

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia 541/2024, de 19 de julio de 2024**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 787/2022***SUMARIO:**

ISD. Adquisiciones mortis causa. Hecho imponible. Devengo y prescripción. Aceptación de la herencia. Señala la Sala que ni la Administración tributaria ni el TEAR pretenden sostener que la presentación del escrito de solicitud de liquidación administrativa supone aceptación de la herencia porque el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un deber jurídico que impone la normativa fiscal y ha de ser entendido por definición como un acto debido, y no como un acto libre, y por tanto, no supone aceptación tácita de la herencia, al ser, como se ha dicho, un acto debido que se realiza para evitar una sanción. Sin embargo, más complicado es el efecto del otorgamiento de "*Escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formulación de inventario*", pues, aun cuando de la escritura no pueda entenderse estrictamente como una aceptación a beneficio de inventario, no puede negarse a priori, que como llamado a la herencia, el heredero es sujeto pasivo, sin perjuicio de que en el supuesto de que renuncie finalmente a la herencia se proceda a la devolución correspondiente. El propio artículo 69 Rgto ISD no prevé que si se ha utilizado el mecanismo del derecho a deliberar (y por tanto no existe aceptación), no se devenga el Impuesto, ni existe sujeto pasivo. En todo caso, si el proceso se encuadrara en el de testamentaría, es ajeno a la legalidad en sí de la liquidación porque se produjo con posterioridad, por lo que en su caso podría plantearse una suspensión del procedimiento recaudatorio, en virtud de la STS, de 13 de marzo de 2024, recurso nº 6989/2022.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2022/0062198

Procedimiento Ordinario 787/2022

Demandante:COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

Síguenos en...



D./Dña. René

PROCURADOR D./Dña. FRANCISCO DE PAULA RUIZ CRESPO

SENTENCIA No541

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Magistrados:

D^a. Matilde Aparicio Fernández

D^a Cristina Pacheco del Yerro

D^a Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a diecinueve de julio de dos mil veinticuatro.

Vistos por la Sala, constituida por los Señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 787/2022, interpuesto por la Comunidad de Madrid representada por el Letrado de la Comunidad contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de mayo de 2022 que estima la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta por D. René contra la Resolución desestimatoria del recurso de reposición previamente formulado contra el Acuerdo confirmatorio del Acta de Disconformidad nº A02 NUM001 incoada por la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ha sido parte demandada el Tribunal Económico Administrativo representado por el Abogado del Estado y se ha personado como codemandado D. René representado por la Procuradora D.^a Francisco de Paula Ruiz Crespo.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpuso por la Comunidad de Madrid recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de mayo de 2022 que estima la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta por D. René contra la Resolución desestimatoria del recurso de reposición previamente formulado contra el Acuerdo confirmatorio del Acta de Disconformidad nº A02 NUM001 incoada por la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, y lo hizo en escrito, donde tras exponer

Síguenos en...



los hechos y fundamentos que estimó pertinentes terminó suplicando que estimase la demanda y declarase la nulidad de la Resolución recurrida en los términos expuestos.

Segundo.

Que asimismo se confirió traslado a la representación de la parte demandada, para contestación a la demanda, lo que verificó por escrito por el Abogado del Estado, en que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la desestimación de las pretensiones deducidas en la demanda.

D. René se opuso a la demanda y solicitó la confirmación de la Resolución recurrida.

Tercero.

Recibido el pleito a prueba se practicó la propuesta y declarada pertinente y verificado el trámite de conclusiones, se acordó señalar para la deliberación, votación y fallo del presente recurso día 27 de junio de 2024, en que tuvo lugar, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. D.ª Natalia de la Iglesia Vicente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso tiene por objeto la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de mayo de 2022 que estima la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta por D. René contra la Resolución desestimatoria del recurso de reposición previamente formulado contra el Acuerdo confirmatorio del Acta de Disconformidad nº A02 NUM001 incoada por la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Segundo. *La recurrente muestra su disconformidad con la resolución impugnada exponiendo, en síntesis, lo siguiente.*

