (RG: 00-07036-2015) en unificación de criterio, donde se señaló que la utilización de expresiones como " ... analizadas las circunstancias concurrentes, la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad" no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora, sino que más bien se considera una fórmula generalizada y estereotipada, no siendo motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del sujeto infractor.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunales de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

En la resolución que aquí se impugna, la Agencia Tributaria de Andalucía ha tratado de motivar la conducta de la reclamante de la siguiente forma:

No puede decirse, en consecuencia, que la interesada haya actuado con el mínimo de diligencia debida, sino que más bien su actitud denota pasividad en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo que a juicio de este órgano, ha quedado probada la concurrencia de un elemento de la infracción consistente en dejar de ingresar el tributo y su actitud, cuando menos negligente al autoliquidar el impuesto beneficiándose de la prescripción de autoliquidaciones, y de la reducción en la base imponible a cuya aplicación no tenía derecho.

En el caso que nos ocupa no existe duda interpretativa cuya razonabilidad se deba analizar. Por tanto, el elemento esencial que disculparía la conducta tipificada por la Ley, como es la razonable interpretación de la norma, no existe y siempre partiendo de que la culpabilidad, en materia tributaria, también existe cuando la conducta es negligente, y el contribuyente no actúa con la diligencia debida, no precisándose una actitud dolosa o intencional para apreciar este elemento de la infracción.

En este sentido, hay que hacer referencia a la Resolución de este Tribunal Central de 20 de julio de 2017 (RG: 00-00267-2014) donde llegó a la conclusión de que no se puede aplicar una sanción sin demostrar que hubo mala fe, sin que pueda considerarse suficientemente motivada por el empleo de fórmulas generalizadas y estereotipadas, señalando en el Fundamento de Derecho Segundo:

El Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente respecto a la concurrencia de la culpabilidad en el ámbito del derecho tributario, estableciendo una jurisprudencia que se basa, entre otros, en los siguientes principios:

1.- El artículo 25 de la Constitución Española (principio de culpabilidad) no permite que la Administración tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus "especiales" circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.

2.- El artículo 24.2 de la Constitución Española (principio de presunción de inocencia) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad.

3.- El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada incide sobre el elemento culpabilidad que es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

Estos principios se recogen, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014), de 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015), de 8 de noviembre de 2016 (recurso casación 2944/2015) y de fecha 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Dados los términos de la resolución impugnada, este Tribunal considera que no reúne los requisitos mínimos de motivación requeridos, porque el elemento subjetivo de la infracción se sostiene en una fórmula genérica aplicable a cualquier supuesto de hecho, por lo que procede la anulación de la sanción impugnada, estimando las alegaciones de la reclamante en lo que a la sanción se refiere.

Por lo expuesto:

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas