

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 6356/2015, de 16 de enero de 2019

IS. Compensación de bases imponibles negativas. Ejercicio de opciones tributarias.

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

El TEAC viene a matizar, en esta resolución, el criterio consagrado en su resolución de 4 de abril de 2017, según el cual, la compensación de bases imponibles en el IS debe considerarse una opción tributaria y, por tanto, queda sujeta a lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT. En este sentido, la opción tiene que ejercitarse durante el plazo reglamentario de autoliquidación del Impuesto, en el cual el contribuyente decide entre compensar todo, nada o parte de las BINs pendientes, sin que la opción anterior pueda mudarse con posterioridad a dicho plazo.

Pues bien, se encuentra ahora el Tribunal ante un supuesto en el cual las bases imponibles negativas que en su día se tuvieron en cuenta a la hora de ejercitar la opción se han visto, posteriormente, incrementadas como consecuencia de una resolución -en vía económico-administrativa o judicial- que anuló la liquidación practicada por la Administración. En el supuesto analizado, el contribuyente había optado por compensar parte de las BINs pendientes, sin agotar el límite máximo de compensación del ejercicio.

De este modo, se considera que la imposibilidad de modificar la opción ejercitada se mantiene mientras las circunstancias se mantengan, si estas cambian, y el cambio se debe a una improcedente actuación de la Administración, dicha opción sí podrá modificarse. En el supuesto planteado, en el que las BINs sobre las que se ejercitó la opción aumentan por causa imputable a la Administración, se podrá optar sobre la parte de las mismas respecto de las cuales no se pudo optar en plazo. Es decir, la opción ejercitada sobre la parte de BINs que el contribuyente conocía (y consignó) en el momento en que ejercitó la opción (decidiendo no compensar nada o compensar solo parte), no podrá modificarse, pero sobre la parte de BINs "nuevas" o sobre el "incremento de BINs" podrá optar una vez transcurrido el plazo reglamentario para presentar declaración.

Fundamentos de derecho

SEXTO.-

(...)

Una vez sentado lo anterior, la cuestión a dilucidar consiste en determinar si es posible que, en el seno del procedimiento inspector, el obligado tributario cambie la opción ejercitada en sus declaraciones, en relación con la compensación de bases imponibles negativas o la aplicación de deducciones, o ambas a la vez, independientemente de los incrementos que puedan resultar del procedimiento inspector, con la peculiaridad de que la cuantía de bases imponibles negativas compensadas en sus declaraciones-liquidaciones (tanto originales como complementarias) no agotaba el límite de compensación legalmente establecido.

(...)

OCTAVO.-

(...)

En tal informe ese Centro Directivo hace **tres <CONSIDERACIONES>**.

(...)

– **La tercera** vamos a transcribirla íntegra:

< Una vez establecido que el artículo 119.3 de la LGT se aplica a las compensaciones de bases imponibles negativas, debe determinarse cuándo se entiende que el contribuyente ha ejercitado esa concreta opción tributaria.

Para que se ejerza una opción ésta debe deducirse inequívocamente de las declaraciones del contribuyente. Al tiempo de realizar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el contribuyente consigna la cantidad de bases imponibles negativas pendientes que elige a compensar, y con carácter general ello determina la opción tributaria que ha decidido ejercitar, al plasmar su voluntad de ejercitar el derecho a la compensación y el importe de la misma. Pero la cantidad a compensar bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades tiene como límite el importe de las bases imponibles positivas del ejercicio, quedando el resto pendiente para compensar en ejercicios sucesivos.

Por ello, cuando las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores superan el límite de las bases imponibles positivas y el contribuyente opte por deducirse un importe menor que el límite máximo de compensación del ejercicio, de su comportamiento debe inferirse que la opción de no compensar la totalidad de bases imponibles es su opción de tributación.

Cuando las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores superan el límite de las bases imponibles positivas pueden ocurrir dos situaciones en función de la opción que el obligado tributario decida ejercitar en sus autoliquidaciones:

- Que el contribuyente opte por deducirse un importe menor que el límite máximo de compensación del ejercicio. En ese caso, se desprende inequívocamente que optó por no compensar toda la cantidad que podía.
- Que el contribuyente optó por deducirse hasta el límite máximo a compensar del ejercicio. En este caso no puede concluirse que el contribuyente optó por deducirse el concreto importe que consignó en su declaración, sino que se desprende que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que podía ejercer.

En el caso planteado, el contribuyente consignó en su declaración del Impuesto sobre Sociedades una cuantía que no llegaba al límite de compensación legalmente permitido. Por lo tanto, debe entenderse que optó expresamente por aprovechar sólo parcialmente las bases imponibles negativas de las que disponía, sin que posteriormente pueda rectificar tal opción.

Es más, en el presente caso se indica expresamente que con ocasión de la presentación posterior de declaraciones complementarias correspondientes a los ejercicios donde decidió no aprovechar hasta

el máximo legalmente permitido las bases imponibles negativas de las que disponía, volvió a renunciar a su aprovechamiento, constando incluso que las bases imponibles negativas pendientes de compensación en aquel momento eran superiores a las inicialmente consignadas.

Cabe colegir de ello que en este concreto caso se produjo una suerte de segunda opción con ocasión de la presentación de declaraciones complementarias, en las que el sentido de la opción coincide con la adoptada en el momento de presentar las autoliquidaciones ordinarias, opción que ahora pretende revocar con ocasión de la comprobación inspectora.

De este modo, un obligado tributario que en el momento de presentar su autoliquidación elige no compensar todas las bases imponibles negativas de las que dispone (para que la cuota a pagar sea la menos posible o la cuantía a devolver la mayor posible), queda limitado por la opción que ejercitó. Del mismo modo, resultaría inamovible su opción por aplicar unos u otros créditos fiscales.

Finalmente conviene advertir que este criterio no supone que el contribuyente pierda esas cantidades, ya que puede compensarlas a su elección en los ejercicios sucesivos. Por ello, simplemente supone que se difiere la aplicación de la compensación, y que dicho diferimiento se efectúa precisamente como consecuencia de la opción que voluntariamente eligió el contribuyente. >

(...)

Y, por su importancia y aplicabilidad al caso que aquí está siendo objeto de estudio, destacamos lo dicho en el número 3 de que **por lo que se opta es por la cuota diferencial, a ingresar o a devolver, que se declara y autoliquida**, es lo que dijimos <a juicio de este Tribunal, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior>.

Ahora bien, hacemos reparar en que en esa resolución **este Tribunal no dio solución, porque no se planteó qué solución debería darse, para el caso** de una entidad que, no habiéndose compensado B.I.N. alguna en su día o habiendo compensado menos de las que pudo, **ve como el importe de B.I.N.'s de períodos anteriores susceptibles de compensación que tiene aumenta, y entonces, visto ese aumento, opta por sí compensar o por compensar un importe de B.I.N.'s superior al que compensó con su declaración inicial.**

(...)

