

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2025

Sala 4.^a

R.G. 3069/2024

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Otras cuestiones. Aceptación tácita. Actuaciones inspectoras. Renuncia formal. Se considera aceptada tácitamente la herencia del causante, al haber dispuesto de fondos privativos del causante en cuentas de titularidad indistinta. Esta disposición de los fondos presupone una "necesaria voluntad de aceptar" y además es un acto que "no habría derecho a ejecutar sin la cualidad de heredero", pues solo como heredero podía adquirir su propiedad. La consecuencia de esta retirada de fondos es la aceptación tácita de la herencia. No puede considerarse que se trataba de actos de gestión, administración o custodia porque los fondos dispuestos estuviesen disponibles en otras cuentas bancarias ya que dichas cuentas eran de su titularidad, pasando del patrimonio del causante al patrimonio del recurrente constituyendo un verdadero acto de disposición. La posterior renuncia a la herencia ante notario tras iniciarse las actuaciones de inspección tributaria no es oponible a estas, pues la aceptación de la herencia, aunque sea tácita, es irrevocable.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se han visto los presentes recursos de alzada contra las resoluciones parcialmente estimatorias de fecha 22 de febrero de 2024 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (RG: 03-04246-2020; 03-04247-2020; 03-04248-2020) relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03069-2024-00	18-04-2024	22-04-2024
00-09272-2024-00	18-04-2024	22-04-2024
00-09273-2024-00	18-04-2024	22-04-2024

Mediante testamento otorgado ante el notario D. **Ekb**, bajo el número ... de su protocolo, de fecha ... de 1985, dispuso:

"PRIMERA. - PARA EL CASO DE FALLECER SIN DESCENDENCIA (que fue la circunstancia que se produjo)

a) Lega a sus padres, o al que de ellos sobreviva la legítima que con arreglo a derecho les pueda corresponder.

Los padres del causante eran D. **Axy**, fallecido el 1 de abril de 2006, y D^a **Bts**, fallecida el 7 de febrero de 2015 por tanto, con anterioridad al fallecimiento del causante.

b) Instituye por su único y universal heredero a su hermano **Cxt**, y le sustituye vulgarmente para los casos de premorencia o incapacidad por sus descendientes."

SEGUNDO.- El 4 de octubre de 2018 se notificó al recurrente comunicación de inicio de un procedimiento de inspección por el concepto sucesiones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como consecuencia del fallecimiento de D. **Dxt**.

En el curso de las actuaciones se extendieron diligencias en fecha 16/11/2018, 03/01/2019, 01/02/2019, 22/02/2019, 25/04/2019, 26/11/2019, 20/12/2019.

En fecha ... de 2019, D. **Cxt**, mediante escritura de renuncia a la herencia, otorgada ante el notario D. **Oml**, bajo el número ... de su protocolo, manifestó que "renuncia pura y simplemente a cuantos derechos y obligaciones pudieran corresponderle en la herencia de su hermano D. **Dxt**, tanto si es llamado testamentariamente o abintestato, a título de heredero o a título de legatario."

El 22 de noviembre de 2019 se notificó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución.

Síguenos en...



Como resultado de las actuaciones, el actuario formalizó acta número A02/09/2019/..., de fecha 20 de diciembre de 2019, acompañada del preceptivo informe ampliatorio, habiéndose tramitado en disconformidad, por la que se propuso liquidación provisional con una cuota de 393.955,29 euros más intereses de demora.

La Inspección, en la propuesta contenida en el acta, consideró que la aceptación tácita de la herencia se ponía de manifiesto a través de los siguientes hechos:

En el año 2015, en que falleció D. Dxt, se realizaron ventas de la totalidad de los valores de su propiedad privativa (fondos de inversión, acciones y derechos de suscripción), en el periodo comprendido entre 22 y el 28 de abril de 2015 (con fechas de abono entre el 22 de abril y el 4 de mayo de 2015), es decir con una antelación de 45 días al fallecimiento del causante, cuyo importe fue abonado en dos cuentas de titularidad conjunta de D. Dxt y D. Cxt, lo que determina que de los saldos a fecha del fallecimiento del causante en estas cuentas, la mayor parte de los mismos fuera propiedad privativa de D. Dxt, según se razona a continuación.

Para poder determinar la parte del saldo de dichas cuentas, que corresponde al causante, y ante la dificultad de determinar la parte del saldo de las mismas anterior a la realización de los abonos correspondientes a la venta de valores, que corresponde a cada uno de los titulares de las cuentas, así como a quien correspondían determinados cargos y abonos, realizados con posterioridad a la fecha de inicio de los abonos por la venta de valores privativos del causante, se ha optado por parte de la inspección a determinar el importe mínimo del saldo de las cuentas que corresponde al causante, considerando que el saldo de las cuentas anterior a la realización de los abonos correspondientes a la venta de valores, corresponde privativamente al obligado tributario en su totalidad, que todos los abonos cuya correspondencia no está identificada, corresponden privativamente al obligado tributario, y que todos los cargos cuya correspondencia no está identificada corresponden privativamente al causante.

En diligencia de fecha 3-01-2019 se aportaron los movimientos de las cuentas CUENTA_1 y CUENTA_2 del periodo 7-06-2014 a 7-06-2015. Por correo electrónico de fecha 1-10-2019, reflejado en diligencia de fecha 26-11-2019, se aportaron los movimientos del periodo 7-06-2015 al 31-12-2018 de la cuenta CUENTA_1 y del periodo 7-06-2015 al 15-02-2019 de la cuenta CUENTA_2.

Disposición de fondos de la cuenta CUENTA 1 del BANCO 1, por D. Cxt:

Dicha cuenta era de titularidad doble de D. Dxt y D. Cxt.

El saldo anterior al comienzo de los abonos por la venta de los valores en esta cuenta (saldo final del día 23-04-2015) era de 10.053,88 euros y el saldo a fecha de fallecimiento de D. Dxt, el 7-06-2015, era de 171.260,83 euros.

En el periodo de 24-04-2015 a 7-06-2015, se produjeron abonos en la misma por un montante total de 162.007,45 euros, de dichos abonos 161.824,31 euros corresponden a la venta de acciones y participaciones en fondos de inversión de propiedad privativa de D. Dxt, según el siguiente detalle:

(...)

En el periodo de 24-04-2015 a 7-06-2015, se produjeron en la cuenta cargos por un importe total de 800,50 euros.

Partiendo del saldo anterior a la venta de los valores de 10.053,88 euros atribuible, en principio, presuntamente a cada cotitular de la cuenta en un 50%, a D. Dxt le corresponderían 5.026,94 euros.

Pero aun suponiendo, que dicho saldo anterior a la venta de los valores fuera atribuible privativamente a D. Cxt, que todos los abonos realizados en la cuenta en el periodo de 24-04-2015 a 7-06-2015, salvo los correspondientes a las ventas de los valores indicados, propiedad privativa de D. Dxt, fueran atribuibles privativamente a D. Cxt, y que todos los cargos de dicho periodo fueran atribuibles privativamente a D. Dxt, tendríamos que del saldo de esta cuenta a fecha de fallecimiento del causante, de 171.260,83 euros, a este le corresponderían privativamente, al menos:

161.824,31 - 800,50 = 161.023,81 euros.

Con posterioridad al fallecimiento del causante, D. Cxt dispuso de 170.000 euros del saldo de la cuenta a fecha del fallecimiento mediante transferencia realizada a su favor de fecha 8-06-2015 (el día siguiente al fallecimiento), quedando en la cuenta un saldo de 1.260,83 euros.

Así pues dispuso de la casi totalidad de la parte del saldo de la cuenta atribuible privativamente al causante, que era, al menos, de 161.824,31 euros, y por tanto dispuso, al menos, de 159.762,98 (161.023,81 - 1.260,83) euros del saldo de la cuenta atribuible privativamente al causante.

Disposición de fondos de la cuenta CUENTA 2 del BANCO 1, por D. Cxt:

Dicha cuenta era de titularidad doble de D. Dxt y D. Cxt.

El saldo anterior al comienzo de los abonos por las ventas de los valores en esta cuenta (saldo final del día 21-04-2015) era de 20.548,80 euros y el saldo a fecha de fallecimiento de D. Dxt, el 7-06-2015, era de 33.310 euros.

