



	Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja UNIPERSONAL VOCAL FECHA: 30 de abril de 2018
--	--

PROCEDIMIENTO: 26-00126-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE:

DOMICILIO:

En LOGROÑO , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 25/02/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 25/09/2015 contra la desestimación presunta, por silencio, de recurso de reposición interpuesto el 13/11/14 frente a liquidación número , practicada el 10/10/14 por la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja, en relación con la sucesión hereditaria de D. , y tras tasación pericial contradictoria promovida por la reclamante. Dicha liquidación contiene una cuota de 9.057 euros y unos intereses de demora de 2.052,05 euros, comprendiendo un total a ingresar de 11.109,05 euros, limitando la controversia la reclamante a dichos intereses de demora de 2.052,05 euros.

SEGUNDO.- Dicho recurso dio lugar a una resolución expresa posterior de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja, de 18/01/16, estimatoria en parte del recurso de reposición, donde se minora el periodo de cómputo de los intereses de demora de la liquidación inicial, dictándose nueva liquidación 2015S06383 con cuota de 9.057 euros e intereses de demora de 1.875,79 euros, comprendiendo un total a ingresar de 10.932,79 euros.

TERCERO.- Del expediente remitido resulta que con fecha 23/04/09 se presentó declaración de la herencia de , fallecido el , junto con autoliquidación de la reclamante por ISD con ingreso de 41.315,41 euros.

Tras seguirse procedimiento de comprobación de valores respecto del único bien inmueble incluido en el caudal hereditario, sito en C/ , se incrementó su valor de 102.173,89 euros declarados hasta 140.485,29 euros, dictándose en base a ello liquidación 2013S02851 con deuda a ingresar de 15.703,86 euros, frente a la que la



ahora reclamante promovió tasación pericial contradictoria, la cual finalizó con acuerdo de 3/02/14 donde se anulaba la liquidación 2013S1 y se fijaba una nueva base imponible conforme a la valoración efectuada por la perito de parte de la reclamante, que ascendía a 128.228,40 euros, dando traslado a la unidad de gestión para que girase nueva liquidación conforme al nuevo valor asignado junto con los intereses de demora devengados.

El 10/10/14 se dictó dicha liquidación, con número 2014S0 y comprensiva como se ha indicado de una cuota de 9.057 euros y unos intereses de demora de 2.052,05 euros, frente a la cual la reclamante interpuso el 13/11/14 recurso de reposición, mostrando su disconformidad con la inclusión en ella de intereses de demora.

Consta en el expediente, al folio 17, que el valor catastral del inmueble sito en C/ ascendía en 2008 a 37.110,76 euros.

CUARTO.- La reclamante en sus alegaciones ante este Tribunal reitera su oposición a los intereses de demora que se le exigen, ya que si bien el artículo 17.1 TRLGP dispone que las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés de demora desde el día siguiente a su vencimiento, la comprobación de valores es una actuación administrativa dirigida no a aflorar bases ocultas sino a determinar la base imponible del impuesto, y si no hay base imponible definitiva hasta la confirmación o comprobación del valor declarado tampoco puede haber devengo de intereses de demora, máxime cuando no existe perjuicio alguno para la Hacienda Pública, porque no existe hasta la fecha de falta de ingreso de cantidad debida, ya que acaba de fijarse en ese momento. Considera inaplicable el principio general *in illiquidis non fit mora* que proclama la inexistencia de mora del deudor cuando la cantidad debida no es líquida y exigible en su exacta cuantía, ya que al desconocerse la cuantía exacta de la obligación, no puede ser exigida y, por lo tanto, el deudor no puede entrar en mora. Finaliza señalando que los intereses de demora tiene naturaleza indemnizatoria por los perjuicios causados a la Hacienda Pública como consecuencia del retraso de los pagos que le son debidos, como declara la STC 76/1990, por lo cual sólo pueden imponerse en los casos de incumplimiento del ingreso en el plazo establecido por la normativa para cada tributo, sin perjuicio de que a partir de este presupuesto general se concreten diversos supuestos en la Ley General Tributaria.