Relata que el día 7 de mayo de 2017 se produjo el fallecimiento de Don Máximo, en estado de casado con Doña Krisna, de cuyo matrimonio tuvo ocho hijos, entre ellos, Don René. El causante había otorgado testamento el 1 de julio de 2011 ante Notario, legando a su esposa el usufructo vitalicio de todos sus bienes, relevándola de la obligación de hacer inventario y de prestar fianza, al tiempo que instituye herederos a sus ocho hijos. Además, le adjudica a Don René, con imputación a los tercios de mejora y de libre disposición en lo que exceda del tercio de legítima: a) EL 25% de la finca rústica " DIRECCION000" en Constantina, Sevilla. b) 40 participaciones sociales de la mercantil "SERVICIOS NEVADA". c) 1.225 participaciones sociales de la mercantil "MESETA RIAL, S.L.". d) 5 participaciones sociales de la mercantil "UNIRA LA ISLA, S.L.". e) 378 acciones de "BBVA, S.A.". f) 27 acciones de "Banco Popular Español, S.A.". El 6 de noviembre de 2017 el obligado tributario Don René solicitó la liquidación administrativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por la muerte de su padre, acompañando "Escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formulación de inventario" otorgada ante el Notario Don Fernando Muñoz Centelles el 24 de octubre de 2017.

Con fecha 2 de septiembre de 2019 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación mediante comunicación dirigida al obligado tributario, actuaciones que se tramitaron con la incomparecencia del obligado tributario, y que finalizaron con la extensión el 2 de diciembre de 2020 del Acta de Disconformidad nº A02 NUM001. El 10 de febrero de 2021 se dictó Acuerdo de la Oficina Técnica confirmatorio de la propuesta contenida en el Acta A02

Síguenos en...



NUM001, acordándose la práctica de liquidación por el ISD, ejercicio 2017, confirmándose una base imponible de 4.175.871,75 euros y una base liquidable de 4.159.871,75 euros, una cuota íntegra de 1.342.362,78 euros, coeficiente multiplicador de 1,00, cuota tributaria de 1.342.362,78 euros, bonificación de 1.230.992,52 euros y, finalmente, cuota tributaria a ingresar de 13.423,63 euros.

Contra dicha liquidación se interpuso recurso de reposición y posterior reclamación económico-administrativa, cuya Resolución constituye el acto impugnado, puesto que estimó la reclamación debido a que de los elementos probatorios obrantes en el expediente, indica el TEAR no podía entenderse acreditado que la herencia del causante hubiera sido objeto de aceptación expresa o tácita por parte de D. René, así como tampoco por tanto la realización del hecho imponible sometido a gravamen ni la consideración de este último como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Impugna la conclusión del TEAR reproduciendo la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra la liquidación, citando la normativa de aplicación, los artículos 5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), y los artículos 998, 1013 y 1019 del Código Civil (CC). Al respecto el TEAR considera, frente al parecer de la Inspección actuante, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por todas, Sentencia 3/1998, de 20 de enero (Recurso de casación nº 1106/1995), permite concluir que la mera solicitud de liquidación administrativa del ISD no constituye por sí misma un acto de aceptación tácita de la herencia del causante.

Sostiene la CAM que sí es posible girar la liquidación relatando que en fecha 6 de noviembre de 2017, Don René presentó en la Dirección General de Tributos de la entonces Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, en el expediente de referencia NUM002 escrito solicitando liquidación administrativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con motivo del fallecimiento de su padre, D. Máximo, acompañado de Escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formulación de inventario ante el Notario Fernando Muñoz Centelles otorgada en fecha 24 de octubre de 2017. Asimismo, adjuntaba un inventario de bienes y derechos con su correspondiente valoración, cuyos datos y valores fueron los únicos que se tuvieron en cuenta por la Inspección para la liquidación tributaria. Cita los art. 5 y 47 LISD y art. 24 y 64 RD 1629/1991 y de este último precepto se desprende que queda excluido de los supuestos que determinan la suspensión del plazo de presentación del ISD, entre otros y de manera expresa, la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio o con el de deliberar. De este modo, se considera que el Impuesto ha de presentarse e ingresarse debidamente, sin perjuicio de que, una vez formulado el correspondiente inventario, si el heredero decide renunciar a la herencia, deba proceder a la solicitud de la devolución del Impuesto ingresado. Así concluye que la liquidación por el ISD girada en el expediente NUM002 de importe 13.423,63 euros, anulada por el TEAR en la Resolución objeto del presente procedimiento, era correcta y del todo pertinente, aunque el heredero hubiera aceptado la herencia a beneficio de inventario reservándose el derecho a deliberar. Así, formado dicho inventario, si el interesado acepta la herencia, la liquidación devendría definitiva; y si la renuncia, tendrá derecho a la devolución del importe por el Impuesto sobre Sucesiones ingresado, una vez tramitado el correspondiente procedimiento, de acuerdo con el artículo 32 de la LGT y artículos 131 y 132 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.