En el periodo de 22-04-2015 a 7-06-2015, se produjeron abonos en la misma por un montante total de 37.376,41 euros, de dichos abonos 1.931,44 euros corresponden a la pensión abonada por la Tesorería

General de la Seguridad Social, a D. **Dxt**, a razón de 965,72 euros mensuales por dos meses, (abonos realizados el 30-04-2015 y 29-05-2015), y 33.119,02 euros corresponden a la venta de acciones y de derechos de suscripción propiedad privativa de D. **Dxt**, según el siguiente detalle:

(...)

En el periodo de 22-04-2015 a 7-06-2015, se produjeron en la cuenta cargos por un importe total de 24.615,21 euros.

De dichos cargos, la transferencia por importe de 21.279,37 euros por el concepto de TRANSFERENCIA A FAVOR DE **Oml** CONCEPTO IMPUESTOS TRANS **Cxt**, de fecha 21-05-2015, constituye un pago por un gasto privativo de D. **Cxt**, que se ha podido comprobar que corresponde al pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales correspondiente a las escrituras públicas siguientes, ambas del protocolo del notario D. **Oml**:

- Fecha ...-2015, protocolo ... de 2015, operación de extinción de comunidad de determinados bienes propiedad en proindiviso entre D **Dxt** y D. **Cxt** con adjudicación de los bienes a favor de D. **Cxt**, por tanto, sujeto pasivo que figura en la autoliquidación, de fecha 24-05-2015, por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y A.J.D., con una cuota a ingresar por un importe de 18.656,37, expediente EH... 2015

- Fecha ...-2015, protocolo ... de 2015, operación de extinción de comunidad (subsanción de la anterior escritura) de determinados bienes propiedad en proindiviso entre D **Dxt** y D. **Cxt** con adjudicación de los bienes a favor de D. **Cxt**, por tanto sujeto pasivo que figura en la autoliquidación, de fecha 24-05-2015, por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y A.J.D., con una cuota a ingresar por un importe de 2.621,55, expediente ATV EH... 2015

Partiendo del saldo anterior a la venta de los valores de 20.548,80 euros atribuible, en principio, presuntamente a cada cotitular de la cuenta en un 50%, a D. **Dxt** le corresponderían 10.274,40 euros.

Pero aun suponiendo, que dicho saldo anterior a la venta de los valores fuera atribuible privativamente a D. **Cxt**, que todos los abonos realizados en la cuenta en el periodo de 22-04-2015 a 7-06-2015, salvo los correspondientes a la pensión abonada por la TGSS a D. **Dxt** y a las ventas de los valores indicados, propiedad privativa de D. **Dxt**, fueran atribuibles privativamente a D. **Cxt**, y que todos los cargos de dicho periodo, salvo la transferencia para el pago de impuestos por importe de 21.279,37 euros referida, fueran atribuibles privativamente a D. **Dxt**, tendríamos que del saldo de esta cuenta a fecha de fallecimiento del causante (33.310 euros), a éste le corresponderían privativamente, al menos:

$1.931,44 + 33.119,02 - (24.615,21 - 21.279,37) = 31.714,62$ euros.

Con posterioridad al fallecimiento del causante, D. **Cxt** dispuso de 33.000 euros del saldo de la cuenta a fecha del fallecimiento mediante transferencia realizada a su favor de fecha 8-06-2015 (el día siguiente al fallecimiento), quedando en la cuenta un saldo de 310 euros.

Así pues, dispuso de la casi totalidad de la parte del saldo de la cuenta atribuible privativamente al causante, que era, al menos, de 31.714,62 euros, y por tanto dispuso, al menos, de 31.404,62 (31.71462 - 310) euros del saldo de la cuenta atribuible privativamente al causante.

Dichas disposiciones de la parte del saldo de las cuentas indicadas atribuible privativamente a D. **Dxt**, suponen una aceptación tácita de la herencia por D. **Cxt**, según lo dispuesto en el artículo 999.3 del Código civil, que establece:

"Artículo 999.

La aceptación pura y simple puede ser expresa o tácita.

Expresa es la que se hace en documento público o privado,

Tácita es la que se hace por actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero.

Los actos de mera conservación o administración provisional no implican la aceptación de la herencia, si con ellos no se ha tomado el título o la cualidad de heredero."

Según manifestó el representante del obligado tributario, en diligencia de fecha 25-04-2019, D. **Cxt** volvió a ingresar el importe retirado de la cuenta **CUENTA_1**; atribuible privadamente al causante, en fecha sin determinar, pero con posterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación, que tuvo lugar el 4-10-2018. A este respecto se requirió al representante del obligado tributario para que aportase los movimientos de dicha cuenta desde 7-06-2015 hasta el 31-05-2019, sin embargo solo fueron aportados por éste los movimientos de la cuenta desde 7-06-2015 hasta el 31-12-2018 (anteriormente habían sido aportados los movimientos desde 7-06-2014 hasta 7-06-2015), sin que en ese periodo se hubiera efectuado el ingreso de la cantidad retirada anteriormente del saldo atribuible don carácter privativo al causante.

Según manifestó el representante del obligado tributario, en diligencia de fecha 25-04-2019, D. **Cxt** volvió a ingresar el importe retirado de la cuenta **CUENTA_2**, atribuible privadamente al causante, que la inspección ha podido comprobar que se realizó con fecha 15-02-2019, según se deduce de los listados de movimientos de la cuenta aportados por el representante del obligado tributario, ingresando en dicha fecha 33.294 euros. Dicho ingreso se realizó con posterioridad a la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación, que tuvo lugar el 4-10-2018.

En cualquier caso, la disposición de las cantidades dispuestas de las cuentas **CUENTA_1** y **CUENTA_2** en las cuantías atribuibles con carácter privativo al causante, de, al menos, 159.762,98 euros, de la cuenta **CUENTA_1** que no fueron reingresados, al menos, hasta el año 2019, y de 31.404,62 euros de la cuenta **CUENTA_2** que fueron reingresados el 15-02-2019 a todas luces, en ambos casos, a consecuencia de la actuación de la Inspección de la Agencia Tributaria Valenciana, constituyen unos actos, que suponen necesariamente la voluntad de aceptar la herencia, ya que no había derecho a realizar estas disposiciones de fondos, que no eran de su propiedad, de las cuentas citadas, por parte de D. **Cxt**, sino con la cualidad de heredero.

En el Acta también se recoge propuesta de adición de bienes a la herencia del artículo 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), señalándose lo siguiente:

Mediante las escrituras de extinción de la comunidad formada por el causante y el obligado tributario que se indican a continuación, D. **Cxt**, se adjudicó el pleno dominio de una serie de fincas urbanas y rústicas, de las cuales eran dueños por mitades indivisas D. **Dxt** y D. **Cxt**, adquiriendo, por consiguiente el 50% de participación del causante:

- Escritura de extinción de comunidad, de fecha ...-2015 protocolo ... notario D. **Oml**, valor declarado de la parte adquirida por el obligado tributario 621.879 euros.
- Escritura de extinción de comunidad y subsanación de otra anterior, de fecha ...-2015 protocolo ... notario D. **Oml**, valor declarado de la parte adquirida por el obligado tributario 87,385 euros.

En dichas escrituras se manifiesta que el pago de la mitad del valor de las fincas incluidas en las mismas, -ya que el obligado tributario se adjudicó el pleno dominio de la totalidad de las fincas, cuando tenía una participación del 50% de valor de las mismas en el condominio que tenía con el causante-, se realizó mediante diversos pagos metálicos, efectuados con una antelación de más de diez años a la fecha de las escrituras.

(...)

Por ello se solicitó en la diligencia de fecha 16-11-2018 justificación de que en el caudal hereditario se hallan incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los transmitidos al obligado tributario con valor equivalente.

