



Roj: **STSJ CV 2526/2016 - ECLI: ES:TSJCV:2016:2526**

Id Cendoj: **46250330032016100503**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **29/06/2016**

Nº de Recurso: **2202/2012**

Nº de Resolución: **525/2016**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **LUIS MANGLANO SADA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA N° 525/2016

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Tercera

Ilmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D. ANTONIO LÓPEZ TOMÁS.

En la Ciudad de Valencia, a 29 de junio dos mil dieciséis.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 2202/2012, interpuesto por D. Imanol , D^a. Inés , D. Lorenzo , D. Ovidio y D. Saturnino , representados por la Procuradora D^a. Lourdes Bañón Navarro y asistidos por la Letrada D^a. Inmaculada Font Salinas, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogada del Estado, así como la Consellería de Economía y Hacienda, representada por la Abogada de la Generalitat Valenciana.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO .- Las representaciones de las partes demandadas contestaron a la demanda, mediante escritos en los que solicitaron se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

TERCERO .- No habiéndose recibido el proceso a prueba y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO .- Se señaló la votación y fallo para el día 28 de junio de dos mil dieciséis, teniendo así lugar.

QUINTO .- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.



VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. LUIS MANGLANO SADA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por D. Imanol , D^a. Inés , D. Lorenzo , D. Ovidio y D. Saturnino contra cinco resoluciones de 30-5-2012 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, estimatorias parciales de las reclamaciones NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 y NUM004 , formuladas contra cinco liquidaciones practicadas por la Inspección de la Consellería de Economía y Hacienda, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por unos respectivos importes de 65.957,54 euros, 64.195,48 euros, 57.191,58 euros, 64.195,48 euros y 61.048,05 euros, así como cinco sanciones de multa por cuantía de 37.821,02 euros, 38.859,14 euros, 33.694,63 euros, 37.821,02 euros y 35.966,69 euros.

SEGUNDO.- Del expediente administrativo se desprende que el devengo del I. Sucesiones se produjo por el fallecimiento el 11-4-2004 de la madre de los actores, D^a. Vanesa , sin que presentaran declaración alguna ante la Administración de la Generalitat Valenciana.

Por la Inspección de la Administración autonómica se notificó a cada uno de los actores el 6-8-2009 la liquidación de deuda y sanción del Impuesto sobre Sucesiones, por los importes reseñados en el anterior fundamento jurídico, que se impugnaron en la vía económico-administrativa (reclamaciones NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 y NUM004) con un mismo resultado estimatorio parcial de fecha 30-5-2012, por el que se anularon las liquidaciones de deuda y sanción para que en la nuevas se considerara el importe de los gastos de entierro y funeral de la causante y, asimismo, para que se excluyera de la base de las sanciones las cantidades provenientes de la adición de bienes.

La demanda plantea la pretensión de que sean anulados tanto las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional y las liquidaciones de deuda y sanción de las que trae causa, alegando en primer lugar la prescripción del derecho liquidatorio por el transcurso de más de 4 años computados, por causa del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En segundo lugar, se denuncia la infracción del procedimiento establecido para la adición de bienes. Asimismo, se impugnan las liquidaciones tributarias por indebida adición de fondos monetarios, , retiradas de fondos, , pagos al Erario Público, abonos en cuentas , adquisiciones a la causante y pago del ITP, pretendiendo la anulación de las sanciones por la nulidad de los actos liquidatorios de deuda tributaria.

El Abogado del Estado y el de la Generalitat Valenciana se oponen a la demanda y solicitan su desestimación, por entender que en ningún caso se ha producido prescripción, pues el procedimiento inspector se dilató por causas imputables a los actores, por ser pertinente el procedimiento inspector seguido hasta liquidación definitiva, negando las incorrecciones denunciadas en los bienes objeto de adición, sin que se hayan contradicho las sanciones impuestas a los actores.

TERCERO .- Se plantea, pues, de entrada en este proceso la existencia de prescripción por causa de la excesiva duración del procedimiento inspector.

Los datos a tener en cuenta son: el procedimiento de la Inspección autonómica se inició el 18-6-2008, siendo notificadas las respectivas liquidaciones de deuda y sanciones a los recurrentes el 6-8-2009. Por tanto, el procedimiento duró un plazo de 13 meses y 18 días, con un exceso consiguiente de 48 días, imputando la Inspección a los contribuyentes unas dilaciones de 197 días.

Las dilaciones imputadas a los recurrentes se atribuyen en tres bloques, de los que los dos primeros tiene la misma causa, la petición de aplazamiento para obtener la documentación requerida, por 85 días (de 22-7-2008 al 15-10-2008) y de 84 días (del 13-11-08 al 5-2-2009).

Así pues, estamos ante un procedimiento de inspección con una duración superior a los doce meses prevista en el artículo 150 de la Ley General Tributaria , que dice:

" 1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del art. 104 de esta ley .

(...)



2. *La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

a) *No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo...*"

El artículo 104 de dicho texto legal, en su segundo apartado establece:

" 2. *A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.*

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Como complemento reglamentario, el artículo 102 del RD 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, regula el cómputo de los plazos máximos de resolución:

" 1...