La solución de remitir a lo consignado en la declaración inicial se antoja desafortunada, sobre todo en el caso de que en esa declaración inicial se hubiera procedido a la compensación de una parte de la B.I.N. del ejercicio anterior que la Inspección inicialmente aceptó. El que la Administración respondiera a esa sociedad: *"Vds. compensaron un importe que era sólo una parte de la B.I. que la Inspección había dado por buena, lo que quiere decir que optaron por eso: por compensar el importe que compensaron, con lo que ahora, yaunque su B.I.N. sea mucho mayor porque así se lo ha reconocido el T.E.A.R., sólo se les deja compensar lo mismo que compensaron en su declaración inicial"* es una respuesta que este Tribunal Central considera poco consistente, pues responde a un criterio que puede conducir a auténticas inequidades, pues ese criterio, de ser el que debiera seguirse, debería aplicarse cuando una B.I.N. declarada inicialmente de millones de euros, hubiera sido rebajada después por la Inspección a unos pocos euros, con una actuación que al final habría terminado siendo anulada por un T.E.A. que es lo que venimos planteando; circunstancias en las que no permitir compensarse una B.I.N. de millones de euros es una auténtica iniquidad, una manera de proceder contraria a algunos de los principios -"justicia" y "no confiscatoriedad"- que contempla el artículo 3.1 de la LGT y que tienen entronque constitucional (art. 31.1 C.E.); y máxime si se tiene en cuenta que la causa última del problema habría sido una improcedente actuación de la Inspección, que al final había resultado contraria a Derecho.

Y cabe pensar en otras situaciones que también generan disfunciones e iniquidades manifiestas; como la que le ocurriría a una sociedad que, tras haber declarado una B.I.N. en un determinado ejercicio, viera como poco después la Inspección le reducía esa B.I.N. a un tercio de la que declaró; actuación frente a la que reclama ante un T.E.A. En cada uno de los tres ejercicios siguientes esa sociedad tiene unas B.I.'s previas positivas de unos importes ligeramente inferiores al de la B.I.N."comprobada" del ejercicio inicial según la Inspección, y opta por no compensarse nada de esa B.I.N. que la Inspección le ha dicho que tiene; con lo que en cada uno tributa efectivamente lo que resulte. El T.E.A. estima su reclamación de ese ejercicio inicial, anulando la liquidación de Inspección, y restableciendo la B.I.N. del mismo al importe por el que ella la declaró; y poco después la entidad presenta unas complementarias de esos tres ejercicios siguientes, con las mismas B.I.'s previas positivas, pero compensándose en cada uno el importe que precisa de la B.I.N. del ejercicio inicial, que el T.E.A le ha ratificado que efectivamente tenía conforme a Derecho.

(...)

Y, en tal sentido, **este Tribunal entiende que, en casos como el que nos ocupa de compensación de B.I.N.'s, lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT** de que *"las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración"*; **debe interpretarse y entenderse que es así "rebus sic stantibus"** -estando así las cosas o mientras las cosas no cambien-; con lo que, **si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una impropcedente actuación de la Administración** (que en su día minoró unas B.I.N.'s con una actuación que los Tribunales terminan anulando), **deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.**

Y eso, que este Tribunal entiende que es así, se aprecia con mucha mayor claridad si esa nueva situación (que el importe de las B.I.N.'s de períodos anteriores ha cambiado) en lugar de suponer un aumento de tales B.I.N.'s, consiste en una disminución de las mismas, incluso provisionalmente que sea; pues parece que si una sociedad, que con su declaración en plazo reglamentario de un ejercicio se ha compensado una B.I.N. procedente del ejercicio anterior, con posterioridad ve cómo la Inspección le realiza una liquidación de ese ejercicio anterior con la que elimina esa B.I.N. y aún le liquida cuota a ingresar, el que esa sociedad después, y ya fuera del plazo de declaración de dicho ejercicio, presente una complementaria del ejercicio concernido no compensándose esa B.I.N. del ejercicio anterior -que ya no tiene-, es algo que se ve con naturalidad

Por ello, y como se ha expuesto, **este Tribunal considera que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, la opción inicialmente emitida puede mudarse; y así se deberá admitir.**

Y podrá mudarse, **pero no de manera libérrima y olvidándose totalmente de aquello por lo que se hubiera optado en la declaración presentada dentro del período reglamentario para hacerlo**; porque el artículo 119.3 de la LGT dice lo que dice, y este Tribunal no defiende que deba desatenderse a lo que dispone, y más aún si se tiene en cuenta cómo se ha analizado ese precepto en nuestros pronunciamientos previos, particularmente en el citado que se dictó el 4 de abril de 2017.

En tal sentido, este Tribunal entiende que, aceptando que la opción inicial podrá mudarse si la situación en que se ejercitó tal la opción cambia, **la solución más respetuosa con lo que dispone ese artículo 119.3 de la LGT, es considerar que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial, y que respecto de lo que ya se optó en su día en la situación inicial, esa opción queda bajo los efectos de dicho artículo 119.3 de la LGT y de la interpretación que de los mismos dimos en nuestra resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013); lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo -nuevo- sobre lo que antes no se había podido optar;** y siempre por un cambio de la situación que -recuérdese- haya tenido como causa última una impropcedente actuación de la Administración.

Por otra parte, **la voluntad mostrada cuando se optó inicialmente (no compensar, compensar en parte, o todo lo posible) no podrá extrapolarse, trasladándola por una presunción, a la opción posterior, que se adopta en una situación nueva y distinta de lo anterior;** y recuérdese y piénsese en la situación que antes planteamos y analizamos, de una sociedad que opta por aplicarse sólo una parte de la B.I.N que la Inspección le había dado por buena, siendo ésta -la aceptada- una mínima parte de la que ella había declarado en su día; B.I.N declarada en su día que luego es totalmente rehabilitada por el T.E.A que conoce del expediente correspondiente.

Pues bien, cuando en su momento esa sociedad optó por compensarse sólo una parte de la B.I.N aceptada por la Inspección que creía tener, tomó esa decisión. Una decisión que no puede extrapolarse para, sin más, después, cuando tras la resolución del T.E.A. tiene una B.I.N. de millones de euros, sostener que su voluntad era compensar sólo una proporción -la que fuera- de la B.I.N. que efectivamente tuviera.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4662/2015, de 16 de octubre de 2018

ISD. Beneficios fiscales. Reducción por adquisición de participaciones. Requisitos. Ejercicio de funciones de dirección por uno de los integrantes del grupo de parentesco.

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

Determina el TEAC la no aplicación al caso en concreto de la reducción por adquisición de participaciones al no concurrir los requisitos exigidos para ello. En el supuesto objeto de análisis, el requisito relativo al ejercicio de funciones directivas, percibiendo por ello la retribución pertinente, se cumple en uno de los sobrinos del causante. Entiende el Tribunal que, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el grupo de parentesco definido en el art. 4.Ocho de la LIP debe determinarse tomando como referencia, necesariamente, a la persona del causante, de modo que, el mismo estará integrado por el causante, su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado. En la medida en que el requisito cuestionado se cumple en una persona que no forma parte del grupo de parentesco (sobrino), las participaciones transmitidas por herencia -sea quien fuere el adquirente- no pueden beneficiarse de la reducción en cuestión.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.-

En cuanto al fondo del expediente, se insiste, por la parte interesada, en que resultaba procedente la aplicación, en la regularización tributaria, de la reducción aludida puesto que sí se cumplían los requisitos expuestos.