El compareciente manifestó en diligencia de fecha 01-02-2019 que las fincas incluidas en las referidas escrituras eran con anterioridad a las extinciones de comunidad propiedad del obligado tributario ya que había abonado con anterioridad el valor de las mismas tal como se indica en las escrituras, y para acreditarlo aportó la siguiente documentación:

- Diversos documentos de pagos efectuados por el obligado tributario del PAI del Clot y de
- Diversa documentación agraria de ingresos y pagos relativos a las fincas rústicas copropiedad del causante y el obligado tributario.
- Diversos informes clínicos relativos a la enfermedad de larga duración del causante, algunos desde el año 1991, y una factura de fecha 19/07/1999 por importe de 28.000 ptas. correspondiente a nombre del causante, sin que conste el pago por parte de otra persona. Con ello se pretende acreditar que el causante tuvo cuantiosos gastos de enfermedad que fueron satisfechos con el dinero que le fue entregado por el obligado tributario.

Ante la documentación aportada la Inspección considera que:

- El hecho de que se realizarán diversos pagos en el PAI del Clot y de ..., o ingresos y pagos relativos a las fincas rústicas copropiedad del causante y el obligado tributario, por el obligado tributario respecto a los que no se acredita que correspondan a la totalidad de las fincas o a la parte de las mismas propiedad del obligado tributario, no justifican la titularidad de la totalidad de las mismas por el obligado tributario, ni que los fondos correspondan a pagos que debiera haber realizado el causante.

- Respecto a la enfermedad de larga duración del causante, no se acreditan más que la factura aportada, pero aún en el caso de que se aportaran gastos de consideración no quedaría acreditado que el origen de los fondos empleados para ello procedieran de pagos efectuados por el obligado tributario al causante.

Por otro lado, la presunción indicada anteriormente de lo establecido en el art. 11 de la Ley del Impuesto, exige la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente, en sustitución de los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Dicha justificación no se produce en este caso.

Así pues, de las actuaciones de comprobación realizadas por la Inspección y de la documentación aportada por el representante del obligado tributario en el curso de las mismas, ha quedado acreditado:

Que los bienes adicionales al caudal hereditario en aplicación del art. 11 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, son los siguientes:

Síguenos en...

(...)

El obligado tributario no formuló alegaciones a la propuesta contenida en el acta.

En fecha 6 de marzo de 2020 fue notificada al hoy recurrente liquidación emitida a su cargo, de importe 454.692,88 euros, por la Delegación de Alicante de la Agencia Tributaria Valenciana, dimanante del acta de disconformidad incoada por la Inspección, número A02/46/2019/..., en virtud de la cual se regulariza la situación tributaria del interesado en relación con el Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de su hermano Don **Dxt**, acaecido el 7 de junio de 2015.

TERCERO.- En fecha 20 de diciembre de 2019 se dictó comunicación de inicio del expediente sancionador SAI/EH0.../2019/... en el que se acordaba el inicio del procedimiento sancionador a efectos de determinar, y, en su caso, exigir responsabilidad al obligado tributario, como presunto infractor de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

El 6 de marzo de 2020 fue notificado acuerdo resolutorio del procedimiento sancionador por el que se impone sanción pecuniaria por importe de 295.466,46 euros.

CUARTO.- Posteriormente se le notifica acuerdo de exigencia de la reducción aplicada en la sanción por importe de 73.866,61 euros (número de liquidación 03/2020/NSU/...).

QUINTO.- No conforme con los referidos actos administrativos el interesado promovió, los días 6 de abril (liquidación con sanción) y 5 de junio de 2020 (acuerdo de regularización de la reducción de la sanción), reclamaciones económico-administrativas (03-04246-2020; 03-04247-2020; 03-04248-2020) mediante escritos que tuvieron entrada en el registro del órgano competente el día 6 de abril de 2020 (liquidación con sanción) y 5 de junio de 2020 (acuerdo de regularización de la reducción de la sanción).

Tras la puesta de manifiesto del expediente el reclamante presentó escrito de alegaciones el 15 de enero de 2021 en el que sostiene, en síntesis:

- Infracción del procedimiento para atribuir al compareciente la condición de heredero y por extensión la de obligado tributario al pago del Impuesto, por haber renunciado formalmente a la herencia dispuesta por el finado.
- Respecto de los bienes que se adicionan a la herencia (fincas rústicas y urbanas), señala que, por un lado, los inmuebles fueron objeto de extinción de condominio formal el .../2015, adjudicándose al reclamante, si bien, de facto y a raíz del accidente sufrido en 1990, del que se deriva su invalidez y dependencia, fue el reclamante el que gestionó las fincas rústicas, como se deriva de las declaraciones de la renta del causante y suyas y de los documentos sobre el PAI del CLOT de ..., aportados al expediente (doc 15 y 13).
- Señala que las cuantiosas inversiones en las fincas realizadas por el reclamante, ya que su hermano no podía, por no disponer de fondos, acreditan que las fincas se adquirieron 10 años antes de la formalización en escritura de la extinción de condominio.
- Asimismo, señala que ha reintegrado las cantidades dispuestas de las cuentas de titularidad compartida

Con fecha de 22 de febrero de 2024 fue dictada resolución por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana parcialmente estimatoria en la que se recoge:

1) Respecto del acuerdo de liquidación señala:

*Vistas las circunstancias de renuncia formal posterior una vez iniciadas las actuaciones de inspección, su condición de único llamado a la herencia y el reintegro probado de sólo una parte de los saldos dispuestos determinan la conformidad a Derecho del acuerdo impugnado por lo que se refiere al hecho imponible y la determinación del sujeto pasivo, si bien en cuanto a la base imponible, **se estima parcialmente la reclamación a fin de que en ejecución de la presente resolución***

1. Respecto de los saldos en cuenta:

1. PARTIDAS QUE SUMAN PARA DETERMINAR EL CAUDAL RELICTO:

1. el importe del saldo reintegrado en la cuenta **CUENTA_2**, en su totalidad, por no haberse presentado declaración por el impuesto, salvo prueba de su carácter privativo del reclamante;

2. el porcentaje de los saldos en cuenta acabada en **CUENTA_1**, no reingresados procedentes de activos financieros y acciones que se pruebe que fuesen del causante, conforme a la prueba que aporte el reclamante en ejecución de esta resolución, puesto que lo aportado se ha incorporado de forma incompleta al expediente;

2. PARTIDAS QUE RESTAN PARA DETERMINAR EL CAUDAL RELICTO:

1. los gastos acreditados en el documento 13.3, folio 9, aunque no queda identificada la moneda ni el origen de los fondos con los que se paga el servicio de radiología prestado al causante, por las circunstancias del caso, debe tenerse en cuenta su importe (una vez determinada la moneda) como minoración del importe del saldo en las cuentas;

Síguenos en...

2. en cuanto que crédito del reclamante frente a la comunidad de bienes, al menos, el 50% de los gastos justificados en los inmuebles objeto de extinción de condominio que se refieren los documentos 13.1 y 13.2 del expediente, minoran el saldo no reintegrado.

2. No es conforme a Derecho la inclusión de bien ajuar, vista la composición del caudal relicto (saldos en cuentas bancarias, sentencia 499/2020 de 19/05/2020, recurso de casación 6027/2017 para formar jurisprudencia, cuyo contenido se reitera en la sentencia del TS de 24/06/2021, Roj: STS 2752/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2752)

3. Es conforme a Derecho el valor adicionado de los inmuebles, pues representa el 50% del valor declarado en la escritura.

2. En relación con el acuerdo sancionador y con el de exigencia de la reducción de la sanción señala que "al anular parcialmente la liquidación por razones sustantivas, **procede, en consecuencia, anular el acuerdo sancionador y el acuerdo de exigencia de reducción de sanción en la parte anulada, que se refiere a los saldos en cuenta que forman parte del caudal relicto y al ajuar, y analizar la concurrencia del elemento subjetivo en la parte confirmada, que es la adición de bienes**" recogiendo seguidamente el análisis de la concurrencia del elemento subjetivo y su motivación en el acuerdo sancionador concluyendo que:

DÉCIMO PRIMERO.- Puede apreciarse, por tanto, que la motivación transcrita se limita a la reproducción de los hechos y los cálculos realizados para determinar el quantum de los saldos bancarios que deberían integrar el caudal relicto y nada dice sobre la adición de bienes de los inmuebles objeto de las extinciones de condominio realizadas en los dos meses anteriores al fallecimiento del causante.

Por otro lado, la sanción de la conducta de dejar de ingresar basada en los importes a adicionar en base imponible por aplicación de una ficción legal iuris tantum, porque se está presumiendo la culpabilidad e invirtiendo la carga de la prueba en el derecho sancionador.

