



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº7 DE MALAGA

C/ FISCAL LUIS PORTERO GARCIA S/N

Tel.: 951938460/951938310/951938525 Fax: 951939177- cuenta 4333

N.I.G.: 2906745020170002782

Procedimiento: Procedimiento abreviado 386/2017. Negociado: E

Recurrente: [REDACTED]

Procurador: RAQUEL VALDERRAMA MORALES

Demandado/os: AYUNTAMIENTO MALAGA

Acto recurrido: (Organismo: JURADO TRIBUTARIO DEL AYUNTAMIENTO DE MALAGA)

SENTENCIA NÚM. 369/19

En la ciudad de Málaga, a 21 de octubre de 2019.

El magistrado titular de este Juzgado, Ilmo. Sr. D. José Luis Franco Llorente, ha visto el recurso contencioso-administrativo número 386/2017, interpuesto por los [REDACTED]

[REDACTED]
representados por la procuradora D.ª Raquel Valderrama Morales y defendidos por letrado, contra el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado y defendido por el letrado de sus servicios jurídicos, siendo la cuantía del recurso 5.400,69 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por escrito de demanda que tuvo entrada en el Juzgado Decano de Málaga el día 27 de julio de 2017, la representación de los herederos de [REDACTED]

[REDACTED] interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 11 de mayo de 2016 que desestimó las reclamaciones económico-administrativas n.º 583 y 584/2016, 91 y 129/2017, interpuestas contra:

a) la resolución del Ayuntamiento de Málaga de fecha 18 de octubre de 2016, que confirmaba las liquidaciones del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana n.º 2016/1171, 2016/1634 y 2016/1636 (actas de disconformidad n.º 2016/1265, 2016/1266 y 2016/1268, respectivamente); y



b) la resolución del Ayuntamiento de Málaga de fecha 18 de octubre de 2016, que confirmó las sanciones impuestas en los expedientes sancionadores 2016/1569, 2016/1570, 2016/1571 y 2016/1572.

SEGUNDO.- Subsanados los defectos del escrito inicial, se acordó reclamar el expediente administrativo y señalar día para la vista, que se celebró el 24 de abril de 2019, con la asistencia de las partes.

En el acto del juicio, tras ratificarse los actores en su demanda y oponerse a ella el demandado se practicaron las pruebas que, propuestas por las partes, fueron declaradas pertinentes.

Y después de manifestar lo que tuvieron por conveniente en apoyo de sus respectivas pretensiones, se acordó dejar los autos conclusos para sentencia.

TERCERO.- En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales esenciales a excepción del plazo para dictar sentencia, por la acumulación de asuntos pendientes de resolución.

A los que son de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Dirigen los demandantes su recurso contra las resoluciones del Ayuntamiento de Málaga que confirmaron las liquidaciones del IMIVTNU, y las sanciones tributarias impuestas por no haber presentado las correspondientes liquidaciones, actos administrativos todos que traen causa del fallecimiento del causante [REDACTED] acaecido el 24 de diciembre de 2013

Alegan los actores como motivo de su recurso que no habiendo aceptado la herencia, no se ha producido la transmisión "mortis causa" de los bienes que la integran ni, por ello, se ha devengado el impuesto, ni existía la obligación de presentar la declaración tributaria por el IMIVTNU.

SEGUNDO.- NORMATIVA APLICABLE.



El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece en su artículo 104.1 que

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Sobre el sujeto pasivo del impuesto, dice el artículo 106.1 a) de la misma ley que

“1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate....

Disponiendo a su vez el artículo 35 de la Ley General Tributaria que

“1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias...

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias vacantes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición..”

TERCERO.- CUESTIÓN LITIGIOSA. DECISIÓN DEL RECURSO.

En el caso de autos plantean los actores que, no habiendo sido aceptada la herencia, no se ha producido la transmisión de los bienes del causante ni, en consecuencia, se ha producido el hecho imponible del impuesto.

Un supuesto análogo al que nos ocupa fue objeto del recurso resuelto por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de las Islas Baleares, sec. 1ª, mediante sentencia de 27 de enero de 2016 (rec. 20/2014)

En ese recurso, los miembros de una comunidad hereditaria impugnaron la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Palma que confirmó dos liquidaciones del IVTNU y dos sanciones (éstas, por no haber presentado en plazo la liquidación del impuesto).

La Sala, con cita de varias sentencias del Tribunal Supremo (invocadas también por el Ayuntamiento de Málaga en su contestación) argumenta en los siguientes términos:

“SEGUNDO.- MOMENTO EN QUE SE PRODUCE EL DEVENGO DEL IMPUESTO.