En cuanto a la condición relativa a que una persona del grupo de parentesco fuese la que ejerciera las funciones de dirección en la entidad, las alegaciones de los sujetos pasivos se centran en que para configurar dicho grupo de parentesco – que en el **artículo 4.Ocho.Dos LIP** se define en el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción – no es necesario o determinante poner la referencia en la persona del causante (admitiendo que, si es así, no se cumpliría la condición al ser los que ejercían las funciones de dirección sobrinos y, por tanto, colaterales de tercer grado) sino que valdría considerar que la cabeza del grupo familiar se situaba, en este caso, en D. **Ax...**, hermano de la causante (y padre de los que desarrollaban las labores de dirección en **X, S.L.**).

Ateniéndonos a la literalidad del precepto, el grupo de parentesco abarcaría al causante y, si los tuviera, su cónyuge, sus hijos, sus padres y sus hermanos; es cierto que, como se plantea en el recurso, la Dirección General de Tributos, analizando el "grupo de parentesco" definido en el **artículo 4.Ocho Ley 19/1991** ha manifestado, reiteradamente, que "(...) el "grupo de parentesco" –integrado por cualquier sujeto pasivo junto con determinados parientes, que pueden ser el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado- no se determina en el precepto reproducido en relación a un determinado sujeto pasivo" (texto extraído de varias Consultas de la Dirección General de Tributos) y que "(...) como ha señalado este Centro Directivo en anteriores contestaciones a consultas, la Ley 19/1991 no exige que sea una determinada persona la que dentro del grupo de parentesco ejerza las directivas y perciba las correspondientes remuneraciones, sino que puede serlo cualquiera de ellas".

No obstante lo anterior, admitiendo la postura de la Dirección General de Tributos recogida por el reclamante, este Tribunal Central entiende que, a los efectos que aquí ocupan, debe plantearse una matización fundamental: en el gravamen sucesorio sí que queda determinada la persona que sirve de referencia para el grupo de parentesco, y no puede ser otra que el causante. Debe hablarse, necesariamente, del causante, y no del sujeto pasivo al que se refiere la **Ley 19/1991**, pues, en este caso, estamos tratando el Impuesto sobre Sucesiones devengado con el fallecimiento de una persona siendo, en su caso, el sujeto pasivo un heredero o herederos que le sobreviven, sin poder perder de vista que el beneficio fiscal controvertido viene referido a bienes y derechos que, hasta su fallecimiento, pertenecían a tal causante y no a quien queda como sujeto pasivo ni a ninguna otra persona. Dicho de otra manera, la alusión a "sujeto pasivo" que hace el **artículo 4.Ocho Ley 19/1991**, no puede referirse a una persona indeterminada, sino que, teniendo en cuenta que nos encontramos analizando la tributación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debemos entenderla en alusión directa al propio causante que era quien poseía, lógicamente, los bienes y derechos que transmite, por lo que, en su caso, puede generarse el derecho al beneficio fiscal y a quien deben vincularse las exigencias que, como es el caso, puedan condicionar la aplicabilidad o no del mismo.

El reclamante incurre en un error al entender que la interpretación que reiteradamente ha venido haciendo la Dirección General de Tributos sobre una condición a la que estaba condicionada la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es directamente aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el simple hecho de que la normativa de éste, a la hora de señalar los requisitos que deben darse para que proceda el beneficio fiscal de una reducción sobre el valor de un bien de la herencia (unas acciones de una entidad mercantil en este caso), remita a la del Impuesto sobre el Patrimonio. Siendo, lógicamente, ineludible tal remisión a la hora de analizar si es procedente o no la reducción, lo que no puede hacerse es considerar que, al margen de las condiciones objetivas señaladas, todos los criterios interpretativos utilizados y aplicados para la regularización del Impuesto sobre el Patrimonio y para la determinación de la exención es éste, han de ser, necesariamente, vinculantes a la hora de regularizar el gravamen sucesorio. Más al contrario, no debe olvidarse que en este Impuesto no coinciden la persona a la que pertenecían los bienes que, incluidos en la masa hereditaria, forman la Base Imponible, y quien es el sujeto pasivo, al contrario que en el gravamen sobre el patrimonio en el que sí existe tal identidad.

Por tanto, el grupo de parentesco, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, más concretamente, de la reducción prevista en el **artículo 20.2.c) LISD**, debe referirse concretamente a la persona del causante, quedando limitado, desde él, a los parientes que se señalan (cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado), por lo que, si las condiciones se dan sólo en la persona de un sobrino del fallecido no existirá derecho a la reducción sobre las acciones de éste transmitidas en su herencia. Este criterio ya ha sido defendido por este Tribunal Central en anteriores resoluciones, pudiendo citar la de 23 de febrero de 2012, o la reciente de 18 de enero de 2018.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1524/2017, de 14 de febrero de 2019

IS. Libertad de amortización. Ejercicio de opciones tributarias.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Se plantea, en este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, si el beneficio fiscal de la libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS supone el ejercicio de una opción o el de un derecho. Las consecuencias de considerarlo uno u otro son bien distintas. Si es una opción, únicamente cabe ejercitarla el plazo reglamentario de presentación de autoliquidación y la opción ejercitada no podrá mudarse posteriormente, como así lo señala el art.119.3 de la LGT. Por el contrario, si lo consideramos un derecho, quedaría bajo el amparo del art. 120.3 de la LGT y el sujeto pasivo que no hubiese aplicado la libertad de amortización al tiempo de presentar la autoliquidación podrá instar su rectificación para hacerlo, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

El TEAC, partiendo del análisis de la normativa reguladora de este beneficio fiscal, así como de su naturaleza jurídica y del modo en que se aplica, determina que cuando el contribuyente decide acogerse o no a este beneficio fiscal está ejercitando una opción tributaria y, por tanto, no podrá modificarse posteriormente una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración. Ahora bien, el hecho de que no se aplique la libertad de amortización en un determinado ejercicio no implica que no pueda aplicársela en los siguientes respecto de los mismos bienes o derechos, siempre y cuando se haga conforme a lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO.-

(...)

Tras lo expuesto, llegamos al tema que nos ocupa: **determinar si la aplicación del beneficio de "la libertad de amortización" funciona como una opción (art. 119.3) o como un derecho (art. 120.3)**; algo para lo que, como ya antes hemos dejado dicho, hay que partir del análisis de la naturaleza jurídica, de la regulación de qué es y en qué consiste tal beneficio fiscal y de qué modo y manera y cuándo se aplica en la práctica, si es que un sujeto pasivo decide aplicárselo.