Debe, por tanto, anularse la parte del acuerdo sancionador a que se ha hecho referencia (ajuar más adición de bienes inmuebles).

Dichas resoluciones fueron notificadas el 21 de marzo de 2024.

SEXTO.- Con fecha de 18-04-2024 fueron interpuestos los presentes recursos de alzada en los que la parte recurrente expone:

- Incompetencia de la Administración Tributaria en temas civiles. Validez de la renuncia a la herencia mientras no fuere anulada por el Tribunal Civil.
- Incongruencia del acuerdo recurrido.
- Disconformidad con la supuesta aceptación tácita por disposición de fondos de cuentas de titularidad indistinta.
- Disconformidad con la adición de bienes aplicada.
- Disconformidad con la titularidad de los fondos.
- Disconformidad con la anulación de la sanción declarada por el Tribunal Regional.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Los recursos de alzada ordinarios arriba señalados 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 a Derecho de las resoluciones impugnadas.

CUARTO.- Como primera cuestión el recurrente opone la **incompetencia de la Administración tributaria en temas civiles, así como la validez de la renuncia de la herencia mientras no fuere anulada por un Tribunal civil**. Íntimamente relacionada con esta alegación está la tercera cuestión planteada en su recurso, esto es, **disconformidad con la supuesta aceptación tácita por disposición de fondos de cuentas de titularidad indistinta**.

Respecto a estas alegaciones refiere que, al no poder asumir los gastos que le supondrían la aceptación de la herencia de su hermano en los términos considerados por el órgano de inspección, adoptó la decisión de renunciar a la herencia, formalizando dicha renuncia en escritura pública que presentó ante la

inspección en comparecencia de fecha 20 de febrero de 2020, esto es, una vez iniciado el procedimiento inspector.

Respecto a su condición de heredero, sostiene que, tal y como ha recogido el Tribunal Regional en su resolución, la cuestión prioritaria es determinar si adquirió o no tal condición, para ello señala que debe acudir al derecho civil siendo en su regulación donde se determinan estas cuestiones, ya que la Administración tributaria carece de competencia para determinar si un contrato o cualquier acto de declaración de voluntad o disposición civil es o no válido. De esta forma considera que en tanto no exista un pronunciamiento judicial (de la Jurisdicción Civil) sobre la renuncia a la herencia formalizada en documento, con todos los requisitos legales que el Código Civil establece, dicha renuncia ha de ser respetada por la Administración Tributaria, ya que carece de competencia objetiva para pronunciarse sobre su validez.

En lo relativo a la aceptación tácita asumida por la Administración, al haber realizado un acto de disposición por la retirada de fondos de cuentas bancarias de titularidad indistinta, sostiene que disponer de fondos de una cuenta mancomunada o indistinta no implica la aceptación tácita de la herencia según la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo (haciendo mención a la sentencia 5725/2002, de 26 de julio). El reclamante considera que la disposición de los fondos se realiza en calidad de cotitular de las cuentas y en modo alguno en calidad de heredero, debiendo valorar esta disposición como *"actos de mera gestión o administración o custodia, por cuanto los fondos siguen estando disponibles en las cuentas bancarias, por lo que no se ha "dispuesto" (o gastado) en el sentido de realizar un acto de disposición que implicara la inexistencia actual de los referidos fondos"*.

Comenzando con la primera cuestión planteada, cabe señalar que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado por la LISD, y por el Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (en adelante, RISD), es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que grava la obtención de bienes y derechos a título lucrativo por personas físicas. En el caso de adquisiciones mortis causa, la exigibilidad del impuesto está íntimamente ligada a la previa determinación de quiénes son los sucesores y cuál es la porción hereditaria que les corresponde. Estas cuestiones no se resuelven en el ámbito tributario, sino en el del Derecho Civil, más concretamente en el Derecho Sucesorio, pues es la delimitación de los derechos de los causahabientes en este orden jurídico la que permite determinar y definir el hecho imponible del ISD.

El artículo 3.1.a) de la LISD establece que constituye hecho imponible *"la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio"*. Por tanto, el impuesto no se configura de forma autónoma, sino que depende de la determinación civil de la condición de heredero o legatario. De esta forma la aceptación o repudiación de la herencia, así como la determinación de la participación de los herederos y legatarios, se rigen por las normas del Derecho civil de sucesiones, que constituyen presupuesto indispensable para la aplicación del tributo.

La regulación del derecho de sucesiones se contiene principalmente en el Código Civil. En este sentido, el artículo 657 del Código Civil dispone que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte. Por su parte, el artículo 989 del mismo texto legal establece que la aceptación de la herencia es irrevocable, mientras que el artículo 1008 exige que la repudiación se formalice en instrumento público.

De todo lo anterior se desprende que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra en una relación de dependencia respecto del Derecho civil de sucesiones. El primero grava las adquisiciones mortis causa, pero es el segundo el que determina la existencia, extensión y límites de tales adquisiciones, sin perjuicio de que el devengo tributario se produzca en la fecha del fallecimiento del causante.

Pero el que proceda determinar el hecho imponible aplicando normas que por su naturaleza privada, son ajenas al derecho tributario, no implica que dicha aplicación no pueda ser realizada por los órganos administrativos, pues estos quedan sujetos a la ley y el derecho en su conjunto, no de forma compartimentalizada. Obsérvese que, precisamente porque esa dependencia en la determinación del hecho imponible de las normas civiles, la administración necesita aplicar estas para poder liquidar las obligaciones fiscales respecto al ISD o la corrección de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes por este tributo. La administración no solo está facultada sino obligada a velar por la correcta aplicación de los tributos y, puesto que la misma depende de la correcta apreciación de si, por ejemplo, se ha producido una adquisición por sucesión mortis causa, y como esta debe fundarse en las normas civiles que rigen la sucesión, procede que la Administración aplique estas para poder cumplir con las funciones que le otorga el ordenamiento tributario.

Así, el ordenamiento tributario determina que es un hecho imponible del ISD la adquisición de bienes y derechos mortis causa (art. 3.1.a) de la Ley del ISD) y que a la administración tributaria autonómica le corresponde la aplicación de este impuesto (art. 34.1 de la LISD); siendo el caso que el art. 999 del Código Civil determina que la aceptación tácita de la herencia implica la adquisición de bienes y derechos mortis causa de forma gratuita, dicha aceptación supone la concurrencia del hecho imponible antes referido y por tanto la administración tributaria es competente para, entre otras actividades propias de la aplicación del ISD, determinar si se ha producido el mismo aplicando cualquiera de las normas jurídicas que resulten de aplicación para determinar la realidad de este supuesto de imposición.

QUINTO.- Una vez determinada la conexión entre el impuesto y el derecho civil de sucesiones debe analizarse la segunda cuestión aquí planteada, esto es, si hubo o no aceptación con arreglo al derecho de sucesiones, lo que permitirá determinar si la renuncia efectuada por el recurrente es válida.

Sobre esta cuestión se pronuncia el Tribunal Regional en su resolución señalando lo siguiente:

Visto lo anterior las siguientes razones conducen a la estimación parcial de la reclamación:

- **en primer lugar, la renuncia a la herencia se ha formalizado casi cuatro años después de la transferencia, tras el fallecimiento, a favor del reclamante, llamado a heredar por testamento, de la casi totalidad del saldo bancario de las cuentas de titularidad indistinta y tras inicio de las actuaciones inspectoras.** Tanto la aceptación como la renuncia son actos irrevocables, salvo vicio del consentimiento o testamento desconocido de aparición posterior (art 997 CC), que en este caso no se dan. Se plantea por la Inspección la existencia de una aceptación tácita e irrevocable, previa a la renuncia formal, por la disposición de fondos privativos del causante depositados en cuentas de titularidad indistinta. La disposición de fondos de cuentas de titularidad indistinta puede hacerse en calidad de titular de cuenta, pero la disposición de fondos de titularidad privativa depositados en las cuentas de titularidad indistinta por el único llamado a la herencia es un "acto de señor", no constando pruebas de que la totalidad del saldo era del reclamante y de las pruebas aportadas por aquel a quien compete la carga de la prueba, que es el reclamante se deriva que al menos parte del saldo era privativo del causante.