QUINTO.- En el acuerdo de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja de 18/01/16 estimatorio en parte del recurso de reposición interpuesto por la reclamante el 13/11/14, se transcribe lo dispuesto en el artículo 26 de la ley 58/2003, General Tributaria y se añade lo siguiente:

"El artículo 161.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en relación con el procedimiento de tasación pericial contradictoria, dispone: "Una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan. El incumplimiento del plazo al que se refiere el párrafo anterior determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento..."

De acuerdo con lo expuesto, procede la aplicación del interés de demora por la presentación incorrecta de la declaración objeto del presente expediente, al haberse



declarado unos valores incorrectos, tal como ha quedado determinado en el procedimiento de tasación pericial contradictoria seguido en este expediente, durante el tiempo al que se extiende el retraso en el pago, es decir, desde la fecha en que finalizó el plazo de declaración del impuesto en periodo voluntario, esto es, desde el 15 de septiembre de 2009 (6 meses desde el fallecimiento, el), hasta pasado el plazo de 6 meses que tenía la Administración para la tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, esto es, hasta el 3 de noviembre de 2013 (6 meses posteriores a la solicitud de 3 de mayo de 2013).

No obstante, se observa en este expediente que los intereses de demora se han calculado erróneamente desde el 24 de abril de 2009, ascendiendo a 2.052,05 euros debiendo regularizarse la liquidación impugnada en este sentido, siendo el cálculo correcto de 1.875,79 euros: (sigue un cuadro explicativo del cálculo de dicha cantidad)

Por lo expuesto, el cálculo de los intereses de demora resulta erróneo, por lo que procede anular la liquidación impugnada y su sustitución por otra que recoja correctamente dichos intereses".

En base a ello, se estima en parte el recurso de reposición interpuesto por la ahora reclamante "rectificando el cálculo de los intereses de demora procedentes en este expediente", y se anula la liquidación complementaria 14S que por importe de 11.109,05 euros se encontraba ingresada desde el 3 de noviembre de 2014, reconociendo a la reclamante "el derecho a la devolución de 176,26 euros, como ingresos indebidos correspondientes a los, intereses de demora incluidos en exceso en la liquidación 14S A dicha cantidad se añadirán 9,46 euros en concepto de Intereses de demora devengados desde la fecha de su Ingreso hasta el día en que se dicta la presente Resolución. El saldo restante de la liquidación anulada permanece sin devolverse ya que se considera una obligación tributaria debida, y se aplica a la liquidación sustitutiva girada 15S "

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente, actuando como órgano unipersonal, para conocer de la presente reclamación, de conformidad con los artículos 245 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 32.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si se ajusta a derecho el acuerdo impugnado, debiendo precisarse en tal sentido, con la finalidad de determinar el objeto de la reclamación interpuesta, que al haberse interpuesto inicialmente reclamación frente a la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición, pero haber recaído posteriormente resolución expresa de dicho recurso en sentido denegatorio, frente a la cual no se ha recurrido, ello implica que la ficción legal de la desestimación por silencio prevista en el artículo 225.4 de la ley 58/2003 General Tributaria, y que permite reclamar en vía económico-administrativa, queda sustituida por el pronunciamiento expreso que pone fin al recurso de reposición, por lo que este Tribunal debe examinar la adecuación o no a derecho de la resolución expresa de dicho recurso de reposición dictada el 18/01/16.



TERCERO.- Sentado lo anterior, el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria regula los intereses de demora en los siguientes términos:

"1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria. La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en periodo voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. (...)

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido. (...)"

Por tanto el interés de demora se calcula "*sobre el importe no ingresado en plazo ... y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado*", y se devenga entre otros casos una vez que "*finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente*", encontrándose en el presente caso con que con arreglo a la normativa del ISD (artículos 9 y 18 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre) la reclamante debía declarar el valor real del inmueble incluido en el caudal hereditario sin perjuicio de su posible comprobación administrativa, habiendo optado por la modalidad de autoliquidación del ISD conforme a lo dispuesto en el artículo 31, frente al régimen general de declaración. De hecho, la exposición de motivos de la Ley señala que "*En la regulación de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, la Ley impone a los interesados la obligación de consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a los bienes y derechos adquiridos, pero reserva a la Administración la facultad de comprobar ese valor por los*



medios generales a que se refiere el artículo 52 de la Ley General Tributaria".