De entrada, prácticamente en todas las normas que regulan este beneficio fiscal, algunas de las cuales ya hemos citado, y fundamentalmente en los arts. 11.2, 97, 109 y ss. y en la D.A. undécima del T.R. de la Ley del impuesto aparecen los términos podrá o podrán: **podrán amortizarse libremente ...**; lo que determina que la aplicación de tal beneficio fiscal, como es lo usual que ocurra con la de todos los demás, no sea obligatoria; pues si así fuera esos podrá o podrán se tornarían en deberá o deberán, o términos similares. El beneficio fiscal de "la libertad de amortización" es de aplicación voluntaria, pues lo aplican sólo los sujetos pasivos que quieren.

Al principio de este Fundamento de Derecho este Tribunal ya ha expuesto, de manera concisa pero que entendemos suficiente, **qué supone y en qué consiste el beneficio fiscal de "la libertad de amortización."**

En cuanto a lo **de qué modo y manera y cuándo se aplica el beneficio**, se recuerda que, como las amortizaciones contables deben recoger de manera sistemática y racional en función de su vida útil la depreciación normal que sufran los bienes y derechos que se amortizan, y responder a lo que al respecto disponen el Código de comercio (art. 39), los Planes contables de aplicación (R.D. 1514/2007, o el de que se trate) y la restante normativa mercantil y contable atinente a la materia, **por ello, la aplicación del beneficio fiscal de "la libertad de amortización" debe realizarse a través de ajustes extracontables**; y nunca –recuérdese– aumentando las amortizaciones contables [sentencia del T.S. de 29/05/2004 (Rec. de casación 4413/1999)].

Ajustes extracontables, primero negativos, que en el ejercicio (n) de que se trate supondrán aumentar la amortización fiscal -adelantándola- respecto de la contable; pero, **la menor tributación en ese ejercicio** (n), al deducirse ese plus de amortización fiscal, **influirá en la tributación de los ejercicios siguientes** (n+1 y ss.); ejercicios en los que la amortización fiscal deberá ser necesariamente menor que la contable, lo que también se producirá de golpe si los bienes o derechos en cuestión abandonan el activo porque, por ejemplo, son enajenados. El caso es que los ajustes extracontables negativos del ejercicio (n) tendrán luego que revertir en los ejercicios siguientes (n+1 y ss.) como ajustes extracontables positivos, pues, siendo en éstos inferior la amortización fiscal, -que incluso puede haberse agotado-, la contable debe seguir practicándose por los importes que correspondan.

Y, por ello, la menor tributación en el ejercicio (n) por **el disfrute de "la libertad de amortización"** da lugar a una diferencia tributaria temporal **que ha de registrarse contablemente**, como una "**diferencia temporaria**" según recoge la Norma de registro y valoración 13.^a "**Impuestos sobre beneficios**" del P.G.C. (R.D. 1514/2007); debiéndose, además, como recoge el P.G.C., darse cuenta de ello en el apartado "**12. Situación fiscal**" de la "Memoria". Los ajustes extracontables están, de ahí su nombre, fuera de la contabilidad, con lo que podría pensarse que los relativos a "**la libertad de amortización**" deberían hacerse cuando se presentan las declaraciones o autoliquidaciones fiscales en las que quiera hacerse valer una amortización fiscal que diverge de la contable, pero no es así; por ello, y aunque es cierto que están fuera de la contabilidad, lo cierto es que la existencia y cuantía de los ajustes extracontables por libertad de amortización debe ser objeto del pertinente e inexcusable reflejo contable en los términos siguientes.

Cuando el beneficio se disfruta, la amortización fiscal adelanta y supera a la contable, con lo que debe practicarse un ajuste extracontable negativo, que minorará la B.I. del Impuesto, con lo que minorará también las cuotas íntegra y subsiguientes del Impuesto hasta llegar a la cuota a ingresar -y el posterior y definitivo líquido a ingresar-, y con ello el gasto contable "corriente" que el I. s/ Soc. supone, cuenta 63000 del P.G.C. (R.D. 1514/2007), que debe cargarse por la cuota a ingresar cuando se contabiliza el impuesto, lo que debe hacerse al cierre del ejercicio; pero, ese menor impuesto que se paga este año, tendrá como contrapartida que en algún ejercicio posterior y teniendo en el mismo un gasto contable de amortización, ésta ya no será fiscalmente deducible -por la reversión del beneficio-, y ello supondrá que el Impuesto a pagar será superior al que correspondería en función del puro resultado contable de ese ejercicio. Lo expuesto supone la existencia de una "**diferencia temporaria**" desde que el beneficio se disfruta, que en ese momento -cuando el beneficio se disfruta- debe registrarse contablemente (cuentas: 63001. Impuesto diferido y 479. Pasivos por diferencias temporarias impositivas); contabilización que luego revertirá al tiempo de los ajustes por la reversión del beneficio.

Por todo lo expuesto, **cuando se cierra el ejercicio, la empresa tiene que haber decidido si va a aplicarse o a disfrutar de "la libertad de amortización", o no; y**, si la respuesta es que sí, en ese momento tendrá que **determinar la cuantía exacta** de por cuánto lo va a hacer, que será la del ajuste extracontable que va a precisar.

Decisión -la de aplicarla- **que repercutirá no sólo en la tributación de ese ejercicio** (menor tributación), **sino también en la de los siguientes** (mayor tributación): lo que ahora se paga de menos, luego habrá que pagarlo de más.

Y decisión de aplicarla **que debe ser objeto de registro contable en las cuentas anuales** en los términos expuestos. Cuentas anuales **que deben ser objeto de depósito en el Registro Mercantil** (arts. 41 del Código de comercio y 365 del Reglamento del Registro Mercantil, R.D. 1784/1996, de 19 de julio),

y, con ello, la declaración de voluntad de acogerse a tal beneficio fiscal, que claramente tiene un receptor directamente afectado por la misma, cual es la Hacienda Pública, se exterioriza de una manera clara y no susceptible de una posible alteración a posteriori.

A lo dicho -y resumimos- de que, cuando se cierra el ejercicio, la empresa tiene que haber decidido si va a aplicarse o a disfrutar de "*la libertad de amortización*", o no; y, si la decisión es que sí, en ese momento tendrá que determinar la cuantía exacta de por cuánto lo va a hacer; decisión que repercutirá no sólo en la tributación de ese ejercicio, sino también en la de los siguientes; y decisión que debe ser objeto de registro contable en las Cuentas anuales objeto de depósito en el Registro Mercantil; **deben unirse razones como las de que el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados.**

Todo lo cual, lleva a este Tribunal Central a declarar que la aplicación del beneficio de "*la libertad de amortización*" funciona como una opción (art. 119.3)

Esas razones de <que el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a ...> a las que hemos apelado, están presentes en una doctrina jurisprudencial de la que el T.S. se hizo eco y asumió en una sentencia de 08/06/2017 (Rec. de casación 3944/2015), en la que dejó dicho que :

"la STS de 5 de mayo de 2014 (Rec. 5690/2011) analiza un supuesto en el que la entidad recurrente, que en su día optó por el criterio del devengo, pretende que, con posterioridad se le permite optar por el criterio de caja, pues afirma que "es un derecho de los contribuyentes acogerse a aquellos beneficios fiscales regulados en las normas tributarias de aplicación y es por ello que una modificación en la situación tributaria resulta de tal manera que debe dar derecho al sujeto pasivo a ejercer la opción más favorable para cumplimentar sus obligaciones tributarias. Por lo tanto, en este caso, debió ofrecérsele la opción para cambiar el "criterio de devengo" por el "criterio de caja", pues su omisión quiebra los principios generales señalados en el artículo 2 de la Ley 1/1998".

