



Roj: **STSJ MU 733/2016 - ECLI: ES:TSJMU:2016:733**

Id Cendoj: **30030330022016100238**

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

Sede: **Murcia**

Sección: **2**

Fecha: **23/03/2016**

Nº de Recurso: **49/2014**

Nº de Resolución: **242/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/ADMURCIA SENTENCIA: 00242/2016

RECURSO núm. **49/2014**

SENTENCIA núm. **242/16**

**LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA
SECCIÓN SEGUNDA**

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

D^a Leonor Alonso Díaz Marta

D^a. Ascensión Martín Sánchez

Magistradas

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A nº **242/16**

En Murcia, a veintitrés de marzo de dos mil dieciséis.

En el **RECURSO** CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO nº 49/14, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía de 11.087,37 € y referido a: procedimiento de apremio derivado de impago en periodo voluntario de ITP y AAJJDD.

Parte demandante:

D^a. Reyes , representada por el Procurador Sr. Hurtado López y dirigida por el Letrado Sr. Bernal-Quirós González.

Parte demandada:

La Administración del Estado (TEAR de Murcia), representada y dirigida por el Sr. Abogado del Estado.

Parte codemandada:

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (CARM), representada y defendida por un Letrado de sus Servicios Jurídicos.

Acto administrativo impugnado:



Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de noviembre de 2013 por la que se desestima la reclamación nº NUM000 formulada contra la desestimación del **recurso** de reposición interpuesto contra la providencia de apremio con liquidación nº NUM001 con importe de 11.087,37 €, girada por la Agencia Regional de Recaudación de la Consejería de Economía y Hacienda de la CARM.

Pretensión deducida en la demanda:

Se dicte sentencia por la que se declare contraria a Derecho la resolución del TEAR y la resolución dictada por la Consejería de Economía y Hacienda por la que se reclama a la recurrente la deuda contraída por su marido, con todos los pronunciamientos favorables.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a Leonor Alonso Díaz Marta, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El escrito de interposición del **recurso** contencioso administrativo se presentó el día 13 de mayo de 2014, una vez que le fue designado Letrado del turno de oficio por haber solicitado el Beneficio de Justicia Gratuita, habiendo solicitado a esta Sala la paralización del procedimiento el 18 de febrero de 2014 hasta que le fuera designado Letrado. Admitido a trámite el **recurso**, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.- Las partes demandadas han solicitado la desestimación de la demanda por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO.- Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos jurídicos de esta sentencia.

CUARTO.- Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 11 de marzo de 2016.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de este **recurso** contencioso-administrativo determinar si es ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de noviembre de 2013 por la que se desestima la reclamación nº NUM000, formulada contra la desestimación del **recurso** de reposición interpuesto contra la providencia de apremio con liquidación nº NUM001 con importe de 11.087,37 €, girada por la Agencia Regional de Recaudación de la Consejería de Economía y Hacienda de la CARM.

El TEAR comienza reproduciendo los hechos que han dado lugar a la providencia de apremio recurrida; consistiendo estos en que el cónyuge de la recurrente, Sr. Gonzalo, presentó autoliquidación por IITTP y AAJJDD el 20 de enero de 2003; tras lo que la oficina gestora inició procedimiento de comprobación de valores con propuesta de liquidación de fecha 28 de marzo de 2006, notificada Don. Gonzalo el 11 de julio del mismo año. El 13 de noviembre de 2006 fallece Don. Gonzalo, y la oficina gestora dictó la liquidación que ultimaba el procedimiento de gestión el 19 de diciembre siguiente, siendo esta notificada a su cónyuge, ahora reclamante, el 30 de enero de 2007. En el mes siguiente a dicha notificación el cónyuge del obligado tributario fallecido no impugnó la liquidación que le había sido notificada. Iniciado el periodo ejecutivo ante la falta de pago, la oficina gestora emite providencia de apremio esta vez a nombre de la recurrente, notificada el 11 de noviembre de 2010; contra la cual se presentó **recurso** de reposición alegando que la deuda correspondía a operación realizada por su cónyuge difunto, en cuyo matrimonio regía el régimen de separación de bienes; que no había aceptado la herencia encontrándose yacente, por lo que las actuaciones recaudatorias debían realizarse con el representante de la herencia yacente. No consta que el fallecido comunicara quién ostenta la representación de la herencia yacente, ni que la oficina gestora le hubiera solicitado dicha información; y tampoco se desprende del expediente que la reclamante haya renunciado a la herencia. La oficina gestora desestimó el **recurso** de reposición argumentando que la providencia impugnada había sido válidamente notificada en voluntaria, no constando que se hubiera impugnado en plazo, por lo que había adquirido firmeza.