Tercero. *El Abogado del Estado, solicita la desestimación del recurso por los siguientes argumentos.*

Sostiene la conformidad a Derecho de la resolución recurrida por falta de aceptación de herencia e inexistencia de sujeto pasivo del ISD. La recurrente funda la condición de sujeto

Síguenos en...



pasivo del D. René del Impuesto sobre Sucesiones en la petición de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, así como en la escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario. En primer lugar, con relación a la petición de liquidación del impuesto, trae a colación el artículo 999 del Código Civil. D. René presentó la solicitud de liquidación del impuesto junto con una escritura pública, en la que su contenido manifestaba que, en el plazo de 30 días desde la formación de inventario, el llamado debía aceptar o renunciar la herencia. Por lo tanto, la escritura que acompañaba a la petición de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones no dejaba constancia de la aceptación de la herencia. La doctrina y jurisprudencia ha considerado que la petición de liquidación y pago del impuesto sucesorio no tiene por sí mismo la consideración de aceptación tácita. Y, si dicho documento se acompaña de una escritura de la que se desprende la falta de aceptación de la herencia (como veremos a continuación) tal aceptación no puede entenderse producida, y en este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en su sentencia núm. 3/1998, de 20 de enero de 1998 (rec. Casación nº 1106/1995),

En segundo lugar, con relación a la escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formulación de inventario (artículos 62 y 68 de la Ley del Notariado), analiza su contenido con la finalidad de determinar si con la misma ha existido una verdadera aceptación de la herencia. De la escritura pública se desprenden dos ideas que llevan a cierta equivocación. Primero, manifiesta que no ha aceptado ni tácita ni expresamente la herencia. Segundo, manifiesta que acepta la herencia a beneficio de inventario y que se reserva el derecho a deliberar, lo cual son términos contrarios. Por lo tanto, con la finalidad de determinar si el llamado a la herencia aceptó ésta a beneficio de inventario o si se reservó el derecho de deliberar, debe atenderse al resto del contenido de la escritura. Se hace un análisis de las dos figuras negando que en la escritura se haya realizado una aceptación a beneficio de inventario, y en todo caso, aunque considerásemos que con la escritura pública se está procediendo como tal a una aceptación de la herencia a beneficio de inventario, ésta no habría producido efecto alguno, a tenor de la regulación del beneficio de inventario contenida en el Código Civil. En efecto, la aceptación de la herencia a beneficio de inventario es formal, ya que conforme a los artículos 1011, 1012 y 1014 del Código Civil debe hacerse ante notario o agente diplomático o consular que ejerza funciones notariales o ante el juez competente para conocer de los procedimientos hereditarios. Conforme al artículo 1013 del Código Civil, esta aceptación "no producirá efecto alguno si no va precedida o seguida de un inventario fiel y exacto de todos los bienes de la herencia. Al respecto precisa que se ha seguido ante el Juzgado de lo Mercantil nº1 de Sevilla, un Procedimiento de Jurisdicción Voluntaria número 571/2018, en el cual, con fecha de 4 de junio de 2019 se ha dictado Auto nº 190/2019, en el que se hace constar que todavía no se ha podido formar inventario. Sostiene que la herencia todavía no ha sido aceptada ni renunciada por el llamado a ella, por lo que la herencia se encuentra yacente, sin que la delación haya convertido por sí sola en heredero al llamado sin que, por lo tanto, haya tenido lugar una adquisición mortis causa. Por ello, no es hasta el momento en que tiene lugar la aceptación de la herencia hasta que se producen los efectos de la aceptación, entre los que destacan la adquisición por el heredero de la posesión civilísima de los bienes hereditarios (art. 440 CC), la confusión de patrimonios del heredero y causante, así como la responsabilidad del heredero por las deudas del causante, legados y cargas de la herencia, entre las que se encuentran las obligaciones nacidas con ocasión del acto sucesorio, es decir, el pago del impuesto de sucesiones. En consecuencia, no puede considerarse que el llamado a la herencia sea sujeto pasivo del ISD.