En relación con tal argumento el Alto Tribunal sienta una doctrina aplicable al caso de autos y que debemos seguir. En efecto, razona el Tribunal que "en la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria de 2003, que expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración. Se ha de significar que, presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar, en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó. Antes de esta previsión general solo existían normas sectoriales seguidoras del mismo criterio, que debe mantenerse también en los casos en que no se prevea expresamente, al ser la opción una declaración de voluntad efectuada por el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica [véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07, FJ 4º), 20 de abril de 2012 (casación 636/08, FJ 2º), 7 de junio de 2012 (casación 2059/11, FJ 5º), 9 de julio de 2012 (casación 1132/10, FJ 2º) y 2 de noviembre de 2012 (RJ (casación 2966/09, FJ 4º), entre otras). Como dijimos en la sentencia de 14 de noviembre de 2011 (casación 2921/09, FJ 3º), siguiendo el criterio de la antes citada de 5 de julio de 2011, el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados. No puede admitirse, como pretende la recurrente, que a raíz de una comprobación y, esencialmente, como consecuencia de un cambio en la valoración, efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo. Ninguna incidencia puede tener esa mudanza valorativa sobre el criterio de imputación temporal en su momento elegido".

El motivo, por lo tanto, debe ser desestimado, el recurrente, como razona el TEAC, realizó una opción - no hay prueba alguna de que cometiese error- y no es posible que, con ocasión de una inspección en la que se detecta que se dedujo reinversiones indebidamente, pueda alterar la opción efectuada en su día, al resultarle más beneficiosa».

TERCERO.-

Por lo expuesto, cabe concluir que los sujetos pasivos que reúnan los requisitos necesarios para ello tienen derecho a disfrutar del beneficio fiscal de "**la libertad de amortización**", que es de aplicación optativa o voluntaria; **y, si deciden acogerse** al mismo en una (s) determinada (s) cuantía (s), y así lo hacen en una declaración-autoliquidación, **al hacerlo estarán ejercitando una opción, con las consecuencias que para tal proceder contempla el art. 119.3** de la Ley 58/2003 General Tributaria, de que esa opción no podrán rectificarla con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración; **y lo mismo ocurrirá si** declaran y en la declaración que presenten **deciden no acogerse** al mismo, que esa opción -de no acogerse- no podrán rectificarla con posterioridad salvo que lo hagan en el período reglamentario de declaración.

Aunque, eso sí, si un sujeto pasivo decide en un ejercicio no acoger a "*la libertad de amortización*" determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio; pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 776/2018, de 10 de diciembre de 2018

Procedimientos Tributarios. Procedimiento de comprobación limitada. Comprobación de valores.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

En la medida en que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores, ya sea como una actuación concreta desarrollada en el curso del procedimiento o como la única actuación a realizar en el mismo, el TEAC no ve impedimento alguno para que el procedimiento de comprobación limitada tenga como único objeto la actuación de comprobación de valor.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO.-

La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en determinar si es adecuada la utilización de un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto sea la comprobación de valor, particularmente cuando en la comprobación del hecho imponible se estime que pudiera derivarse alguna cuestión de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

TERCERO.-

(...)

En el caso concreto que nos ocupa, en el año 2007, se otorgó escritura de permuta de fincas a cambio de una entidad de obra en el futuro edificio a construir que fue valorada en 151.440 euros. Posteriormente, en el año 2013, se realiza una donación del derecho sobre la obra futura que el donatario declara en 80.000 euros.

La Oficina liquidadora, como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada, gira a cargo del donatario liquidación provisional en la que establece como motivación que *"el valor de lo donado es de 155.078, 75 euros, teniendo en cuenta que el valor fijado para la contraprestación futura fue de 151.440 en su día y que dicho valor fue dado como valor declarado por los propios interesados"*.

El TEAR estima la reclamación interpuesta contra dicha liquidación al considerar que *"Aun cuando en la motivación de su propuesta de liquidación la oficina liquidadora advertía "que no ha habido comprobación de valor alguno por parte de la administración", su actuación consistió únicamente en comprobar si el valor declarado por el hecho imponible donación (80.000,00 euros) se correspondía con el valor real del derecho adquirido de forma gratuita por el reclamante. A estos efectos, se limitó a sustituirlo por el que las partes habían convenido en otorgar al mismo derecho (151.440,00 euros) en la operación de permuta formalizada cuatro años antes, en la que el donante había adquirido el derecho ahora transmitido"*

Atendiendo a los datos obrantes en el expediente, comparte este Tribunal con el Director recurrente que la Oficina liquidadora no ha llevado a cabo ninguna actuación de comprobación del valor del bien transmitido a través de los medios señalados en el artículo 57 de la LGT al que se remite, a su vez, el artículo 134 LGT. En este punto hay que atender, especialmente, a lo que señala el artículo 57 de la LGT.

(...)

De la normativa que se ha expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- El procedimiento de comprobación de valores es un procedimiento de gestión tributaria enumerado en el artículo 123 de la LGT.
- El procedimiento de comprobación de valores puede ser llevado a cabo por la Administración:
 - a) Como un procedimiento autónomo cuyas normas se contienen en los artículos 134 y 135 de la LGT y 160 a 162 del RGAT cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento.
 - b) Como una actuación concreta en el curso de otro procedimiento que de acuerdo con lo que establece el artículo 159 del RGAT podría ser:
 - a. Procedimiento iniciado mediante declaración.
 - b. Procedimiento de comprobación limitada.
 - c. Procedimiento de inspección.

En este caso, se aplicará también lo dispuesto en el artículo 134 de la LGT salvo lo concerniente al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.

- Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tienen derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

De ello se deduce que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores como una actuación concreta dentro de este procedimiento, en el que los derechos de los interesados se ven plenamente garantizados, pues concede a los interesados todas las garantías que le otorgaría el procedimiento de comprobación de valores si se iniciase de manera autónoma, en especial, el derecho de los obligados tributarios a promover la tasación pericial contradictoria.

Una vez sentado que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores como una actuación concreta dentro de este procedimiento, debe señalarse que ningún obstáculo encuentra este Tribunal Central para que tal actuación concreta sea la única que se realice en el procedimiento de comprobación limitada. Si, como hemos indicado, en el procedimiento de comprobación limitada cabe realizar la comprobación de valores como una actuación concreta más de las otras que permite dicho procedimiento, no existe inconveniente alguno, a nuestro juicio, para que el procedimiento de comprobación limitada tenga por único objeto la actuación de comprobación de valor. Todas las garantías que ofrece el procedimiento de comprobación de valores, como procedimiento autónomo, están presentes en el procedimiento de comprobación limitada, en particular, el derecho del interesado a promover la tasación pericial contradictoria.