"Artículo 997.

La aceptación y la repudiación de la herencia, una vez hechas, son irrevocables, y no podrán ser impugnadas sino cuando adoleciesen de algunos de los vicios que anulan el consentimiento, o apareciese un testamento desconocido."

- **en segundo lugar, la renuncia formal no viene acompañada de un reintegro total de fondos;** consta que las cantidades dispuestas después del fallecimiento del causante en la cuenta acabada en **CUENTA_2** se han reintegrado a 15/02/2019 y que la Inspección señala que "159.762,98 euros, de la cuenta **CUENTA_1** no fueron reingresados, al menos, hasta el año 2019", no constan documentos posteriores aportados por el interesado que justifiquen el reintegro de los restantes 159762,98 euros.

- **en tercer lugar, el reclamante tampoco justifica que el importe de los fondos y acciones que tras su venta se depositan en las cuentas de titularidad indistinta fueran enteramente suyos;** que los fondos de inversión asociados a las cuentas acabadas en **CUENTA_2** y **CUENTA_1** eran de titularidad conjunta no queda justificado con el documento 18 del expediente, que contiene un email y un documento privado de la entidad bancaria, no completo, en el que se dice que las cuentas soporte y los fondos a ellas asociadas son de titularidad indistinta, faltando dos hojas en las que supuestamente se identifican los productos financieros de titularidad común;

- **por último, de las extinciones de condominio realizadas antes del fallecimiento del causante no puede derivarse aceptación tácita de herencia, racione temporis, ahora bien, considerando la existencia de aceptación tácita por la retirada de fondos en las condiciones que se hizo, los inmuebles pertenecían al causante un año antes del fallecimiento.** En virtud de la ficción legal de la adición, en la medida en que no consta el modo en que el reclamante integrara en el patrimonio del causante el importe con el que debió indemnizar al otro cotitular, los bienes forman parte del caudal relicto. Como dice el reclamante, una extinción no es una transmisión, si bien, el artículo 11 de la Ley 29/1987 hace referencia a los bienes que hubieren pertenecido al causante durante el año anterior al fallecimiento, con independencia del negocio jurídico en virtud del cual a fecha de fallecimiento ya no estén en el patrimonio del causante. La única forma prevista de evitar la adición es, como se señala en el artículo 11:

"mediante justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente."

En conclusión, las extinciones de condominio se hicieron a título de copropietario, siendo el beneficiario de las adjudicaciones el reclamante, hermano del causante y llamado a heredar por testamento, y la disposición de los saldos en cuenta de titularidad común indistinta se hizo a título de titular de cuenta indistinta, pero supuso asimismo una aceptación tácita con la cualidad de heredero por lo que respecta a la parte de los fondos que correspondían al causante.

Vistas las circunstancias de renuncia formal posterior una vez iniciadas las actuaciones de inspección, su condición de único llamado a la herencia y el reintegro probado de sólo una parte de los saldos dispuestos determinan la conformidad a Derecho del acuerdo impugnado por lo que se refiere al hecho imponible y la determinación del sujeto pasivo, si bien en cuanto a la base imponible, se estima parcialmente la reclamación a fin de que en ejecución de la presente resolución

El Tribunal Regional considera que el recurrente aceptó tácitamente la herencia de su hermano, al haber dispuesto de fondos privativos del causante en cuentas de titularidad indistinta, sin probar qué parte le correspondía realmente. Además, la renuncia es cuatro años posterior a la disposición de los fondos, sin haber sido estos reintegrados en su totalidad, y en el curso del procedimiento de inspección ya iniciado. Respecto de la adición, considera que, al existir una aceptación tácita, los bienes que correspondían al causante procedentes de la extinción del condominio debían adicionarse a la herencia.

La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (en adelante, DGSJYFP), en resolución de 31 de marzo de 2023 (BOE 92/2023, de 18 de abril de 2023) señala:

De acuerdo con los Artículos 999 y 1000 del Código Civil, la doctrina de la DGSJYFP sobre la aceptación tácita de la herencia (cfr. Resolución de 10 de Junio de 2020, en recurso interpuesto contra calificación negativa del Registrador de Marbella N.º 2, BOE de 31 de Julio de 2020) **y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) sobre esta materia** (citada en los Fundamentos de Derecho de la antedicha Resolución de la DGSJYGP), **para entender que hay aceptación tácita de la herencia, es preciso que la actuación del llamado revele de forma clara, precisa e inequívoca la voluntad de aceptar** ("actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar"), **o que sus actos sean incompatibles con la ausencia de la voluntad de aceptar** (actos "que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero") (Sentencia de Tribunal Supremo 10 de mayo de 2019).

En este sentido, la jurisprudencia del TS entiende que no hay aceptación tácita incluso cuando el llamado realice actos de disposición para atender los gastos de entierro y funeral, para atender a otros gastos urgentes (recibos de suministros, rentas, prestaciones alimenticias, etc.), o la recolección y subsiguiente venta de frutos, y también para el pago de impuestos relativos a los bienes a nombre del difunto así como la liquidación y pago del impuesto de sucesiones (cfr., respecto de estos últimos gastos la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1998 y la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 19 de julio de 2016).

Tal y como se recoge en los Antecedentes de hecho, 45 días antes del fallecimiento del causante se procedió a la venta de unos valores de su propiedad, que tenían carácter privativo, procediéndose al abono de las cantidades correspondientes en dos cuentas de titularidad conjunta del causante y el recurrente. Con posterioridad al fallecimiento (un día después), el recurrente dispuso de prácticamente la totalidad del saldo de ambas cuentas, mediante transferencias realizadas a su favor.

La Administración ha tratado de probar la titularidad de los fondos, suponiendo que el saldo existente con anterioridad a la venta de los valores correspondía al recurrente y que todos los cargos y abonos anteriores al fallecimiento (salvo los correspondientes a las ventas de los valores) también correspondían al recurrente, llegando a la conclusión de que prácticamente la totalidad del saldo de ambas cuentas era titularidad del causante. Por su parte el recurrente, en defensa de su interés, señaló en el procedimiento de inspección que había vuelto a ingresar los fondos retirados, sin indicar fecha de reembolso en una de las cuentas (pero posterior al procedimiento de inspección) y en fecha 15 de febrero de 2019 en la otra.

En el presente caso, la disposición de los fondos por parte del recurrente presupone una "necesaria voluntad de aceptar" y además es un acto que "no habría derecho a ejecutar sin la cualidad de heredero". El recurrente no ha probado suficientemente que los fondos de los que dispuso fuesen privativos, y en este sentido resulta conveniente recordar lo recogido en el artículo 105 de la LGT que señala que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Por tanto, a falta de otras pruebas documentales que prueben lo contrario debemos señalar que no podía proceder a su retirada sin tener condición de heredero, pues solo como heredero podía adquirir su propiedad. La consecuencia de esta retirada es la aceptación tácita de la herencia. No cabe, tal y como sostiene el recurrente, que se considere que se trataba de actos de gestión, administración o custodia pues "los fondos dispuestos seguían estando disponibles en las referidas cuentas bancarias" ya que los fondos fueron transferidos a otras cuentas que eran de su titularidad, pasando del patrimonio del causante al patrimonio del recurrente constituyendo un verdadero acto de disposición.

Una vez sentado que existe aceptación tácita, resulta conveniente señalar que el principal efecto de la aceptación de la herencia es que el aceptante adquiere la condición de heredero. Una vez adquirida esta condición no puede ya renunciar, porque es una decisión irrevocable. Si el recurrente no está conforme con los efectos de la aceptación tácita y continúa defendiendo la renuncia efectuada deberá de impugnar esta cuestión en el orden jurisdiccional correspondiente, ya que como se ha expuesto, existe conexión entre el impuesto y el derecho civil de sucesiones por lo que la Administración acudirá a éste último para determinar, en el impuesto, las consecuencias civiles de su actuación.

En el presente caso, y, en resumen: el impuesto se apoya en el derecho civil de sucesiones a efectos de determinar, entre otras cuestiones, la condición de heredero. Por tanto, analizado el hecho imponible del impuesto, que en el presente caso es la adquisición de bienes *mortis causa*, y constatada la concurrencia de una aceptación tácita de la herencia que convierte al recurrente en heredero- se debe confirmar el rechazo, por parte de la Administración, de la renuncia a la herencia por efectuarse una vez tomada una decisión irrevocable, la aceptación por la disposición de fondos.