A continuación, en los fundamentos de derecho, el TEAR comienza reproduciendo en primer lugar el art. 167. LGT cuyo apartado 3 contiene las causas por las que se puede impugnar la providencia de apremio. Y en cuanto a la alegación de la reclamante de que es nula la providencia de apremio por no ser válida la notificación de la liquidación provisional por haberse practicado a nombre del obligado tributario fallecido y notificado en la persona de su esposa. Reproduce el TEAR en primer lugar el art. 39 LGT referido a los sucesores de las personas físicas, de lo que, dice, se desprende que el hecho de que la deuda tributaria estuviera o no liquidada a la fecha del fallecimiento del causante, no es óbice para la transmisión de las obligaciones tributarias



devengadas, puesto que el devengo se había producido con anterioridad al fallecimiento del obligado tributario; y nada impedía a la oficina gestora dictar la correspondiente liquidación.

Sobre la notificación de la liquidación, dice el TEAR que, teniendo en cuenta que el fallecimiento tuvo lugar el 13 de noviembre de 2006 y la liquidación se dictó un mes después, el 19 de diciembre, entra dentro de lo probable que la oficina gestora desconociera esta circunstancia; añade que la notificación fue recogida por la reclamante sin indicar en ese momento que el destinatario había fallecido; y tampoco impugnó la liquidación en el plazo de un mes, por lo que entiende que devino firme.

Resuelve el TEAR seguidamente la cuestión referida a la persona con quien deben seguirse las actuaciones recaudatorias en casos como el presente una vez fallecido el obligado tributario, ante la alegación de la reclamante de que ella no tiene la condición de heredera al no haber aceptado la herencia. Remite en este punto a la regulación del Código Civil, en particular al art. 657 y ss., puesto que señala que esta materia excede del ámbito tributario, y hay que acudir a la regulación que de la herencia hace el Código Civil. El art. 39.1 de la LGT establece como regla general la transmisión de las obligaciones tributarias del difunto, aplicando en el ámbito tributario una regla consagrada en el derecho civil y remitiéndose a este en todo lo que concierne a la identidad y condiciones con las que se produce la sucesión "mortis causa". En este sentido reproduce la sentencia de la AN de 8 de febrero de 2007, y la resolución del TEAC, vocalía 11ª, de 11 de febrero de 2004. Añade que será el derecho civil el que determine quién o quiénes ostentan la condición de heredero, porque en nuestro derecho esta cualidad no depende solo del llamamiento hecho por el testador o por la ley, sino que requiere, además, la aceptación de la herencia. Así lo ha sancionado la jurisprudencia del Tribunal Supremo sirviendo de ejemplo la sentencia de 27 de junio de 2000. Una vez identificado el heredero o herederos, la Administración dirigirse frente a este, cursándole el requerimiento previsto en los arts. 177 LGT y 127 del Reglamento General de Recaudación, cuyo apartado primero del art. 177 reproduce. Y en presente caso, aunque no obra en el expediente documento que acredite la aceptación expresa de la herencia por la reclamante, sí parece inferirse de otros documentos incorporados que la reclamante es heredera de D. Gonzalo. Así, entre la notificación a la reclamante de la liquidación provisional (30/01/2007) y la notificación de la providencia de apremio (11/11/2010) transcurren más de tres años; y en ese lapso de tiempo la reclamante presentó, el 30 de julio de 2007, escrito ante la oficina gestora solicitando la caducidad del procedimiento de gestión tributaria así como la prescripción de la deuda. Igualmente, el 26 de diciembre de 2007 interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación ahora apremiada ante el TEAR con nº. NUM002, declarada inadmisibles por extemporánea el 29 de febrero de 2008. Posteriormente, el 22 de agosto de 2008 presentó escrito ante la oficina gestora promoviendo procedimiento de revisión de oficio de la liquidación, alegando caducidad y prescripción, que fue inadmitido por resolución de 30 de marzo de 2009. Entiende el TEAR que la reclamante, al tiempo de recurrir ante la oficina gestora, podría haber identificado al representante de la herencia yacente para que el órgano recaudatorio hubiera podido dirigirse al mismo. A lo que añade que la interesada se dirigió en diversa ocasiones, como se ha dicho, a la oficina gestora impugnando la liquidación, aunque con posterioridad a que esta hubiera adquirido firmeza, alegando en sus escritos caducidad del procedimiento, pero sin mencionar la herencia yacente ni a un tercero que ostentara la representación de la misma. Por todo lo cual concluye que no constando la renuncia expresa a la herencia, la reclamante aceptó tácitamente la misma, por lo que no puede pretender que las actuaciones se entiendan con el representante de la herencia yacente, cuando ha sido ella misma la que ha actuado ante la Administración.