2. *Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.*

3. *Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, períodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.*

4. *Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.*

5. *A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.*

6. *El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.*

7. *Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse".*

El artículo 104.a) RGIT establece las dilaciones por causa no imputable a la Administración:

" *A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria , se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:*

a) *Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa".*

Debemos recordar, pues, el propio concepto de dilaciones imputables al obligado tributario, siguiendo para ello la doctrina fijada en las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005) y de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), diciendo esta última:



" Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado" (FD Tercero).

Así pues, de las normas legales y reglamentarias expuestas se deduce que la regla general de duración máxima del procedimiento inspector (doce meses) puede verse excepcionada por causas justificadas, y también debe deslindarse la cuestión de la imputación de las dilaciones indebidas.

En el supuesto analizado, consta acreditado en el expediente administrativo que la representación de los demandantes solicitó un plazo para obtener la documentación requerida (diligencia 1), siendo consecuencia de ello el aplazamiento del procedimiento desde el 22-7-2008 al 15-10-2008 y, por segunda petición (diligencia 4), del 13-11-2008 al 5-2-2009, lo que significa que las actuaciones fueron aplazadas a instancias de los recurrentes en un total de 169 días, lo que permite apreciar que el procedimiento inspector finalizó en plazo, antes de los doce meses, pues el exceso solo era de 48 días.

Procede, pues, desestimar este motivo de la demanda.

CUARTO .- En cuanto a la queja actora de haberse infringido el procedimiento establecido para la adición hereditaria, el resultado debe ser estimatorio, a la vista de la normativa aplicable.

En efecto, consta que la Inspección autonómica integró la adición de los bienes de la herencia en el procedimiento inspector, junto con las demás actuaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades y sin ninguna especificación particular. Sin embargo, el marco jurídico no permite actuar de esta manera, aplicando una normativa general tributaria (la Ley General Tributaria) en lugar de las normas legales y reglamentarias específicas (Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Así, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece en la Sección 2 del Capítulo IV (base imponible) las normas especiales para adquisiciones "mortis causa", disponiendo el artículo 11 la adición de bienes:

" 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.

...

No tendrá lugar esta presunción cuando conste de un modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes o efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio del vendedor o cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la liquidación del impuesto, o si se justifica suficientemente que la retirada de valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido verificarse con anterioridad al



fallecimiento del causante por causas independientes de la voluntad de éste y del endosatario. Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de lo prevenido bajo las letras a), b) y c) anteriores.

4. Si los interesados rechazasen la incorporación al caudal hereditario de bienes y derechos en virtud de las presunciones establecidas en este artículo, se excluirá el valor de éstos de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa de la cuestión suscitada".

El procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria viene prevista en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyo artículo 93 fija el siguiente procedimiento especial:

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

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

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

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

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

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

Así pues, si la Administración tributaria autonómica consideraba existente bienes o derechos que debían ser incorporados por adición a la masa hereditaria, debió acudir a las normas legales y reglamentarias que rigen en el Impuesto sobre Sucesiones, fuera un procedimiento de gestión o de inspección, pues donde la ley no diferencia no deben hacerse diferencias, además de ser preceptiva la aplicación de la normativa específica, la del tributo en cuestión, sobre la general tributaria o administrativa.

Por el contrario, la Administración de la Generalitat Valenciana no siguió el procedimiento especial para adicionar bienes y derechos a la masa hereditaria, aplicando el procedimiento general de inspección previsto en la Ley General Tributaria, por lo que prescindió total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, incurriendo en la causa de nulidad del artículo 217.1- e) de la Ley General Tributaria .

En consecuencia, y sin necesidad de realizar otras consideraciones, procede la anulación de los actos impugnados, tanto las liquidaciones de deuda como las sanciones, así como las resoluciones del TEARCV que las confirmaron, con estimación de la demanda.

QUINTO.- A tenor del artículo 139.1 de la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativo , conforme la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede imponer las costas del presente recurso a la parte demandada, a razón de 2/3 a la Administración de la Generalitat Valenciana y 1/3 a la del Estado, por ser la primera la autora de los actos liquidatorios.

Del mismo modo la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de la LJCA , considera prudencial cuantificar las costas del procedimiento en el importe de 1.500 € en concepto de honorarios de Letrado, más 334,38 euros por los derechos de Procurador, más la Tasa jurisdiccional abonada, en su caso.

VISTOS, los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

FALLAMOS

Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Imanol , D^a. Inés , D. Lorenzo , D. Ovidio y D. Saturnino contra cinco resoluciones de 30-5-2012 del Tribunal Económico-administrativo Regional de



la Comunidad Valenciana, estimatorias parciales de las reclamaciones NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 y NUM004 , formuladas contra cinco liquidaciones de deuda y cinco sanciones practicadas por la Inspección de la Consellería de Economía y Hacienda, que se anulan y dejan sin efecto, con expresa imposición de las costas procesales a las Administraciones demandadas.

Contra esta Sentencia no cabe recurso ordinario alguno.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