SEXTO.- En segundo lugar, el recurrente opone **incongruencia del acto recurrido**.

Sobre esta cuestión vuelve a defender la existencia de una renuncia formal en escritura pública frente a una supuesta aceptación tácita que ha sido interpretada unilateralmente por la Administración tributaria, por lo que hay que entender que debe prevalecer el acto formal y expreso y que, por tanto, solo un Tribunal Civil es competente para determinar la validez en su caso de uno u otro acto jurídico.

Tal y como se ha recogido en el Fundamento de Derecho anterior, existe conexión entre el Impuesto sobre sucesiones y el derecho civil de sucesiones, siendo este último un presupuesto material del impuesto. Por tanto, una vez determinadas conforme a las normas civiles que se ha producido una aceptación tácita, se

debe estar a los efectos que ello se derive, por lo que la renuncia posterior no puede ser admitida, recordando al reclamante, como ya se ha señalado más arriba en esta resolución, que si considera que existe un conflicto entre la aceptación tácita y la renuncia expresa puede impugnar tal cuestión ante el orden jurisdiccional correspondiente, pudiendo resultar una decisión que vincule a la administración tributaria hasta el punto de obligarla a una devolución, pero que en su defecto la administración tributaria está facultada, en el ejercicio de sus competencias de aplicación del ISD a determinar de forma razonada la existencia de un hecho imponible por existir una aceptación tácita de un herencia.

SÉPTIMO.- Como tercera cuestión se debe analizar la **disconformidad del recurrente con la adición de bienes aplicada**.

El reclamante sostiene que el causante sufrió un accidente en el año 1990, quedando completamente inválido, lo que supuso que quedara privado de ingresos propios, salvo una pensión de incapacidad, por lo que no disponía de medios suficientes para su mantenimiento y cuidados y que, al tener en común varias fincas agrícolas, acordó con el causante la disolución del condominio, a fin de que solo el recurrente se hiciese cargo de las mismas y el causante dispusiera de medios económicos para cubrir sus necesidades. Así señala que, inicialmente de forma privada, desde el año 1995 él mismo actuó como único titular de las fincas, no solo en cuanto a los pagos e ingresos, sino hasta el punto de incluir la totalidad de los rendimientos y gastos en su declaración de la renta, sin que el causante pasara a declarar nada respecto de las fincas.

A su juicio, las declaraciones de la renta de cada uno reflejaron la realidad de la división de la cosa común acordada, no siendo hasta el ... de 2015 cuando se formalizó la disolución del condominio en escritura pública, unos meses antes del fallecimiento.

Sentado lo anterior concluye que la Administración tributaria incurre en contradicción con sus propios actos, ya que durante todos estos años ha reconocido la transmisión efectuada, con las liquidaciones de la renta tanto del causante como del reclamante, por lo que en ningún caso procede la adición.

Tal y como se ha recogido en los Antecedentes de Hecho, la Inspección, con arreglo a lo previsto en el artículo 11 de la LISD y el artículo 25 del RISD, acordó la adición a la masa hereditaria del 50% de la participación del causante en la comunidad de bienes constituida por éste y el recurrente, puesto que no se había probado suficientemente que en el caudal hereditario se hallasen incluidos metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los transmitidos al obligado tributario con valor equivalente.

Respecto a la adición también se pronuncia el Tribunal Regional en su resolución señalando lo siguiente:

(...)

por último, de las extinciones de condominio realizadas antes del fallecimiento del causante no puede derivarse aceptación tácita de herencia, ratione temporis, ahora bien, considerando la existencia de aceptación tácita por la retirada de fondos en las condiciones que se hizo, los inmuebles pertenecían al causante un año antes del fallecimiento. En virtud de la ficción legal de la adición, en la medida en que no consta el modo en que el reclamante integrara en el patrimonio del causante el importe con el que debió indemnizar al otro cotitular, los bienes forman parte del caudal relicto. Como dice el reclamante, una extinción no es una transmisión, si bien, el artículo 11 de la Ley 29/1987 hace referencia a los bienes que hubieren pertenecido al causante durante el año anterior al fallecimiento, con independencia del negocio jurídico en virtud del cual a fecha de fallecimiento ya no estén en el patrimonio del causante. La única forma prevista de evitar la adición es, como se señala en el artículo 11:

"mediante justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente."

En conclusión, las extinciones de condominio se hicieron a título de copropietario, siendo el beneficiario de las adjudicaciones el reclamante, hermano del causante y llamado a heredar por testamento, y la disposición de los saldos en cuenta de titularidad común indistinta se hizo a título de titular de cuenta indistinta, pero supuso asimismo una aceptación tácita con la cualidad de heredero por lo que respecta a la parte de los fondos que correspondían al causante.

(...)

El Tribunal Regional considera que la extinción del condominio no supone aceptación tácita, pero que, al haberse reconocido la concurrencia de la aceptación por la retirada de fondos, la participación de en la comunidad de bienes del causante debe formar parte del caudal hereditario por no haberse reintegrado su valor en el patrimonio del causante conforme a lo que exige el artículo 11 de la LISD.

En relación a la adición de bienes, tal y como establece el artículo 11 de la LISD:

1. En las adquisiciones «mortis causa», a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se presumirá que forman parte del caudal hereditario:

a) Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación

suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente.

(...)

Por su parte, el artículo 25 del RISD recoge los bienes adicionales por haber pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento, señalando lo siguiente:

1. En las adquisiciones por causa de muerte se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes del fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que, en el caudal, figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos.

A los efectos del párrafo anterior se presumirá que los bienes pertenecieron al causante por la circunstancia de que los mismos figurasen a su nombre en depósitos, cuentas corrientes o de ahorro, préstamos con garantía o en otros contratos similares o bien inscritos a su nombre en los amillaramientos, catastros, Registros Fiscales, Registros de la Propiedad u otros de carácter público.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión.

(...)

En el presente caso el recurrente no ha probado suficientemente que en el caudal figuren incluidos bienes subrogados en lugar de la participación del causante en la comunidad de bienes, ya que únicamente ha incluido pagos efectuados en fechas anteriores y alejadas de la extinción del condominio, pretendiendo imputar tales pagos a la adquisición de la participación que el causante ostentaba en la comunidad. Estos pagos fueron rechazados por la Inspección en el curso del procedimiento inspector. Cabe destacar que en esta fase revisora el recurrente no ha aportado ningún otro medio de prueba adicional que permita llegar a una conclusión distinta, debiendo este Tribunal hacer mención de nuevo a la carga de la prueba en los procedimientos tributarios prevista en el artículo 108 de la LGT.

Por otra parte, debemos pronunciarnos respecto a las declaraciones del IRPF a las que hace referencia, en las que sostiene que llevó a cabo la imputación de la totalidad de los ingresos y gastos de la comunidad de bienes, no efectuándose tributación alguna por su hermano, (lo que a su juicio indica la realidad de la división de la cosa común acordada con anterioridad a la formalización de la disolución del condominio en escritura pública).

Conforme al artículo 609 del Código Civil, la propiedad y demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ocupación y por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. En el caso de bienes inmuebles, el artículo 1280 del mismo texto legal exige, además, la forma pública para la validez de los contratos que constituyan, transmitan, modifiquen o extingan derechos reales. La simple inclusión de ingresos o gastos en una declaración tributaria no constituye, en modo alguno, título ni modo apto para la adquisición de la propiedad. Por su parte, el IRPF grava la obtención de renta por el contribuyente y no la titularidad civil de los bienes que la generan, por lo que la declaración de la totalidad de los rendimientos por parte de un solo comunero en ningún caso altera la realidad jurídica de la cotitularidad ni produce efectos traslativos del dominio. Pretender lo contrario supondría atribuir a una autoliquidación efectos que el ordenamiento jurídico no reconoce.