Por último y respecto del art. 69 del reglamento citado por la Comunidad de Madrid, reproduce su apartado primero que señala que: "1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imposables gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial." En el caso de autos, no ha tenido lugar el hecho imponible del impuesto,

Síguenos en...



pues René no ha experimentado un incremento de patrimonio consecuencia de la falta de aceptación de la herencia. Por ello, al no haberse producido el hecho imponible, no resulta de aplicación el artículo citado.

Cuarto. *El codemandado D. René se opuso a la demanda.*

En cuanto a la demanda de la Comunidad de Madrid parte de clarificar que el testamento de D. Máximo no contiene una partición, sino una norma particional y que dicho testamento no adjudica ni atribuye la propiedad de ningún bien hereditario a D. René. También niega la afirmación de la Comunidad de Madrid relativa a que con el escrito de 6 de noviembre de 2017 en el que solicitaba la liquidación del impuesto de sucesiones y donaciones acompañaba un inventario de bienes y derecho con su correspondiente valoración, cuyos datos y valores fueron los únicos que se tuvieron en cuenta por la Inspección para la liquidación tributaria. El codemandado no ha realizado ningún inventario ni ninguna valoración de bienes. Lo que ocurre es que con el escrito de 6 de noviembre de 2017 se acompañaban un serie de documentos entre los que se encontraba el requerimiento notarial realizado el 23 de octubre de 2017 a la albacea testamentaria D.ª Carolina y ésta contestó dicho requerimiento notarial el 26 de octubre 2017 entregándole al Notario dos folios escritos por su anverso y reverso, los cuales dejó unidos el Notario al acta notarial. En dichos dos folios constaba una relación de bienes y valoración realizada unilateralmente por la albacea. Así consta en los folios 397 a 402 del expediente, pero dicha relación de bienes y valoración no fue aceptada por D. René y por eso, en el mismo escrito de 6 de noviembre de 2017 y en su último párrafo antes de la súplica dice lo siguiente: " Ante la imposibilidad de obtener la información, valoración, y documentación obligatoria requerida a la albacea testamentaria y, desconociendo la justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos , a pesar de requerírsele expresamente se ha optado por formular " ESCRITURA DE ACEPTACIÓN DE HERENCIA A BENEFICIO DE INVENTARIO Y FORMULACION DE INVENTARIO, ante el Notario DON FERNANDO MUÑOZ CENTELLES, , notario del Ilustre Colegio de Andalucía, requiriéndole que inicie el expediente de formación de inventario notarial , con relación de acreedores y legatarios , para que acudan a presenciarlo , si les conviniera, a los efectos de aceptar o repudiar la herencia".

El Notario DON FERNANDO MUÑOZ CENTELLES dio por terminado el procedimiento de formación de inventario instado por mi representado, sin la formación de inventario por imposibilidad provocada por la albacea testamentaria, que negó al Perito designado el acceso a los registros contables de las distintas sociedades mercantiles de la masa hereditaria, no pudiendo hacerse la valoración de las participaciones de las distintas sociedades mercantiles. Este hecho ha provocado que mi representado haya tenido que instar demanda de proceso ordinario, en materia de derecho de sucesiones, sobre beneficio de inventario y derecho a deliberar en herencia de DON Máximo que se tramita en el Juzgado de Primera Instancia número 19 de Sevilla, como procedimiento ordinario 695/2022. Acompaño justificante lex net de presentación de la demanda y Decreto 28 de abril de 2022 de admisión a trámite de dicha demanda, como documentos 1 y 2.