En este sentido, aunque de manera indirecta, este Tribunal Central se ha pronunciado a favor de esta posibilidad en su resolución de 11.04.2013 (RG 1240/2012) dictada en unificación de criterio. En ella se planteaba si la solicitud de dictamen pericial en los procedimientos de comprobación de valores o asimilados suponen una interrupción justificada a efectos del artículo 104 de la LGT. La Doctrina que emana de la resolución de este recurso señala que *"La solicitud de un dictamen pericial durante la tramitación de los procedimientos de comprobación de valores, o en los de comprobación limitada en los que el único objeto lo constituya la comprobación del valor de los bienes, no puede suponer por sí misma una interrupción justificada a efectos del artículo 104 LGT 58/2003, ya que, al tener estos procedimientos por único objeto la comprobación del valor, se prolongaría automáticamente su duración, convirtiendo en inoperante de facto la institución de la caducidad"*. De la expresión subrayada se infiere que este Tribunal Central no encuentra impedimento alguno para que el procedimiento de comprobación limitada pueda tener por objeto únicamente la comprobación de valor.

De acuerdo con lo expuesto se ha de concluir que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una

comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5521/2015, de 4 de diciembre de 2018

Procedimiento tributario. Requerimientos de información. Trascendencia tributaria.

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

Los requerimientos de información a terceros, en el marco del artículo 93 de la LGT, exigen que los datos solicitados tengan "trascendencia tributaria". Además, dicha trascendencia debe estar debidamente motivada y justificada, dado que no se trata de un acto de mero trámite. Pues bien, en el presente caso, considera el TEAC que los datos solicitados a la compañía aseguradora - identificación de la persona ingresada, fecha de la intervención o asistencia, tipo de servicio, identificación de si se trata de una consulta, intervención u otro tipo de servicio- no evidencian trascendencia tributaria, ya que a simple vista no se aprecia utilidad o el contenido patrimonial exigible. La Administración no ha motivado suficientemente dicha trascendencia, más allá de hacer uso de una fórmula genérica encaminada a manifestar que la documentación requerida resulta necesaria para el desarrollo de las funciones que la ONIF tiene encomendadas.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO.-

(...)

Respecto a la incidencia que el requerimiento pueda tener respecto del secreto profesional, el citado artículo 93 de la LGT, en su apartado 5 dispone:

"5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria."

(...)

En el supuesto que nos ocupa, la entidad reclamante se opone al requerimiento por considerar que los datos requeridos carecen de trascendencia tributaria.

Así, considera que carecen de trascendencia tributaria y de contenido patrimonial y por ello no cabe requerir datos de salud tales como: *"el concreto servicio médico que se haya podido prestar a un concreto cliente, la identificación de quiénes en concreto ha prestado el servicio identificando la/s persona/s sanitaria que ha/n realizado el servicio y el centro médico en que este haya tenido lugar"*. Considerando asimismo el reclamante que su revelación atentaría contra la intimidad personal y familiar de sus asegurados.

(...)

En definitiva, lo que interesa, lo que ha de exigirse a la Administración, es que se trate de datos que en sí mismos contengan una trascendencia tributaria potencial (así, sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2007 y 19 de febrero de 2007), lo que podrá ocurrir siempre y cuando se trate de datos económicos, patrimoniales, no personales (en cuanto a éstos la cuestión está excluida); y, por otra parte, que su petición no esté vedada por una norma legal que impida la entrega del dato o datos solicitados. Si luego cada uno de los datos va a producir o no una actuación concreta de aplicación de los tributos no atañe propiamente a la esfera de la información, sino a la gestión tributaria en su más amplio sentido. No creemos que, en este punto, el artículo 93 LGT conlleve mayores exigencias."

Claro está que, como recuerda igualmente la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 14-02-2006:

"...la motivación exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico permitiendo a un observador saber cuáles son las razones que sirven de apoyatura a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no se ha actuado con arbitrariedad."

Al respecto cabe señalar que el requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros definiendo una obligación de hacer.

Que el propio requerimiento se convierta en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma, constituye un acto administrativo de carácter formal que no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa, conceptualización jurídica del acto administrativo de requerimiento de información que, **ineludiblemente**, obliga a exigir la constancia de su justificación o de los motivos por los que se emite para que así los órganos encargados, en su caso, del examen de su adecuación a Derecho puedan ejercitar con plenitud su función.

Por otra parte, el requisito de motivación está ligado al de trascendencia. Como señala la doctrina de este Tribunal Económico Administrativo Central sobre esta materia, la trascendencia ha de resultar de los antecedentes incorporados al propio expediente, para posibilitar la defensa del obligado tributario y la revisión del expediente por los órganos competentes para ello.

Siendo esto así, existe la posibilidad, frecuente en la práctica, de que la trascendencia sea tan evidente que haga ociosa toda motivación expresa de la misma, que, de ser exigida, degeneraría en un requisito burocrático tan inútil como fácil de cumplimentar mediante cualquier fórmula común que nada añadiría a la evidencia que la naturaleza de los datos solicitados pudiera irradiar por sí sola, pudiendo existir, no obstante, supuestos en que aquella trascendencia no resulte ostensiblemente del expediente, siendo exigible en tales casos que conste su justificación expresa, para que el requisito legal quede cumplido.

Pues bien, en el presente caso este Tribunal no aprecia la trascendencia tributaria de datos requeridos tales como: identificación de la persona ingresada, fecha de la intervención o asistencia, tipo de servicio, identificación de si se trata de una consulta, intervención u otro tipo de servicio. Su trascendencia "*no resulta ostensiblemente del expediente*", pues la simple vista de dichos datos no evidencia la utilidad o el contenido patrimonial de los mismos para la Administración Tributaria. Y dicha trascendencia en absoluto resulta acreditada en el requerimiento efectuado por la Oficina Gestora, al limitarse a manifestar que la documentación requerida resulta necesaria para el desarrollo de las funciones que la ONIF tiene encomendadas.

Así mismo es preciso señalar que, si bien en el requerimiento se hace constar respecto a la información solicitada que no se requiere ningún dato de naturaleza médica en cuanto a tratamiento, historial o patología del paciente, ello no es así por cuanto se está solicitando: "*Tipo de servicio, identificación de si se trata de una consulta, intervención, y/u otro tipo de servicio (en cuyo caso, hágase constar el que corresponda).*"

Por ello, en atención a lo expuesto, debe anularse el requerimiento efectuado en lo que respecta a los datos solicitados en relación a los contratos suscritos por la entidad reclamante con **INSTITUTO Z...**, y con D. **Cx...**, en lo que se refiere a los seguros de salud, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en reciente resolución de 08-03-2018 referida al mismo reclamante.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5305/2015, de 10 de diciembre de 2019

ISD. Adquisiciones mortis causa. En la transmisión del *ius delationis* se produce una única transmisión sucesoria.