La parte actora basa su impugnación en que carece de la condición de heredera porque el régimen económico matrimonial fue de separación de bienes, y porque la herencia no ha sido aceptada. Por lo que no siendo parte en el expediente administrativo, la notificación por la que se declara el apremio de la deuda y el embargo de las cuentas bancarias vulnera todas las normas que rigen el procedimiento, siendo por tanto nula de pleno derecho la referida resolución en virtud de lo dispuesto en el art. 62 de la Ley 30/92. Refiere seguidamente que no constando que el heredero haya accedido a la herencia no puede ser demandado por responsabilidades que pudiera tener el causante, ni cabe condenarle al pago de cantidad alguna en tal concepto de heredero. Con base, dice, en lo establecido por el art. 657 del Código Civil, afirma que rige el denominado sistema romano caracterizado porque no basta la delación hereditaria para ser titular del derecho hereditario, sino que además es preciso que el heredero acepte la herencia. Y resulta un hecho evidente, dice, que la notificación de la liquidación se practicó en el domicilio del obligado tributario, si bien se recibió tras su fallecimiento. Quien cogió el acuse de recibo de la notificación que venía dirigida al obligado fue la recurrente (como todas las que venían a nombre de su marido tras los duros momentos tras su fallecimiento), pero eso no la puede convertir ni en sujeto pasivo de una liquidación practicada a su esposo, ni en sucesora de la deuda. Dado que la deuda no ha sido aceptada, el acto que ponía fin al procedimiento de comprobación de valores y la liquidación a que da lugar debía haberse realizado a la herencia yacente, como establece el art. 39 LGT, lo que no ha hecho la Administración actuante, conculcando la normativa procedimental e impidiendo ejercer los derechos que corresponden a la interesada en relación a la conformidad o no a derecho de la actuación administrativa. Y



termina diciendo que el procedimiento administrativo se ha desarrollado con una total falta de notificación reglamentaria de la liquidación en voluntaria como sujeto pasivo de obligación en relación a este expediente, siendo la primera notificación que recibe la recurrente el apremio y embargo de cuentas bancarias.

La Abogada del Estado se opone al **recurso** dando por reproducidos los fundamentos de la resolución impugnada y los que pudiera alegar la Comunidad Autónoma codemandada.

El Letrado de la Comunidad Autónoma se opone al **recurso** reiterando los argumentos del Abogado del Estado. Y destaca los motivos de oposición al apremio establecidos en el art. 167.3 de la LGT que transcribe. Y señala que la demandante sin citas expresamente motivo alguno de oposición al apremio de los enumerados en ese artículo, funda su demanda en la carencia de la condición de heredera del fallecido, por lo que considera inválida la notificación de la liquidación tributaria efectuada el 30 de enero de 2007 mediante correo certificado con acuse de recibo. Dicha liquidación no fue objeto de **recurso** alguno, por lo que adquirió firmeza. Transcurrido el periodo de pago voluntario sin que este fuera realizado, fue emitida la correspondiente providencia de apremio, notificada el 11 de noviembre de 2010. Contra la misma interpuso **recurso** de reposición; y contra su desestimación la reclamación económico-administrativa ante el TEAR cuya resolución desestimatoria es objeto de impugnación en el presente **recurso**. Afirma que examinado el expediente no consta que se haya producido la extinción total de la deuda o que haya operado la prescripción del derecho a exigir el pago. Tampoco consta que haya sido acordado el aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario, ni que haya sido acordada en vía administrativa la suspensión del procedimiento recaudatorio. Ni concurre el motivo de la letra c) del art. 167.3 LGT, por cuanto la liquidación complementaria fue correctamente notificada, sin que se alegue ni pruebe lo contrario. Tampoco concurre motivo de la letra d) del citado artículo toda vez que no consta que la liquidación haya sido anulada, y no se aprecia finalmente la existencia de error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que haya impedido la identificación del deudor o de la deuda apremiada. Cita al respecto las sentencias núms. 670/2013 y 713/2013 de esta Sala.

Y en relación con la pretendida falta de la condición de heredera y por ello de la condición de obligada tributaria, manifiesta el Letrado de la CARM su coincidencia con la resolución del TEAR impugnada en cuanto a la vigencia del art. 39 LGT de evidente aplicación a este caso, que en su nº 2 señala que no impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, como es el caso, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos. Termina recordando que no consta en el expediente que la herencia haya sido rechazada por la recurrente, ni que haya comunicado a la Administración Tributaria el nombre e identidad del representante de la herencia yacente en el caso de que aun no hubiera sido aceptada. Y sí consta que con posterioridad a la notificación de la liquidación, la demandante se dirigió en varias ocasiones a la oficina gestora impugnando la liquidación aun cuando ya había adquirido firmeza. En ningún momento se hizo mención a la herencia yacente ni a tercera persona que ostentara la representación de la misma. Por lo que resulta legítimo presumir bien que el representante de la herencia yacente era la recurrente o bien que la herencia había sido tácitamente aceptada.