Por último cita la Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 05- 06-2018, nº 936/2018, rec. 1358/2017, que señala que la herencia se adquiere mediante su aceptación, siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible (artículo 3.1a) ley 29/1987) por lo que al no haberse producido en este caso la aceptación ha de entenderse que a los efectos del impuesto de sucesiones no ha heredado y que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia, sino que se precisa la recepción de los bienes o derechos mortis causa , lo que requiere, en caso de herencia, su aceptación.

Quinto. *Procede examinar el motivo impugnatorio de la demanda, consistente en afirmar la realización del hecho imponible sometido a gravamen y la consideración de D. René como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone artículo 3. Hecho imponible "1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio" y el art. 5. Sujetos pasivos "Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes".

No es discutido que D. Máximo, fallecido el 7 de mayo de 2017, había otorgado testamento el 1 de julio de 2011 legando a su esposa el usufructo vitalicio de todos sus bienes, al tiempo que instituía herederos a sus ocho hijos y ordenaba determinadas reglas particionales y así concretamente a D. René le adjudica un total de siete bienes.

Las actuaciones a examinar a efectos de determinar la concurrencia del hecho imponible y la existencia de sujeto pasivo son la solicitud de liquidación del Impuesto de Sucesiones y la escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formulación de inventario.

Así en fecha 6 de noviembre de 2017, D. René, presentó escrito que "solicita liquidación administrativa de Impuesto sobre Sucesiones respecto a D. Máximo y herederos...Aportando a dichos efectos la siguiente documentación: copia del certificado de defunción, copia del certificado del Registro General de Actos de Última Voluntad, copia del testamento, copia de requerimiento a D.ª Carolina en su calidad de albacea haga llegar el caudal hereditario completo de D. Máximo, en la cual se incluye diligencia de contestación de D.ª Carolina en dos folios en la que dice contiene relación de bienes que integran la masa hereditaria y valoración aproximada al no haberse podido liquidarse la sociedad de gananciales, faltando en dicha diligencia contestación a la justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos cuya deducción se debe solicitar. No pudiendo aportar más información al no disponer de ella, copia de nota simple informativa del Registro de la Propiedad de Cazalla de la Sierra de la finca de Constantina...copia de DNI, ...Ante la imposibilidad de obtener la información, valoración y documentación obligatoria, requerida a la albacea testamentaria y desconociendo la justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos, a pesar de requerírsele expresamente, se ha optado por formular Escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formulación de inventario, iniciado el 24 de octubre de 2017 ante el Notario D. Fernando Muñoz Centelles, notario del Ilustre Colegio de Andalucía, requiriéndole que inicie el expediente de formación de inventario notarial, con citación de acreedores y legatarios, para que acudan a presenciarlo, si les conviniere, a los efectos de aceptar o repudiar la herencia. Los resultados de dicho expediente se le dará traslado, en tiempo y forma. Solicita la liquidación administrativa de Impuesto sobre Sucesiones respecto a D. Máximo y herederos, de acuerdo a los documentos aporta en este acto, y al resto de documentos que deban ser aportados por el albacea y resto de herederos".

Ni la Administración tributaria ni el TEAR pretenden sostener que la presentación de dicho escrito supone aceptación de la herencia porque el pago del ISD es un deber jurídico que impone la normativa fiscal y ha de ser entendido por definición como un acto debido, y no como un acto libre, y por tanto no supone aceptación tácita de la herencia, al ser, como se ha dicho, un acto debido que se realiza para evitar una sanción, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 26 de octubre de 2009, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. 2792/2004) que recoge, a su vez, el contenido de las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2003 y de 5 de abril de 2006.