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

En el supuesto planteado se trata de determinar si cuando fallece un heredero, sin haber aceptado o repudiado la herencia de su causante, y esta fuera aceptada por sus herederos, se considera que existen dos transmisiones o un solo hecho sucesorio. En el primer caso, si consideramos que existen dos transmisiones, implicaría practicar dos liquidaciones del Impuesto y, de considerarse una única transmisión, conllevaría practicar una sola liquidación. El TEAC, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cambia la doctrina mantenida hasta el momento y concluye que en el caso de ejercicio del *ius transmissionis* por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión, por lo que la adquisición se produce en el heredero directamente del primer causante.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.-

Concurren los requisitos respecto a competencia, legitimación y formulación en plazo exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, siendo las cuestiones que se plantean la procedencia del requerimiento de documentación formulado por la Administración tributaria.

SEGUNDO.-

El artículo 1.006 del Código civil establece que: «*Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía*». Dos corrientes o teorías doctrinales distintas interpretan este precepto: a) Conforme a la primera, o teoría de la adquisición directa, los bienes pasan directamente desde el primer causante al transmisario, cuando éste ejercita positivamente el "ius delationis" (derecho a aceptar o repudiar la herencia). b) Según la segunda, llamada teoría clásica, en la sucesión por derecho de transmisión existen dos movimientos o pasos de los bienes: uno primero, desde el primer causante a la masa hereditaria del segundo causante o transmitente, y otro segundo, desde esa masa hereditaria del transmitente al transmisario que acepta las dos herencias.

Pues bien, este Tribunal Central ha venido compartiendo la tesis de la teoría clásica, que no era sino consecuencia del principio de derecho romano según el cual la condición de heredero tenía naturaleza personalísima, debida exclusivamente a la voluntad del causante, de tal modo que, existiendo testamento, nadie podía asumir la condición de heredero de una persona fallecida sin haber sido instituido como tal. Eso suponía que el segundo heredero no podía nunca ser considerado como heredero del primer fallecido, y sólo podía adquirir la herencia del primer causante ejercitando el *ius delationis* que asumía de su propio causante, pero no por derecho propio, sino en representación de él.

Dicha doctrina clásica implica por tanto que cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia, el "ius delationis" -que es uno más de los derechos que integran su patrimonio- se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión: del causante inicial al llamado a su herencia o transmitente, y de éste a su propio heredero o transmisario, que no adquiere del causante inicial directamente, sino a través de la herencia de su propio causante. Todo ello suponía, por tanto, a efectos fiscales, la existencia de dos transmisiones hereditarias lo que fue confirmado por el Tribunal

Supremo en sus Sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (dictadas en recursos de casación números 2610/2008 y 3362/2007, respectivamente).

Así, en la primera de dichas sentencias se decía lo siguiente: «*SEGUNDO: El hecho determinante del litigio tiene su origen en la muerte intestada de una persona (don Benjamín), cuya única hermana (doña Bárbara) fallece en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por doña Bárbara con anterioridad a la muerte de su hermano. El problema que se suscita es si al producirse dos hechos sucesorios procede practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos, solución que es la mantenida en los actos recurridos y en la sentencia impugnada, o, por el contrario, sólo procede una liquidación, la correspondiente a la herencia de doña Bárbara, pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta.*

En relación con esta cuestión en la sentencia se esta Sala de 31 de marzo de 2004, ya se decía: «a.- Frente a la tesis romanista del Código Civil, de que, según los artículos 989, 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los artículos 440, 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/187 ("En las adquisiciones por causa de muerte ..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante ..."). b.- Tal declaración legal impide al RD 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo. Y, en esa línea, su artículo 10.2, relativo al hecho imponible, dispone que "las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior (adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio) se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones". También su artículo 75, para el supuesto de herederos desconocidos, ordena a la representación del causante la presentación de los documentos para la liquidación, previéndose una exacción provisional con el coeficiente más alto, sin perjuicio de la devolución que proceda (solución que evidencia el rigor fiscal de la legislación del Impuesto sobre Sucesiones). Y, por tanto, se está en la línea del artículo 36 de LGT, donde se dispone que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas».

De acuerdo con el anterior criterio, tiene plena virtualidad el artículo 1.006 del Código Civil, en el que se establece que "Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", de tal forma que el "ius delationis", es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento. En el supuesto de autos, doña Bárbara tenía ese "ius delationis" desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercitarlo, lo adquieren "ope legis" sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición, que es el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, según el art. 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones.

Es este el criterio dominante de la doctrina, citada por el TEAC, en la que se señala que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante, y, por tanto, solo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, llega al ius delationis y los bienes y derechos que la integran a la esfera jurídica del transmisario, con lo que llegan a la conclusión de que no existe una sucesión sino dos. Lo que, desde luego no puede pretenderse es que los sobrinos e hijo de sobrino del originario causante (don Benjamín) hereden su patrimonio, sin que el caudal relicto pase a través de su madre o abuela, pues muriendo ésta con posterioridad a aquél, esa sucesión está excluida, como claramente lo expresa el art. 921 del CC al señalar que "En las herencias el pariente más próximo excluye al más remoto". Excluida, pues, en este caso, una sucesión directa del sobrino respecto del tío, el caudal relicto de éste solo puede llegar a aquéllos, mediante los dos sucesivos

pasos que se dan entre ellos: un primer paso del hermano causante a su hermana, y un segundo paso de la hermana a sus hijos o nietos».

En la segunda de las sentencias citadas el Tribunal Supremo reiteraba su criterio: «**SEGUNDO:** A juicio de esta Sala hay tres datos relevantes para resolver la cuestión controvertida: a) que el testamento del causante de la herencia que da lugar a la liquidación impugnada, expresa textualmente en su Disposición Tercera (folio 40 del expediente) "Instituye heredero universal a su hermano don Gonzalo; y en defecto del mismo a su sobrina doña Eufrasia -hija de su difunto hermano Bernardo-, representada por sus descendientes"; b) que el causante de la herencia objeto de liquidación -don Clemente- murió el 6 de mayo de 1989, y su hermano Gonzalo murió el 9 de julio de 1991; c) que con fecha 29 de noviembre de 1996 fue admitido a trámite juicio de testamentaria de la herencia de don Clemente promovido por doña Eufrasia que concluyó en virtud de auto de 17 de febrero de 1999.

Con estos dos datos, la solución a la que llega el Tribunal de instancia es la correcta, pues la recurrente no es heredera directa de don Clemente, sino que lo es por sustitución, de tal forma que no heredará de éste sino en el caso de que el verdadero heredero, don Gonzalo, renuncie a la herencia o prefalezca al causante, lo que no ha ocurrido. No existiendo premoriencia de don Gonzalo, el hecho imponible respecto de la herencia de don Clemente tiene lugar, para la recurrente, en la fecha de la muerte de don Gonzalo ...».