A la vista de lo expuesto, la titularidad civil de los bienes permaneció inalterada hasta la fecha de otorgamiento de la escritura pública de extinción del condominio. En dicho momento, Don **Cxt** se adjudicó el pleno dominio de una serie de fincas urbanas y rústicas, de las cuales eran dueños por mitades indivisas Don **Dxt** y Don **Cxt**, adquiriendo, por consiguiente, el 50% de la participación del causante. Todo esto lo realizó sin compensar económicamente a Don **Dxt**, lo que constituye una transmisión lucrativa inter vivos, subsumible dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme a lo previsto en el artículo 3.1 b) de la LISD. No obstante, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 11 de la LISD, cuando antes del fallecimiento del causante, se haya producido una adjudicación de bienes a favor de un heredero en virtud de la extinción de condominio sin abono de la parte correspondiente al resto de los comuneros, el valor de los bienes adjudicados se adicionará al caudal relicto. En consecuencia, los argumentos del reclamante carecen de fundamento jurídico. Las autoliquidaciones del IRPF no convierten en propietario exclusivo al declarante, ni impiden la aplicación del artículo 11 de la LISD. Resulta, por tanto, ajustada a Derecho la actuación de la Administración, que ha procedido a adicionar al caudal hereditario el valor de la porción de bienes adjudicada sin contraprestación.

OCTAVO.- Como siguiente cuestión el recurrente se opone a la siguiente manifestación recogida en la resolución del Tribunal Regional:

Vistas las circunstancias de renuncia formal posterior una vez iniciadas las actuaciones de inspección, su condición de único llamado a la herencia y el reintegro probado de sólo una parte de los saldos dispuestos determinan la conformidad a Derecho del acuerdo impugnado por lo que se refiere al hecho imponible y la

determinación del sujeto pasivo, si bien en cuanto a la base imponible, se estima parcialmente la reclamación a fin de que en ejecución de la presente resolución

1. Respecto de los saldos en cuenta:

1. PARTIDAS QUE SUMAN PARA DETERMINAR EL CAUDAL RELICTO

1. el importe del saldo reintegrado en la cuenta **CUENTA_2**, en su totalidad, por no haberse presentado declaración por el impuesto, salvo prueba de su carácter privativo del reclamante;

2. el porcentaje de los saldos en cuenta acabada en **CUENTA_1**, no reingresados procedentes de activos financieros y acciones que se pruebe que fuesen del causante, conforme a la prueba que aporte el reclamante en ejecución de esta resolución, puesto que lo aportado se ha incorporado de forma incompleta al expediente

El recurrente sostiene que el acuerdo recurrido indica que no constan pruebas de que la totalidad del saldo de las cuentas fuese del recurrente y que se deben sumar estas partidas para considerar el caudal relicto. A su juicio, con ello se incurre en contradicción e incongruencia, pues "si se considera que los fondos y saldos eran del causante, a efectos de incluirlos en el caudal relicto, ello implicaría la improcedencia de la adición" por ello sostiene que "hay que plantear la existencia de una disyuntiva, pues o bien el dinero de la cuenta común es de ambos titulares, o si se considera que es solamente del causante hay que atribuirlo a parte del precio abonado en la extinción de cosa común, dada la incapacidad del causante para generar unos ahorros que justificaran estos fondos, teniendo en cuenta que la exigua pensión que recibía, no era suficiente para cubrir los elevados gastos que su situación personal de invalidez requerían".

Además señala que respecto a la cuenta **BANCO_1 CUENTA_1** en el periodo de 24 de abril de 2015 a 7 de junio de 2015 se ingresaron abonos por montante de 161.824,31 euros correspondientes a la venta de acciones y participaciones en fondos de inversión, que la inspección considera propiedad privativa del causante, pese a que en la certificación del **BANCO_1** aportada al expediente que obra en el Documento 18 página 2 se hace constar: "Que D. **Cxt**, NIF **NIF_1** y D. **Dxt**, NIF **NIF_2**, eran titulares indistintos de los FONDOS DE INVERSIÓN que vienen adjuntos en las dos páginas siguientes, y que todos esos FONDOS tenían como cuentas soportes, tanto para cargos como para abonos, los contratos número:

BANCO_1 CUENTA_2

BANCO_1 CUENTA_1

Los titulares de ambas cuentas eran D. **Cxt** y D. **Dxt**, con forma de intervención INDISTINTA."

En relación a lo expuesto concluye que en lo que respecta a la imputación del efectivo existente en saldos y cuentas bancarias realizadas en el acuerdo recurrido, es de señalar que no se ha tenido en cuenta a dicho efecto el carácter de cuentas mancomunadas existentes que determinarían la correcta imputación de dichos saldos en favor del causante y del reclamante.

Comenzando con el documento obrante en el expediente al que hace referencia el recurrente que consiste en certificación expedida por el **BANCO_1** en el que se hace constar que tanto el causante como el recurrente eran titulares indistintos de determinados fondos de inversión, debemos hacer mención a lo recogido por el Tribunal Regional en su resolución respecto a esta cuestión:

(...)

en tercer lugar, el reclamante tampoco justifica que el importe de los fondos y acciones que tras su venta se depositan en las cuentas de titularidad indistinta fueran enteramente suyos; que los fondos de inversión asociados a las cuentas acabadas en **CUENTA_2** y **CUENTA_1** eran de titularidad conjunta no queda justificado con el documento 18 del expediente, que contiene un email y un documento privado de la entidad bancaria, no completo, en el que se dice que las cuentas soporte y los fondos a ellas asociadas son de titularidad indistinta, faltando dos hojas en las que supuestamente se identifican los productos financieros de titularidad común;

(...)

No obstante, en esta vía revisora se ha vuelto a aportar el certificado emitido por el **BANCO_1** y, además, se han incluido dos documentos adjuntos en los que se recogen tres capturas de pantalla de un ordenador, en los que, se hacen constar tres productos financieros contratados por el recurrente indicándose como "datos de última actualización" los días 30 de abril de 2010 para el primero y 12 de febrero de 2010 para los dos últimos. Estas pruebas no guardan relación alguna con los hechos que el recurrente pretende probar, ya que no acreditan que el causante y el recurrente fuesen titulares indistintos de los fondos de inversión que fueron reembolsados en las cuentas de titularidad indistinta, por lo que no prueban que los reembolsos fueran privativos del recurrente.

Ahora bien, respecto de la afirmación efectuada por el Tribunal Regional en su resolución respecto a los saldos de las cuentas **CUENTA_2** y **CUENTA_1**, este Tribunal no comparte el criterio allí recogido. En este sentido, no se trata de partidas que deban sumarse para determinar el caudal relicto, ya que lo correcto es atender al saldo de dichas cuentas que se ha considerado privativo del causante a la fecha de devengo, puesto que el recurrente no ha conseguido probar, ni en el curso del procedimiento inspector, ni tampoco en esta fase revisora, que sea otro importe que se le deba atribuir. Así, no existen "partidas que se deban

sumar para determinar el caudal relicto" si no que el caudal relicto estará integrado por el saldo de dichas cuentas que era privativo del causante en la fecha de devengo.

No obstante, una vez señalado que no procede la suma defendida por el Tribunal Regional, no cabe admitir la alegación efectuada por el recurrente de considerar que, al ser este dinero exclusivo del causante, hay que atribuirlo a parte del precio abonado en la extinción del condominio, ya que tal afirmación no tiene sentido pues si él era el beneficiado por la extinción del condominio, al resultar beneficiario del 50% de la participación del causante, era a quien le correspondía abonar al causante el importe correspondiente en pago del precio por la adjudicación y no a la inversa.

NOVENO.- Como última cuestión el recurrente alega **contra el acuerdo sancionador**.

En el presente caso la infracción cometida es la recogida en el artículo 191 de la LGT consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. Para que el acuerdo sancionador se considere ajustado a derecho debe existir una adecuada motivación de la culpabilidad de la infracción cometida.

Para que sea posible en el ámbito tributario la imposición de una sanción debe 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 artículo 183.1 de la vigente LGT 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".

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 (Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio de 1998, 17 de mayo de 1999, 2 de diciembre de 2000, 7 de abril de 2001, 16 de marzo de 2002, entre otras muchas), 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 de junio de 2005, reiterando 26 de abril de 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".