Más complicada es la interpretación de la otra actuación de D. René, consistente en el otorgamiento de "Escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formulación de inventario (art. 62 y 68 Ley Notariado)". Esta indica "PRIMERO.- Que tras ser informado/a por mí, el notario, de los plazos previstos en los art. 1.014 , 1015 y 1.016 CC , manifiesta que se encuentra dentro de plazo para solicitar la formación de inventario y se reserva el derecho a

deliberar y a tales efectos, declara que ha sabido de su condición de heredero, que no ha aceptado expresa ni tácitamente la herencia y que no ha practicado gestión alguna como heredero y tampoco se le ha interpelado y fijado plazo para aceptar o repudiar la herencia conforme dispone el art. 1005 del Código Civil, D. René acepta a beneficio de inventario la herencia de D. Máximo y además se reserva el derecho a deliberar con relación a la herencia de su padre, D. Máximo...V.- Requerimiento para la formación de inventario. Solicita de mí el Notario, que inicie el expediente de formación de inventario notarial, con citación de acreedores y legatarios, para que acudan a presenciarlo, si les conviniere. A tal efecto, me informa que el domicilio del cónyuge sobreviviente D.ª Krisna del causante es en Madrid, Calle...Y me requiere igualmente para que proceda a realizar la notificación al resto de los herederos...PLAZO.- A tal efecto, la iniciación de la formalización del inventario notarial, comenzará el día dieciséis de noviembre de dos mil diecisiete, a las diez de la mañana (dentro de los treinta días siguientes a la citación), en este despacho notarial, sito en calle Mairena, número 35, 2º, en Alcalá de Guadaíra (Sevilla), 41500, y concluirá, con carácter ordinario, dentro de los sesenta días a contar desde su comienzo...Le informo, asimismo, que dentro de los treinta días contados desde el siguiente a aquel en que se hubiese concluido el inventario, deberá manifestar si repudia o acepta la herencia, y si hace uso o no del beneficio de inventario, ya que, pasados los treinta días sin hacer dicha manifestación, se entenderá que la acepta pura y simplemente...Durante la formación del inventario y el término para deliberar no podrán los legatarios demandar el pago de sus legados y que no se podrán pagar los legados, sino después de haber pagado a todos los acreedores".

Es cierta la diferenciación de figuras civiles, que realiza, de forma extensa la Abogacía del Estado en su escrito de contestación a la demanda, entre el derecho a deliberar y el beneficio de inventario. El Código Civil regula en los art. 1010 y ss, ambas instituciones con muchos preceptos comunes, puesto que en los dos se realiza inventario y esto es lo que regula de forma conjunta el CC, pero siendo la diferencia fundamental, a nivel civil, que en el derecho de deliberar, hay posibilidad posterior de aceptar, renunciar a la herencia, o manifestar que se hace a los efectos del beneficio de inventario, mientras que en el beneficio de inventario queda vedada la posibilidad de renunciar al estar ya aceptada la herencia y ser la aceptación irrevocable, art. 997 CC. Por ello es preciso para hacer inventario previamente manifestar si es a los efectos del derecho de deliberar o que se hace a los efectos del beneficio de inventario. Así la Ley exige que el llamado invoque el derecho de deliberar, art 1010.2º CC o el beneficio de inventario, art. 1010.1º CC, al hacer el inventario, para evitar que pueda entenderse que ha aceptado y lo ha hecho pura y simplemente. Ciertamente la escritura es confusa y utiliza ambas terminologías como si fueran la misma figura, aunque tal y como indica la Abogacía del Estado finalmente transcribe el contenido del art. 1019 CC, "Artículo 1019. El heredero que se hubiese reservado el derecho de deliberar, deberá manifestar al Juzgado, dentro de treinta días contados desde el siguiente al en que se hubiere concluido el inventario, si acepta o repudia la herencia. Pasados los treinta días sin hacer dicha manifestación, se entenderá que la acepta pura y simplemente", por lo que parece deducirse que se ha optado por la formación de inventario, no tras una aceptación a beneficio de inventario, sino a efectos de reservarse el derecho a deliberar y por lo tanto no se ha producido la aceptación. Pero tales disquisiciones son especialmente importantes a nivel civil o sucesorio, pero a nivel fiscal lo relevante es si el instituido heredero es sujeto pasivo del Impuesto con independencia de que se haya producido la aceptación de la herencia y de los mecanismos que utilice para proceder finalmente a dicha aceptación, siempre y cuando no conste ya la renuncia o la imposibilidad de aceptación, como en el supuesto de fallecimiento antes de aceptar o repudiar la herencia. De la normativa tributaria no se deduce en ningún caso que no nazca la obligación de declarar y la consiguiente liquidación hasta que no proceda a la aceptación según las normas civiles, sino que procede tal declaración y obligación tributaria, sin perjuicio de que en el supuesto de que finalmente se proceda a la renuncia de la herencia, o si las deudas son superiores al activo, se proceda a articular los mecanismos de devolución de lo ingresado. Una muestra de que la normativa del Impuesto no prevé que si se

