
Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3426/2015 de 17/05/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

Impuesto sobre Sucesiones. Sujeto pasivo. Aceptación de la herencia a beneficio de inventario. Condición de heredero.

Cuando se acepta la herencia a beneficio de inventario se produce la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes del causante con la misma limitación vinculada a las condiciones del alcance de la sucesión tributaria de las personas físicas, y con las consecuencias, de índole estrictamente civil, derivadas de las propias características de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. El hecho de que el interesado aceptase la herencia del sujeto pasivo original a beneficio de inventario determinaría unos efectos en el ámbito civil en cuanto a la aceptación de la herencia, pero no obsta a que se le trate como sucesor de la obligada tributaria. En este caso, el TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014, confirmando la resolución recurrida.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico-Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014, objeto del presente recurso.

SEGUNDO.- Tras todas las vicisitudes del expediente, debidamente reflejadas en los Antecedentes de Hecho recogidos en la presente resolución, consta en el expediente que el 27 de junio de 2011 la Jefa del Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia adopta acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión del fallecimiento de D^a. MxFR el 19 de junio de 1998 dirigiendo dicho acuerdo a D. RxSF como heredero de D^a. AxSF, a la que se considera sujeto pasivo del tributo objeto de regularización. En el acuerdo se trata de justificar por qué se dirige al Sr. SF, confirmándose que se trata del “único heredero de la causante” por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 39 LGT.

[...]

Una vez recibido dicho acuerdo, D. RxSF presenta un escrito, dirigido al aludido Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia, manifestando que no es heredero de D^a. AxSF “por lo que no puedo sino devolver la resolución que por error se me ha notificado, así como el documento de pago que se adjunta”.

El 26 de enero de 2012, la propia Jefa del Servicio de Inspección adopta una resolución que denomina acuerdo de rectificación de errores apoyándose en el artículo 220 LGT señalando que en el acuerdo indicado, de 27 de junio de 2011 – notificado al interesado el 15 de julio de 2011 – se comprueba la comisión de un error de transcripción pues “se hace referencia a D^a AxSF donde debería decir D^a AxFR”; por ello, se procede a la subsanación, si bien se remarca que en el acuerdo

sí estaba identificado el obligado tributario y la causa por la que lo es, realizando una enumeración de los hitos más relevantes del expediente.

Este acuerdo, dictado en el marco de un procedimiento de rectificación de errores previsto en el artículo 220 LGT, es notificado al interesado el 16 de febrero de 2012 interponiendo aquél la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR el cual dicta la resolución que es objeto de la presente alzada.

El TEAR confirma la procedencia del aludido acuerdo del Servicio de Inspección dictado el 26 de enero de 2012 entendiéndose que se trata de una resolución con la que se culmina el procedimiento de rectificación de errores sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo. Remarca el TEAR que el procedimiento de rectificación de errores se inicia como consecuencia del escrito presentado por el interesado el 26 de julio de 2011.

[...]

TERCERO.- Efectivamente, según el artículo 220 LGT [...] este Tribunal Central confirma y comparte el criterio del TEAR considerando procedente y conforme a derecho la resolución rectificativa dictada por el Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia el 26 de enero de 2012 en el marco de un procedimiento de rectificación de errores que se debe entender iniciado con la presentación, por el interesado, del escrito el 26 de julio de 2011 en el que hace constar el error cometido en la resolución liquidadora original al identificar a la sujeto pasivo de la que era sucesor. A este respecto, procede indicar que al iniciarse el procedimiento de rectificación de errores por el interesado y no de oficio, la única consecuencia derivada de que no se resolviera en plazo [...] es que el interesado puso, a partir del 26 de enero de 2012 (la resolución se le notificó el 16 de febrero) entenderla desestimada por silencio administrativo.

El artículo 220.3 LGT reconoce que las resoluciones con las que se pone fin a un procedimiento de rectificación de errores son susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, por lo que resultó procedente la interposición, por parte del interesado, de la reclamación económica ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012.

CUARTO.- A la vista de todo lo expuesto, este Tribunal Central entiende que la interposición por parte del interesado de la reclamación económico – administrativa ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012 contra la resolución del Servicio de Inspección del Departamento Territorial en A Coruña de la Consellería de Hacienda de la Xunta de Galicia el 26 de enero de 2012 -notificada el 12 de febrero de 2012- sometió a revisión económico-administrativa la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones devengado con ocasión del fallecimiento de D^a. MxFR dictada a cargo de D. RxSF en calidad de sucesor de quien era la sujeto pasivo original, D^a. AxFR, al haber fallecido ésta.

En base al artículo 237.1 LGT [...] el órgano competente, en este caso, el TEAR de Galicia, una vez admitida a trámite la reclamación debió conocer, estudiar y analizar todas las cuestiones derivadas del expediente, con especial atención a las planteadas por el sujeto pasivo en aras de no causarle indefensión alguna.

Sin embargo, el TEAR, una vez declaró la conformidad a derecho de la resolución del Servicio de Inspección con la que, rectificando un acuerdo previo, se practicó liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no ha estudiado el resto de cuestiones derivadas del expediente, generando una evidente indefensión al interesado que ha visto como no se han estudiado ni contestado las alegaciones planteadas en defensa de sus intereses. Resulta, pues, procedente, que este Tribunal Central, por razones de economía procesal y para salvaguardar la tutela efectiva del contribuyente, asuma el estudio del expediente y dé respuesta a todas las cuestiones que se deriven del mismo. Conviene remarcar que el fundamento de este procedimiento administrativo de rectificación de errores, por el que un órgano administrativo puede rectificar un acto propio por haber cometido un determinado error al dictarlo, es que ante los errores materiales

en que pueda incurrir cualquier acto administrativo y con independencia de sus infracciones al ordenamiento jurídico, no debe permitirse la producción de limitaciones en los derechos e intereses de los ciudadanos derivados del error y tampoco deben derivarse limitaciones del transcurso del tiempo para la posibilidad de realizar las rectificaciones que procedan.