La conclusión es que no se puede aplicar una sanción sin demostrar que hubo mala fe (resolución de este TEAC de 20 de julio de 2017, RG: 00-0026-2014) sin que pueda considerarse suficientemente motivada por el empleo de fórmulas generalizadas y estereotipadas como " *...analizadas las circunstancias concurrentes, la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad*" (resolución de este TEAC de 18 de febrero de 2016, RG: 00-7036-2015 dictada en unificación de criterio) rechazando cualquier automatismo en la imposición de sanciones, " *de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación*".

La resolución del Tribunal Regional recoge un análisis de la motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador en su Fundamento de Derecho DÉCIMO en el que se recoge lo siguiente:

DÉCIMO.- La aplicación de la doctrina expuesta exige el análisis del acuerdo sancionador, en el que la motivación de la culpabilidad es del siguiente tenor:

"Por el contrario, la culpabilidad del infractor, como, comportamiento cuanto menos negligente, se pone de manifiesto en el hecho de que el obligado tributario conocía su condición de causahabiente. Ha quedado acreditado en el curso de las actuaciones que dispuso de los bienes del causante. Así pues consta, la disposición de fondos de la cuenta CUENTA_2 del BANCO_1, de titularidad compartida entre el obligado tributario y el causante, por D. Cxt, con, posterioridad al fallecimiento del causante. Partiendo del saldo anterior a la venta de valores de 20.548.80 euros atribuible, en principio, presuntamente a cada cotitular de la cuenta en un 50%, a D. Dxt le corresponderían 10.274.40 euros. Pero aún suponiendo, que dicho saldó anterior a la venta de los valores fuera atribuible privativamente a D. Cxt, que todos los abonos realizados en la cuenta en , "1 periodo de 22-04-2015 a 7-06-2015, salvo los correspondientes ala pensión abonada por la TGSS a D. Dxt y a las ventas de los valores indicados, propiedad privativa de D. Dxt, fueran

atribuibles privativamente a D. **Cxt**, y que todos los cargos de dicho periodo, salvo la transferencia para el pago de impuestos por importe de 21.279,37 euros referida, fueran atribuibles privativamente a D. **Dxt**, tendríamos que del saldo de esta cuenta a fecha de fallecimiento del causante (33.310 euros), a éste, le corresponderían privativamente, al menos, 31.714,62 euros. $1.931,44 + 33.119,02 - (24.615,21 - 21.279,37) = 31.714,62$ euros.

D. **Cxt** dispuso de 33.000 euros del saldo de la cuenta a fecha del fallecimiento mediante transferencia realizada a su favor de fecha 8-06-2015 (el día siguiente al fallecimiento), quedando en la cuenta un saldo de 310 euros.

También consta la disposición de fondos de la cuenta **CUENTA_1** del **BANCO_1**, por D. **Cxt**. Dicha cuenta era de titularidad doble de D. **Dxt** y D. **Cxt**. El saldo anterior al comienzo de los abonos por la venta de los valores en esta cuenta (saldo final del día 23-04-2015) era de ,10.053,88 eurOs y el saldo a fecha de fallecimiento de D. **Dxt**, el 7-06-2015, era de 171.260,83 euros. En el periodo de 24-04-2015 a 7-06-2015, se produjeron abonos en la misma por un montante total de 162.007,45 euros, de dichos abonos 161.824,31 euros corresponden a la venta de acciones y participaciones en fondos de inversión de propiedad privativa de D. **Dxt** tal cómo consta con detalle en el acuerdo de liquidación.

En el periodo de 24-04-2015 a 7-06-2015, se produjeron en la cuenta cargos por un importe total de 800,50 euros.

Partiendo del saldo anterior a la venta de los valores de 10.053,88 euros atribuible, en principio, presuntamente a cada cotitular de la cuenta en un 50%, a D. **Dxt** le corresponderían 5.026,94 euros. Pero aún suponiendo, que dicho saldo anterior a la venta de los valores fuera atribuible privativamente a D. **Cxt**, que todos los abonos, realizados en la cuenta en el periodo de 24-04-2015 a 7-06-2015, salvo los correspondientes a las ventas de los valores indicados, propiedad privativa de D. **Dxt**, fueran atribuibles privativamente a D. **Cxt**, y que todos los cargos de dicho periodo fueran atribuibles privativamente a D. **Dxt**, tendríamos que del saldo de esta cuenta a fecha de fallecimiento del causante, de 171.260,83 euros, a este le corresponderían privativamente, al menos 161.023,81 euros. $161.824,31 - 800,50 = 161.023,81$ euros.

Con posterioridad al fallecimiento del causante, D. **Cxt** dispuso de 170.000 euros del saldo de la cuenta a fecha del fallecimiento mediante transferencia realizada a su favor de fecha 8-06-2015 (el día siguiente al fallecimiento), quedando en la cuenta un saldo de 1.260,83 euros.

Así pues dispuso de la casi totalidad de la parte del saldo de la cuenta atribuible privativamente al causante, que era, al menos, de 161.824,31 euros, y por tanto dispuso, al menos, de 159.762,98 (161.023,81 - 1.260,83) euros del saldo de la cuenta atribuible privativamente al causante. Así pues dispuso de la casi totalidad de la parte del saldo de la cuenta atribuible privativamente al causante, que era, al menos, de 31.714,62 euros, y por tanto dispuso, al menos, de 31.404,62 (31.714,62 - 310) euros del saldo de la cuenta atribuible privativamente al causante. '

Posteriormente el obligado tributario reingresa algunas cantidades. En cualquier caso, la disposición de las cantidades dispuestas de las cuentas **CUENTA_1** y **CUENTA_2** en las cuantías atribuibles con carácter privativo al causante, de, al menos, 159.762,98 euros, de la cuenta **CUENTA_1** que no fueron reingresados, al menos, hasta el año 2019, y de 31.404,62 euros de la cuenta **CUENTA_2** que fueron reingresados el 15-02-2019 y, a todas luces, en ambos casos, a consecuencia de la actuación de la inspección de la Agencia Tributaria Valenciana, constituyen unos actos, que suponen conocimiento de la irregularidad de la operación previa realizada y que demuestran la culpabilidad del infractor.

Es más, el obligado mediante escritura de renuncia a la herencia, otorgada ante D. **Omi**, con el n.º ... de su protocolo, de fecha ... de 2019, manifestó que "renuncia pura y simplemente a cuantos derechos y obligaciones pudieran corresponderle en la herencia de su hermano D. **Dxt**, tanto si es llamado testamentariamente o abintestato, a título de heredero o a título de legatario. Esta renuncia se produce después de que hayan tenido lugar las disposiciones de fondos y de que se hayan iniciado las actuaciones de comprobación e investigación, lo que abunda más en el reconocimiento de la culpabilidad del infractor y su deseo de eludir el pago del impuesto.

En virtud de todo lo expuesto se estima que la conducta observada fue activa y voluntaria, y se aprecia en ella el concurso de dolo o culpa o al menos negligencia, que denota la concurrencia del elemento subjetivo en la infracción cometida."

DÉCIMO PRIMERO.- Puede apreciarse, por tanto, que la motivación transcrita se limita a la reproducción de los hechos y los cálculos realizados para determinar el quantum de los saldos bancarios que deberían integrar el caudal relicto y nada dice sobre la adición de bienes de los inmuebles objeto de las extinciones de condominio realizadas en los dos meses anteriores al fallecimiento del causante.

Por otro lado, la sanción de la conducta de dejar de ingresar basada en los importes a adicionar en base imponible por aplicación de una ficción legal iuris tantum, porque se está presumiendo la culpabilidad e invirtiendo la carga de la prueba en el derecho sancionador.

Debe, por tanto, anularse la parte del acuerdo sancionador a que se ha hecho referencia (ajuar más adición de bienes inmuebles).

Dados los términos de la resolución impugnada, este Tribunal considera el acuerdo sancionador no reúne los requisitos mínimos de motivación requeridos, porque carece de motivación del elemento subjetivo, no

apreciándose prueba alguna de la culpabilidad de la infracción presuntamente cometida, esto es, la de dejar de ingresar, ya que, tal y como recoge el Tribunal Regional, *"la motivación transcrita se limita a la reproducción de los hechos y los cálculos realizados para determinar el quantum de los saldos bancarios que deberían integrar el caudal relicto"*. A la vista de lo expuesto, no resulta ajustado a derecho el acuerdo sancionador procediendo, por tanto, su anulación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE los presentes recursos, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