Síguenos en...

ha utilizado el mecanismo del derecho a deliberar (y por tanto no existe aceptación), no se devenga el Impuesto, ni existe sujeto pasivo, es la redacción del art. 69 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, "art. 69 . Suspensión de los plazos de presentación.

1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponibles gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

2. Cuando se promuevan después de haberse presentado en plazo el documento o la declaración, la Administración suspenderá la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva.

3. Si se promovieran con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga que se hubiese concedido sin que el documento o la declaración hubiesen sido presentados, la Administración requerirá la presentación pero podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

4. Si se promovieran después de practicada la liquidación podrá acordarse el aplazamiento de pago de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 y 90 de este Reglamento.

5. No se considerarán cuestiones litigiosas, a los efectos de la suspensión de plazos a que se refieren los apartados anteriores, las diligencias judiciales que tengan por objeto la apertura de testamentos o elevación de éstos a escritura pública; la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio o con el de deliberar, el nombramiento de tutor, curador o defensor judicial, la prevención del abintestato o del juicio de testamentaría, la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso. Tampoco producirán la suspensión la demanda de retracto legal o la del beneficio de justicia gratuita, ni las reclamaciones que se dirijan a hacer efectivas deudas contra la testamentaría o abintestato, mientras no se prevenga a instancia del acreedor el correspondiente juicio universal".

Concretamente cuando indica que no se considerarán cuestiones litigiosas, a los efectos de la suspensión de plazos a que se refieren los apartados anteriores, la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio o con el de deliberar, está demostrando que en ambos casos, esto es, tanto si se utiliza el beneficio de inventario como el derecho a deliberar y todavía no se ha aceptado la herencia, sí ha devengado el Impuesto, puesto que solo así se puede hablar de suspensión del plazo para liquidar, ya que si se entendiese en el sentido estrictamente civil, que sostienen las demandadas, no es que no se suspendiera el plazo para presentar la declaración, sino que no habría nada que suspender porque ni habría hecho imponible, ni devengo ni sujeto pasivo hasta dicho momento final de aceptación del art. 1019 CC.

Por lo tanto, debe considerarse aplicable la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 26 de octubre de 2009, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. 2792/2004) que recoge, a su vez, el contenido de las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2.003 y de 5 de abril de 2.006, "Asimismo la STS de 17 de julio de 2.003 señalando lo siguiente: "Frente a la alegación de que los recurrentes no son herederos (por no haber aceptado la herencia ni expresa ni tácitamente y porque, si bien no la han repudiado, ello no implica su aceptación) y, por tanto, no ostentan la condición de sujetos pasivos o contribuyentes del IS (porque, al no ser herederos, no se ha materializado el hecho imponible de dicho Impuesto), ha de destacarse que, en el ámbito de los tributos, los preceptos de Derecho Común tienen carácter supletorio («ex» artículo 9.2 de la Ley General Tributaria , y, por ello, si bien la sentencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 20 de enero de 1998 tiene declarado que la primera norma de la Sección del Código Civil dedicada a la aceptación y repudiación de la herencia, el artículo 988 , proclama que el primero de los caracteres de la

Síguenos en...