CUARTO.- A partir de lo anterior, la solución a la controversia planteada la ofrece el Tribunal Supremo, que en sentencia de 17/12/02 (RJ 2003/1030) dispuso en su fundamento de Derecho QUINTO lo siguiente:

«(...) Cuestión distinta es la relativa a si procede o no la exigencia de intereses de demora. La Administración General del Estado razona de modo simplista que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino indemnizatoria, y, por tanto son exigibles.

La Sala debe precisar que, en efecto, los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, y así lo ha mantenido en muchísimas sentencias, en todas las cuales invocó el artículo 1108 del Código Civil, pero dicho precepto dispone que «si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, el interés legal».

Debe observarse, y esto es fundamental, que para el devengo de intereses es requisito imprescindible que el deudor incurriere en mora.

Para esclarecer esta cuestión es menester distinguir según los distintos procedimientos de exacción de los tributos. El más frecuente, casi general, es el de declaración-autoliquidación, como único procedimiento, exigido por Ley, en el que los contribuyentes deben presentarla e ingresar simultáneamente la obligación tributaria autoliquidada por ellos en los plazos reglamentariamente establecidos. En este caso, como las obligaciones tributarias nacen «ex lege», conectadas a la realización del hecho imponible, es incuestionable que realizado éste las obligaciones nacen en dicho momento y además con la obligación de autoliquidarlas, lo que significa que al término del plazo reglamentario son líquidas, exigibles y vencidas, de manera que si la declaración-autoliquidación no es correcta, la Administración Tributaria debe exigir sobre la diferencia entre lo ingresado y la cuantía cierta nacida de la Ley, los correspondientes intereses de demora, porque los contribuyentes han incurrido en mora, tanto si no existe culpa alguna, como si han incurrido en negligencia, culpa o dolo, en cuyo caso, además de los intereses de demora, habrán cometido infracción tributaria simple o grave.

El procedimiento opuesto es el llamado de declaración administrativa, en el cual el contribuyente está obligado a declarar los hechos y a valorarlos si es el caso, pero no a practicar la liquidación. En este procedimiento, la obligación tributaria ha nacido también «ex lege», por la realización del hecho imponible, pero la obligación no es líquida, exigible y vencida hasta que la Administración Tributaria practica la necesaria y correspondiente liquidación y la notifica, de manera que la mora se producirá cuando vencido el plazo voluntario de ingreso de la liquidación administrativa, éste no se produzca.

Si el contribuyente ha sido veraz en la declaración de los hechos, es claro que no es procedente exigir intereses de demora por el tiempo que tarde la Administración Tributaria en practicar la correspondiente liquidación.

Cuestión distinta, verdaderamente procelosa, es la relativa a si procede o no exigir



intereses de demora por las cuotas correspondientes a las diferencias de valoración de los bienes y derechos, derivados de la comprobación administrativa. Cuestión ésta sobre la que no se pronuncia la Sala, ni siquiera «obiter dictum», porque, en el caso de autos, el valor declarado de las acciones fue aceptado por la Administración Tributaria.

Por último, existe un procedimiento de exacción híbrido, que es el de declaración-autoliquidación opcional, respecto del de declaración administrativa, que es concretamente el seguido por la recurrente, la cual alega, y no le falta razón, que el interés de demora que la Administración Tributaria le exige es consecuencia de la tardanza en practicar la liquidación provisional, pues la declaración-autoliquidación se presentó el día 3 de octubre de 1990, fecha en la que realizó el correspondiente ingreso, en tanto que la liquidación provisional se practicó el 22 de noviembre de 1991, es decir transcurrido más de un año, siendo así que la declaración fue absolutamente veraz, tanto respecto de los hechos, como de la valoración de los bienes donados.