El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104.1.º del TRLHL).

Conforme al art. 109,1º de la misma Ley, el impuesto se devenga: "a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión".

No obstante, como resulta que los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento del fallecimiento del causante (art. 989 CC), la Jurisprudencia ha reiterado que el devengo del impuesto que nos ocupa se produce en el momento del fallecimiento, no en el de la aceptación de la herencia por los herederos. La mejor prueba de ello es que la "herencia yacente", es decir cuando todavía no se ha producido la aceptación, es sujeto pasivo del impuesto (pues el art. 106.1 TRLHA se refiere a las entidades del art. 35,4º LGT), lo que demuestra que tras el fallecimiento y antes de la aceptación, ya hay sujeto pasivo (la herencia yacente), lo que sólo es posible si ya se ha producido el devengo.

En este sentido la STS de 17-12-97, precisa:

"... de los arts. 657, 661 y 989 del mencionado Código, al establecer, respectivamente, que "los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte" -se refiere el Código, como es obvio, no al conjunto de los derechos a la sucesión, sino a los que integran el aspecto objetivo de ésta, es decir, a la herencia-; que "los herederos suceden al difunto, por el solo hecho de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones" y que "los efectos de la aceptación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", se desprende que de los tres básicos sistemas que las legislaciones acogen para organizar la transmisión hereditaria -el que la supedita a la muerte del causante, el opuesto que la vincula a la aceptación y el mixto, que considera necesaria la aceptación pero retrotrae sus efectos al momento en que la muerte se produjo - el sistema español responde al último de los expresados modelos. Pero esta realidad, inclusive la aceptada por la jurisprudencia civil en la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 19 octubre 1963 -que se alineó con la tesis de la adquisición de la herencia mediante la aceptación-, en el supuesto de que existan varios herederos, no supone otra cosa que la adquisición de la herencia conjunta o colectivamente por todos ellos, sin que esta situación de indivisión, y, por ende, de inconcreción de sus derechos, pueda darse por concluida hasta que se realiza partición. Es esta última, con arreglo a lo establecido en el art. 1068 del mismo Código, la que, legalmente hecha, "confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados". Tanto si se reconoce a la partición naturaleza atributiva del derecho, como si se la considera declarativa o simplemente especificativa o determinativa, es evidente que no puede ser tenida como transmisión independiente de la que perfeccionó la adquisición de la herencia. Se trataría sólo, en consecuencia, de un último eslabón del proceso sucesorio que pondría término a la situación de indivisión o de comunidad en que la herencia se encontraba desde la meritada apertura de la sucesión, pero no de ningún supuesto de alteración patrimonial susceptible de erigirse en hecho imponible del Impuesto aquí cuestionado".

La STS de 30 de septiembre de 1996 señaló que "el devengo se produce a partir de la fecha de la transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante"; doctrina ya recogida en la S.T.S. de 7-10-95 al señalar que "la fecha del devengo de las transmisiones dominicales inmobiliarias por herencia o sucesión abintestato tiene lugar el día del fallecimiento del causante



transmitente, no cuando se formaliza la protocolización de las operaciones particionales del caudal hereditario".

Así pues, queda claro que el devengo se produjo en el momento del fallecimiento, por lo que la herencia yacente representada por los aquí demandantes debía proceder a presentar la liquidación, iniciándose la demora en el pago por el que se adeudan intereses al no presentarse la liquidación en plazo de los 6 meses a que se refiere el art. 110 TRLHL.

TERCERO.- LA SANCIÓN.

Los recurrentes invocan que al no haberse producido el devengo ni el hecho imponible, no había obligación de liquidar, por lo que no puede imponerse sanción y que, en su caso, la falta de liquidación se fundamentaría en una interpretación razonable de la norma, no concurriendo culpabilidad.

Sobre lo primero ya hemos explicado que sí se había producido el devengo al fallecimiento del causante, con correlativa obligación de liquidar a cargo de la herencia yacente.

Incumplida la obligación de presentar la liquidación en plazo de 6 meses (extremo que no se discute), se incurre en el tipo sancionador aplicado.

No se aprecia que concurra interpretación razonable de la norma que conduzca a lo pretendido por la parte recurrente, esto es, que las herencias yacentes -es decir, antes de la aceptación- no están obligadas al pago del impuesto, pues el art. 106, 1º del TRLH cita expresamente como uno de los sujetos pasivos las herencias yacentes del art. 35.4º de la LGT.