aceptación es la voluntariedad, del que se desprende la naturaleza jurídica de la misma como negocio jurídico unilateral no recepticio (al especificar que la aceptación y repudiación son actos enteramente voluntarios y libres), debe de tenerse en cuenta que esa misma sentencia añade, por un lado, que el pago del IS es un deber jurídico que impone una Ley fiscal y no puede entenderse, pues, como un acto libre, sino, por definición, como un acto debido, y, por otro lado, que el que la norma tributaria establezca que el sujeto pasivo del IS es el heredero tampoco significa que su pago por un llamado, con delación, implique una aceptación tácita de la herencia, al ser, como se ha dicho, un acto debido que se realiza para evitar una sanción, sin dejar de destacar, sin embargo, que la legislación fiscal parece responder al sistema «germánico» de adquisición de la herencia, que se produce por la mera muerte del causante, al exigir al «heredero» el pago del Impuesto, so pena de sanción económica, a partir del instante de la muerte, como si en tal momento fuera ya heredero."

Por lo dicho anteriormente y aun cuando la escritura no pueda entenderse estrictamente como una aceptación a beneficio de inventario, no puede negarse a priori, que como llamado a la herencia es sujeto pasivo, sin perjuicio de que en el supuesto de que renuncie finalmente a la herencia se proceda a la devolución correspondiente.

Distinto es si los procesos judiciales han producido el efecto de suspensión del art. 69 antes transcrito. Dichos procesos son ante el Juzgado Mercantil de Sevilla y ante el Juzgado de Primera Instancia nº 19 de Sevilla.

Respecto del procedimiento mercantil consta Auto que estima la solicitud de D. René sobre exhibición de libros y documentos contables frente a las sociedades que componen la masa hereditaria, al tener interés legítimo, pues la falta de la documentación correspondiente impide al mismo ejercitar debidamente su derecho a pedir la formación de inventario antes de aceptar o repudiar la herencia para deliberar sobre este punto, y posterior Sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla Sección Quinta que desestima el recurso de apelación interpuesto por las entidades que componen la masa hereditaria contra el citado Auto.

Respecto del proceso civil, también consta procedimiento incoado ante el Juzgado de Primera Instancia, que ha dado lugar al Decreto de 28 de abril de 2022 del Juzgado de Primera Instancia nº 19 de Sevilla dictado en el Procedimiento Ordinario 695/2022 que acuerda, admitir a trámite la demanda y documentación presentada por el Procurador de los tribunales, Sr./a. Francisco de Paula Ruiz Crespo, en nombre y representación de René frente a Mariajosé, Escarlet, Alfredo, Yazmin, Krisna, Damari y Eileen, y ordena sustanciar el proceso por las reglas del juicio ordinario. La demanda presentada el 3 de marzo de 2022 indica que formula demanda de proceso ordinario en materia de derecho de sucesiones, sobre beneficio de inventario y derecho a deliberar en herencia de D. Máximo.

Pero este último proceso que podría encuadrarse en el proceso de testamentaría del precepto antes transcrito, es ajeno a la legalidad en sí de la liquidación porque se produjo con posterioridad, por lo que en su caso podría plantearse una suspensión del procedimiento recaudatorio, en virtud de STS 452/2024, de 13 de marzo, recurso de casación nº 6989/2022.

Por todo lo anterior, debe revocarse la Resolución del TEAR estimatoria por el motivo estudiado, al no concurrir el mismo, pero ordenando retrotraer las actuaciones para que el Tribunal Administrativo se pronuncie sobre el resto de motivos impugnatorios alegados, los cuales no han sido objeto de análisis ni invocación en el presente procedimiento judicial.

Sexto.

En cuanto a las costas, dispone el art. 139.1 LJ, en la redacción dada por la Ley 37/2011, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". En el presente caso, las serias dudas jurídicas conducen a la no imposición de costas.

Síguenos en...



FALLAMOS

ESTIMAR el presente Procedimiento Ordinario interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de mayo de 2022 que estima la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta por D. René contra la Resolución desestimatoria del recurso de reposición previamente formulado contra el Acuerdo confirmatorio del Acta de Disconformidad nº A02 NUM001 incoada por la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Resolución que anulamos con el alcance establecido en el Fundamento Jurídico Quinto.

Sin imposición de costas.

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

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-0787-22 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-0787-22 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.