En el mismo sentido se pronunciaba el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus sentencias de 26 de febrero de 2009 (recurso nº 724/2005) y 10 de diciembre de 2003 (recurso nº 3194/1998). En el FD 5º de la primera se manifiesta que: «... es constante el criterio de esta Sala en el sentido de considerar la existencia de dos transmisiones, y en consecuencia de dos hechos imponibles, en el caso de fallecer el primer llamado a la sucesión sin haber aceptado ni repudiado la herencia y aceptarla los herederos de este. Amén de las Sentencias invocadas por la actora en la demanda, el expresado criterio ha sido reiterado recientemente en nuestras Sentencias núm. 97/08, de 31 de enero y 1031/2008, de 23 de octubre ...», y en el FD 2º de la segunda se declara que: «... en el ámbito del ius transmissionis que se contempla en el artículo 1.006 del CC, cuando los herederos del delado le suceden la titularidad del ius delationis, también se entiende que se han producido dos sucesiones: la sucesión en el ius delationis y la sucesión en la herencia del primer causante. El ius delationis forma parte del patrimonio del delado, por lo que también desde este punto de vista se producirían dos hechos imponibles, tal como se razona en la resolución del TEAR de Cataluña. Por tanto, cabe entender que se han producido dos hechos imponibles, tal como se sostiene en la resolución administrativa impugnada»

Idéntico criterio se mantenía en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 4 de marzo de 2008 (recurso nº 473/2006), 19 de marzo de 2008 (recurso nº 369/2005), 21 de octubre de 2005 (recurso nº 1879/2003), y 31 de octubre de 2001 (recurso nº 2914/1996), así como en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 5 de noviembre de 2007 (recurso nº 416/2005). En el FD 3º de la primera de las sentencias citadas se dice que: «... para que los bienes del causante pasen a los transmisarios se han de dar dos transmisiones, pues lo lógico hubiera sido que, de no fallecer Doña Julieta tan tempranamente en relación con la muerte de su hermano, se hubiese producido llanamente la aceptación o repudiación de su herencia mediante la expresión de su voluntad, sin dar lugar a la problemática aquí planteada. Conforme a las normas reguladoras del impuesto y a los preceptos citados del CC, el primer llamado adquiere el ius delationis, que pasa a integrar su patrimonio hereditario y los transmisarios reciben a través del mismo, la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su heredero para así posibilitar que de éste pase a los transmisarios. Existe una doble transmisión determinante de una doble liquidación».

El criterio jurisprudencial expuesto ha sido seguido por este Tribunal en reiteradas resoluciones.

TERCERO.-

No obstante lo anterior, con fecha de 5 de Junio de 2018 ha sido dictada Sentencia de la Sala de lo Contencioso Tribunal Supremo (Rec 1358/2017) la cual recoge el criterio establecido por la Sentencia del Pleno de la Sala Primera de lo Civil de fecha 11/09/2013 (Rec 397/2011) la cual había declarado que: "La correcta fundamentación del presente caso requiere de una previa precisión de índole metodológica en

el alcance del artículo 1006 del Código Civil. En este sentido interesa destacar que el derecho de transmisión que contempla el citado precepto (ius transmissionis) refiere, sustancialmente, la cualidad del ius delationis de poder ser objeto de transmisión, esto es, la aplicación ex lege de un efecto transmisivo en la adquisición de la herencia por el que el derecho a aceptar o repudiar la herencia que tenía el heredero transmitente, que fallece sin ejercitarlo, pasa a sus propios herederos, denominados en este proceso como herederos transmisarios. De esta forma, fuera de la mencionada cualidad el derecho de transmisión, en sí mismo considerado, ni configura ni altera la naturaleza y caracterización del ius delationis, verdadera cuestión de fondo del caso planteado."...." Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente."

En base a ello, declara la Sala de lo Contencioso en la indicada Sentencia de 5 de Junio de 2018 que: "Lo declarado por la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, en las particulares características de la sentencia que hemos reseñado como expresivas de una clara voluntad de formar jurisprudencia definitiva sobre una materia necesitada de ella, nos vincula para la decisión del presente asunto, no sólo porque ha decidido, concluyentemente, que en el caso de ejercicio del ius transmissionis por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión -no dos-, sino, lo que es más importante, porque tal decisión es prejudicial y determinante de la que nos corresponde adoptar ahora al interpretar la ley fiscal porque, a nuestro juicio, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- incorpora elementos y conceptos fiscales fundados a su vez en nociones que ha de suministrarnos necesariamente el Derecho civil (sucesión, transmisión, adquisición, aceptación, etc.), para definir las nociones de hecho imponible y el devengo.

Por lo tanto, en presencia de tal jurisprudencia, hemos de rectificar la doctrina establecida en nuestras sentencias de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011."

CUARTO.-

El contenido interpretativo de la sentencia se recoge en el Fundamento Cuarto con el siguiente tenor:

"La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de "...determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno..."

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, las que no hacen al caso en este recurso de casación. Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para resolver este recurso (artículos

4 LJCA y 10 LOPJ), corregimos la doctrina establecida en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007)."

QUINTO.-

Ahora bien, aclarado que no debe haber una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones exigible al segundo fallecido si no consta una aceptación formal o tácita (art 999 CC) de la herencia de la primera causante, debe centrarse la cuestión debatida en este expediente consistente en la impugnación del requerimiento emitido por la Administración tributaria de aportación de documentación relativa a la herencia de la primera fallecida.

Pues bien, aún cuando la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional recoge la doctrina tradicional anterior a la expuesta en los Fundamentos anteriores y por la que consideraba necesaria la aportación de la documentación de la herencia de la primera fallecida con el fin de practicar la liquidación derivada del primer llamamiento, lo cierto es que la nueva doctrina expuesta en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo no afecta a la obligación formal de la aquí recurrente, ya que en dicha Sentencia se establece que en ausencia de aceptación por el heredero y fallecido éste, la adquisición hereditaria se produce en su heredero directamente del primer causante, por lo que en dicha hipótesis subsistiría lógicamente la obligación formal de aportación de toda la documentación relativa a la herencia de la primera fallecida por parte de la heredera aquí recurrente.

En consecuencia, habida cuenta que la recurrente manifiesta desconocer si D. Fx... había aceptado o no la herencia, deben contemplarse ambas hipótesis:

- En el caso de acreditarse la existencia de aceptación expresa o tácita por parte de D. Fx..., será necesaria dicha documentación para practicar la liquidación devengada por el fallecimiento de Doña Px... y girada a cargo del heredero fallecido, trasladándose dicha obligación a la heredera de éste de acuerdo con lo establecido en el art 39 de la Ley General Tributaria.
- En el supuesto de que no hubiera habido acto alguno que supusiera aceptación por parte de D. Fx..., en este caso sería de aplicación la doctrina contenida en la referida Sentencia procediendo liquidar la adquisición directa de la herencia causada por Doña Px... a cargo de doña Mx... aquí recurrente, por lo que el deber de aportar la documentación requerida será consecuencia de su condición como sujeto pasivo de la herencia causada directamente a su favor (STS 5/6/2018).