SEGUNDO.- Es importante resaltar que el acto recurrido es una providencia de apremio por impago en periodo voluntario de una deuda tributaria adquirida por el cónyuge de la reclamante fallecido antes de que se practicara la liquidación.

La providencia de apremio recurrida va dirigida contra la Sra. Reyes, viuda del deudor principal. Ciertamente, como señala el Letrado de la CARM el art. 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece los motivos de oposición al apremio, al señalar textualmente que "*Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*

- a) *Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) *Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*
- c) *Falta de notificación de la liquidación.*
- d) *Anulación de la liquidación.*
- e) *Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.*"

Tanto el TEAR como la Administración regional demandada consideran que la liquidación está correctamente notificada y que la misma es firme. Sin embargo, como señala el Letrado de la actora, la liquidación provisional fue practicada el 19 de diciembre de 2006, figurando como destinatario de la misma el deudor D. Gonzalo (folios 165 a 167 del expediente de gestión); por tanto, se practicó una vez que el deudor ya había fallecido el



13 de noviembre de 2006. La notificación de dicha liquidación no iba dirigida a la herencia yacente, ni a ninguno de los herederos, sino al deudor Sr. Gonzalo (folio 191 del expediente de gestión); y la notificación practicada en su domicilio fue recogida por D^a. Reyes el 30 de enero de 2007 en su condición de familiar o cónyuge del obligado tributario, no en su condición, insistimos, de heredera o representante de la herencia yacente. Es, pues, evidente que pese a lo manifestado por las demandadas, la notificación no fue correctamente realizada, pues el art. 39 LGT, citado por los propios demandados, señala en el n^o 3 que *las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente...* Es cierto que, de conformidad con este mismo artículo, las obligaciones tributarias pendientes a la muerte de los obligados tributarios se transmiten a los herederos; y que *no impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada*, como ocurre en este caso. Pero entonces el precepto exige que las actuaciones se entiendan con cualquiera de ellos (como herederos), y la liquidación que resulte de dichas actuaciones debe notificarse, dice el art. 39.2 citado, a todos los interesados que consten en el expediente, lo que no se ha hecho. Sin embargo, en este caso se ha iniciado un procedimiento de apremio contra la viuda del obligado tributario cuando a ella nunca se le ha notificado en periodo voluntario, como tal heredera o representante de la herencia yacente, la liquidación en periodo voluntario. No siendo suficiente a estos efectos que recibiera una notificación en su domicilio de una liquidación que no se le giraba a ella sino al fallecido, y que recogió por encontrarse en el domicilio del obligado tributario y como esposa del mismo. Por tanto, sí concurre uno de los motivos tasados que establece el art. 167.3 de la LGT, concretamente el previsto en el apartado c), falta de notificación de la liquidación. Con independencia de que haya habido varias actuaciones posteriores de la recurrente que la Administración presume que ha hecho como heredera, lo cierto es que no consta aceptada la herencia; y en cualquier caso, insistimos, no se ha seguido lo dispuesto en el art. 39 de la LGT puesto que el obligado tributario falleció antes de que se practicara la liquidación; y una vez que la Administración ha tenido conocimiento de este extremo, debió realizar las actuaciones administrativas referidas a la liquidación de las obligaciones tributarias del causante con el representante de la herencia yacente, pero como tal representante. Y mientras tanto no puede adquirir firmeza una liquidación que no ha sido válidamente notificada. Por todo lo cual, procede anular la providencia de apremio girada a D^a. Reyes como sujeto pasivo, no como representante de la herencia yacente o heredera.

TERCERO.- En razón a todo lo expuesto, sin que sean necesarios otros argumentos, procede estimar el **recurso** contencioso-administrativo, anulando los actos recurridos por no ser conformes a Derecho; con expresa imposición de costas a las administraciones demandadas de acuerdo con lo establecido en el art. 139 de la Ley Jurisdiccional, reformado por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre, que entró en vigor el 31-10-2011, con anterioridad a la fecha de interposición del presente **recurso**.

En atención a todo lo expuesto, y POR LA AUTORIDAD QUE **NO** S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimar el **recurso** contencioso administrativo n^o. 49/14 interpuesto por D^a. Reyes contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de noviembre de 2013 por la que se desestima la reclamación n^o. NUM000 formulada contra la desestimación del **recurso** de reposición interpuesto contra la providencia de apremio con liquidación n^o NUM001 con importe de 11.087,37 €, girada por la Agencia Regional de Recaudación de la Consejería de Economía y Hacienda de la CARM, por no ser conforme a Derecho; con imposición de costas a las administraciones demandadas que deberán satisfacer por mitad e iguales partes.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella **recurso** ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.