No entendemos qué criterio interpretativo razonable puede conducir a lo que los recurrentes pretenden sostener: que la comunidad hereditaria del Sr. ... no era sujeto pasivo y por tanto no estaba obligada a presentar liquidación del impuesto.

Debe confirmarse así, la sanción impuesta..".

Y también resulta de provecho la cita de la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Castilla y León (Burgos) de fecha 15 de marzo de 1999 (rec. 1740/1997), cuyo objeto era la resolución confirmatoria de una liquidación del IVTNU por la transmisión "mortis causa" de una vivienda.

Decía la Sala:

"...Aduce el recurrente en apoyo de sus pretensiones anulatorias que no se ha producido el hecho imponible, ya que no se ha procedido a la aceptación y adjudicación de la herencia, debiendo diferenciarse el Impuesto que ahora nos ocupa del Impuesto sobre Sucesiones, ya que en éste la fecha del devengo se refiere al día del fallecimiento, y en el caso del IMIVTNU, tal fecha es la de la transmisión del bien concreto, y por tanto, hasta que no se produzca la aceptación de la herencia y la adjudicación de ese bien, no se producirá la transmisión de la propiedad, y, con ella, el devengo del Impuesto, invocándose asimismo la infracción de lo dispuesto en el art. 33 de la LGT, así como la improcedencia de la regla de solidaridad entre todos los herederos.

Tales pretensiones son rebatidas de contrario, interesándose la desestimación del recurso, por entender que la resolución impugnada es conforme a derecho.

SEGUNDO.- Para resolver la cuestión litigiosa es preciso traer a colación la doctrina contenida en la S.T.S. de 17-12-97, dictada en recurso de casación en interés de Ley, que



si bien se refiere a un supuesto distinto al que ahora nos ocupa - concretamente a la partición hereditaria y adjudicación de bienes a uno de los coherederos en partición extrajudicial, con compensación en metálico -, no obstante examina el hecho imponible del Impuesto de referencia, la adquisición de la herencia y la naturaleza de la partición.

Como señala tal sentencia, el art. 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, es un tributo directo que gravita sobre el incremento de valor que experimenten terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto, en cuanto ahora interesa, a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título. Por consiguiente, se está ante un gravamen sobre las plusvalías puestas de manifiesto al producirse una alteración patrimonial.

Pues bien; para determinar si en el supuesto aquí planteado se puede estimar producida esa alteración patrimonial, hay que partir de la regulación establecida en el Código Civil en punto a la adquisición de la herencia y de la naturaleza de la partición.

Así, sigue señalando que de los arts. 657, 661 y 989 del mencionado Código, al establecer, respectivamente, que "los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte" -se refiere el Código, como es obvio, no al conjunto de los derechos a la sucesión, sino a los que integran el aspecto objetivo de ésta, es decir, a la herencia-; que "los herederos suceden al difunto, por el solo hecho de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones" y que "los efectos de la aceptación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", se desprende que de los tres básicos sistemas que las legislaciones acogen para organizar la transmisión hereditaria -el que la supedita a la muerte del causante, el opuesto que la vincula a la aceptación y el mixto, que considera necesaria la aceptación pero retrotrae sus efectos al momento en que la muerte se produjo - el sistema español responde al último de los expresados modelos. Pero esta realidad, inclusive la aceptada por la jurisprudencia civil en la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 19 octubre 1963 -que se alineó con la tesis de la adquisición de la herencia mediante la aceptación-, en el supuesto de que existan varios herederos, no supone otra cosa que la adquisición de la herencia conjunta o colectivamente por todos ellos, sin que esta situación de indivisión, y, por ende, de inconcreción de sus derechos, pueda darse por concluida hasta que se realiza partición. Es esta última, con arreglo a lo establecido en el art. 1068 del mismo Código, la que, legalmente hecha, "confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados". Tanto si se reconoce a la partición naturaleza atributiva del derecho, como si se la considera declarativa o simplemente especificativa o determinativa, es evidente que no puede ser tenida como transmisión independiente de la que perfeccionó la adquisición de la herencia. Se trataría sólo, en consecuencia, de un último eslabón del proceso sucesorio que pondría término a la situación de indivisión o de comunidad en que la herencia se encontraba desde la meritada apertura de la sucesión, pero no de ningún supuesto de alteración patrimonial susceptible de erigirse en hecho imponible del Impuesto aquí cuestionado.