La Sala considera que, en tanto no se regule legalmente y de modo completo la materia relativa a los intereses de demora de naturaleza tributaria, desde la perspectiva de la Hacienda acreedora de los mismos, no puede aislarse el procedimiento de declaración administrativa opcional, de su alternativa de declaración-autoliquidación, pues si el contribuyente hubiera optado por el primero no habría realizado ingreso alguno hasta que la Administración Tributaria le practicara la liquidación, y supuesto a efectos dialécticos el mismo plazo, el contribuyente no tendría que pagar interés de demora alguno, y por una razón de elemental congruencia, tampoco tiene que pagarlo cuando opta por el procedimiento de declaración-autoliquidación, más favorable para la Administración Tributaria, que es el supuesto de la recurrente en la instancia, pues el 3 de octubre de 1990 presentó la declaración-autoliquidación e ingresó 23.115.750 ptas. convencida que había cumplido plena y definitivamente su obligación tributaria, y pese a ello, en este caso, se le exigen intereses de demora por la cuota diferencial, resultado de la liquidación provisional paralela.

La Sala entiende que cuando existe un régimen opcional, si el contribuyente declara los hechos correctamente, como es el caso de autos, los valora acertadamente, aplicando alguno de los medios de comprobación contemplados y admitidos por el artículo 52 de la Ley General Tributaria, como también ha ocurrido en este caso, y practica la correspondiente autoliquidación, pero la Administración entiende, de conformidad con una pura y simple diferencia interpretativa, que debe corregir dicha autoliquidación, no cabe exigir intereses de demora, porque tanto se siga el procedimiento de declaración administrativa, como el de declaración-autoliquidación, el tiempo que transcurra hasta la liquidación, en el primer caso, o hasta la liquidación provisional de rectificación en el segundo, ha de conceptuarse como supuesto similar al de «mora accipiendo», concepto este admitido por esta Sala Tercera, respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entre otras en la Sentencia de fecha 23 de octubre de 1995 (RJ 1995, 8903) (Recurso de apelación núm. 9392/1991).»

Esta doctrina ha sido reiterada, en lo que se refiere a los valores declarados en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25/11/09 (RJ 2009/8089), en cuyo fundamento de Derecho Cuarto se establece que «(...) en las liquidaciones sucesorias, y en tanto la autoliquidación del sujeto pasivo sea ajustada a derecho, ateniéndose a valores catastrales de los bienes transmitidos, la posterior liquidación girada por la Administración desde otros parámetros



cuantitativos no genera intereses sino a partir de que tal liquidación es válida".

Asimismo dicha doctrina fue acogida por el TEAC en resolución 2784/2011 de 6/11/2012, donde se analiza la procedencia de exigir intereses de demora en el ámbito de una actuación regularizadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando el sujeto pasivo optó por la autoliquidación en plazo, y siguiendo la doctrina del TS (sentencia de 17/12/02, Rec. Casación 9874/1997), se concluye que no procederá tal exigencia "siempre y cuando la autoliquidación presentada pudiera considerarse correcta, incluyendo todos los bienes y derechos de la masa hereditaria, asigándoles un valor adecuado y ajustado y practicando, en la forma establecida, las operaciones de liquidación, al margen, como es obvio, de ingresar la cuantía resultante".

De lo expuesto se deduce que la aplicación del citado criterio jurisprudencial requiere que la autoliquidación del sujeto pasivo sea veraz y completa en lo que respecta a los hechos imponibles y demás elementos de la obligación tributaria, así como que la misma incluya unos valores declarados de los bienes transmitidos razonables, escenario que a juicio de esta sede se da en el presente caso puesto que el valor declarado por la reclamante de la única vivienda objeto de comprobación de valor fue notoriamente superior al catastral, que es el conocido normalmente por los contribuyentes a través de las liquidaciones de IBI, habiendo declarado en tal sentido el TEAC en resolución 504/2003 de 2/04/03 que en el ISD, al producirse la transmisión a título lucrativo, el obligado tributario "... permanece ajeno a los avatares del mercado inmobiliario, de ahí que normalmente se declaren los bienes por valores catastrales, que es la referencia más inmediata que posee ..."

Por ello, la presente reclamación económico-administrativa debe ser estimada, ya que la liquidación de intereses de demora era improcedente, por lo que procede la anulación de los intereses de demora liquidados debiendo efectuarse su devolución a la reclamante.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

RECURSOS

Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.

ES COPIA
EL ABOGADO DEL ESTADO - SECRETARIO

LA JFEE DE SERVICIO SECRETARIA