QUINTO.- Alega el recurrente que no se le concedió, al notificarle el acuerdo de rectificación de errores referido el 16 de febrero de 2012, plazo para poder pagar la liquidación en período voluntario y, sobre todo, para que pudiese impugnarla por razones de fondo. Sí se señala que la providencia de apremio que se dictó en el procedimiento ejecutivo instado para el cobro de la regularización inicialmente notificada el 15 de julio de 2011 ha sido anulada por el TEAR de Galicia (Resolución 15/2063/2012, de 27 de noviembre de 2014).

[...]

No obstante dicha alegación, el acuerdo de 26 de enero de 2012, que le fue notificado el 16 de febrero siguiente, recogía expresamente que contra el mismo se podría interponer "Recurso de Reposición ante la Jefa del Servicio de Inspección, o bien Reclamación Económico Administrativo, que deberá presentarse igualmente ante el órgano que dictó el presente acto (arts.223 y 235 de la Ley 58/03, en aplicación de las disposiciones tercera y quinta) ambos en el plazo de 1 mes contado a partir del siguiente de la notificación de este Acuerdo, sin que puedan simultanearse ambos recursos". De hecho, ha de darse relevancia a la reclamación económico – administrativa que, en ejercicio de sus derechos, interpuso el contribuyente ante el TEAR de Galicia el 6 de marzo de 2012 impugnando la referida resolución.

El criterio de este Tribunal Central es que con la resolución de enero de 2012 con la que la Inspección de Tributos accedió a la rectificación de la liquidación previa dictada en julio de 2011, se produjo un nuevo acto administrativo de liquidación, que sustituyó a ésta a los meros efectos de abrir el plazo de pago de la deuda tributaria en período voluntario que recoge la LGT, puesto que, y esto es la esencia del procedimiento de rectificación de errores, una resolución "rectificativa" no puede alterar el contenido fundamental de la decisión manifestada por la administración en el acto concreto que es objeto de rectificación, sino únicamente aspectos instrumentales o accidentales (en este caso, el nombre de la persona a la que el interesado sucedía como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

El ahora recurrente conoció el 16 de febrero de 2012 todos los elementos de la obligación tributaria objeto de regularización [...], pues estaban ya contenidos en el acto notificado el 15 de julio de 2011, pudiendo alegar todas las cuestiones que hubiera considerado oportunas en el procedimiento de revisión económico - administrativa que inició, en plazo, el 6 de marzo de 2012 al impugnar la resolución de 26 de enero de 2012 por lo que no se aprecia indefensión ni motivo alguno para disponer la anulación del acto. Dicho de otro modo, el interesado sí pudo, en definitiva, impugnar la liquidación que se le notificó como sucesor de D^a. AxFR, siendo ésta la sujeto pasivo del Impuesto devengado con ocasión del fallecimiento de D^a. MxFR.

SEXTO.- Teniendo en cuenta lo anterior, debe estudiarse ahora la alegación referida a que como aceptó la herencia de D^a. AxFR a beneficio de inventario, y estando en tramitación el procedimiento de jurisdicción voluntaria de aceptación de herencia a beneficio de inventario, aún no tenía la condición de heredero y, por ello, no debía ser tratado como sucesor de la sujeto pasivo ni obligarsele al pago de ninguna liquidación tributaria girada a cargo de ella.

A este respecto, únicamente procede reconocer que, teniendo éste órgano la naturaleza de revisor de la legalidad de los actos dictados, en ejercicio de sus funciones, por los órganos encargados de las actuaciones de aplicación de los tributos, la competencia revisora se extiende únicamente a estudiar y validar, o no, la legalidad de la liquidación tributaria dictada por el Impuesto devengado con el fallecimiento de D^a. MxFR teniendo en cuenta las normas tributarias aplicables, examinando si se ajusta a ésta la deuda tributaria resultante y regularizada por dicho concepto.

El hecho de que el aquí interesado aceptase la herencia de la sujeto pasivo original a beneficio de inventario determinaría unos efectos en el ámbito civil en cuanto a la aceptación de la herencia, pero no obsta a que se le trate como sucesor de la obligada tributaria puesto que así lo recoge el artículo 39.1 LGT [...], que sí se verá afectada por la aceptación que decida hacer el llamado a la sucesión. A modo de conclusión puede afirmarse que, siguiendo esta remisión a la legislación civil, si la herencia se acepta pura y simplemente, las obligaciones tributarias pendientes del sujeto pasivo fallecido se transmiten a su heredero o herederos en su integridad – con las limitaciones señaladas en la normativa tributaria para el alcance de la sucesión de las obligaciones tributarias de las personas físicas– mientras que si se acepta a beneficio de inventario se produce, también, la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes del causante con la misma limitación vinculada a las condiciones del alcance de la sucesión tributaria de las personas físicas, y con las consecuencias, de índole estrictamente civil, derivadas de las propias características de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario cuyas reglas esenciales se recogen en el Código Civil, artículos 1.010 y siguientes.

No planteándose cuestiones adicionales, y no encontrando este Tribunal Central más cuestiones que analizar, debe quedar confirmada la liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girada a cargo del recurrente, como sucesor del sujeto pasivo, por la Inspección de Tributos del Gobierno de Galicia.