Sentado lo anterior, dice el Tribunal Supremo es evidente que si el hecho imponible, en el Impuesto Municipal aquí examinado y conforme se ha destacado con anterioridad, es el incremento de valor que hubieran experimentado determinados terrenos de naturaleza urbana y que se hubiera manifestado como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos, y si la operación consistente en la adjudicación de unos bienes a uno de los coherederos a calidad de abonar a los demás el exceso en dinero es una de las operaciones que se inscriben en el mecanismo de especificación o concreción de derechos



que la propia partición significa -como sucede con la similar que prevé el art. 1062 del meritado Código cuando una de las cosas o bienes pertenecientes a la herencia sea indivisible o desmerezca mucho por su división-, pero no una operación representativa de una propia y nueva transmisión distinta de la que tuvo lugar con motivo de la adquisición de la herencia, será forzoso concluir que, en el caso de autos, faltaba uno de los presupuestos necesarios para que, con motivo de esa adjudicación, pudiera tenerse por producida una transmisión legitimadora de las liquidaciones que el Ayuntamiento recurrente pretendió. En otras palabras: el pretendido exceso de adjudicación, ni era tal, tan pronto se considere que tenía la contrapartida de la compensación dineraria, ni podía significar transmisión alguna mediante la cual se manifestara ningún incremento de valor. Considerar lo que no es más que transformación de un derecho impreciso en otro individualizado o referido a bienes concretos como propia y verdadera transmisión generadora de una obligación tributaria, significaría, en definitiva, extender, mediante una integración analógica y más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible, en contra de lo establecido, hoy, en el art. 23.3 de la Ley General tributaria. Y todo ello cualesquiera sea la doctrina contraria que pudiera desprenderse de las Sentencias de esta Sala de 10 octubre 1988 y 18 junio 1994, que, en cuanto pudiera aparecer como opuesta a las conclusiones precedentes, habría que considerar modificada.

Ahondando en la cuestión, y como recoge la S.T.S. de 30-11-96, la doctrina Jurisprudencial de esa Sala ha dejado reiteradamente sentado que, en las transmisiones por causa de muerte, el devengo del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos se produce en la fecha misma del fallecimiento del causante, cualquiera que sea la fecha de la aceptación y adjudicación de la herencia.

En definitiva, y en palabras del Tribunal Supremo (sentencia de 30-9-96) "...el devengo se produce a partir de la fecha de la transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante"; doctrina ya recogida en la S.T.S. de 7-10-95 al señalar que "la fecha del devengo de las transmisiones dominicales inmobiliarias por herencia o sucesión abintestato tiene lugar el día del fallecimiento del causante transmitente, no cuando se formaliza la protocolización de las operaciones particionales del caudal hereditario".

Existe, por tanto, una doctrina Jurisprudencial constante en los términos expuestos que diverge de las tesis mantenidas por la parte recurrente en el presente recurso jurisdiccional, siendo preciso recordar que ya el Tribunal Supremo en sentencia de 5-12-94, declaró que se devenga el impuesto y nace la obligación de contribuir, en las transmisiones por causa de muerte, en la fecha de fallecimiento del causante, en coherencia con los arts. 657, 661 y 989 del Código Civil, toda vez que, los actos de aceptación, inventario y avalúo y partición no constituyen actos transmisivos, sino meramente declarativos. Doctrina reiterada en las S.T.S. de 27 de febrero y 16 de mayo de 1995 al señalar que los arts. 657 y 661 del Código Civil, determinan, que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte y que los herederos suceden al difunto en todos sus derechos y obligaciones, y que el momento del devengo en las transmisiones hereditarias es el del fallecimiento del causante y de ninguna manera el de la fecha de la partición o adjudicación de los bienes hereditarios, ya que la partición no representa otra cosa que la cesación de la comunidad incidental que se opera en toda sucesión en que hay pluralidad de herederos, teniendo la misma como única finalidad, el transformar en una cuota individualizada, la abstracta e indivisa, adquirida y transmitida al fallecimiento del causante.



En definitiva, como quiera que el devengo del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos se produce en la fecha misma del fallecimiento del causante ..., cualquiera que sea la fecha de la aceptación y adjudicación de la herencia, es claro que las alegaciones vertidas por el actor en su demanda han de decaer, pues como se ha visto, es intrascendente que no se haya procedido a la aceptación y adjudicación de la herencia de la causante.

TERCERO.- Si la transmisión se produjo con el fallecimiento de la causante, es claro que serán sujetos pasivos del impuesto las personas llamadas a la herencia, bien por voluntad del testador, o de lo contrario, por imperativo legal, sin que se haya vulnerado el art. 33 de la LGT, pues tal precepto establece que tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes Tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición.

Pues bien, como quiera que conforme a lo establecido en el art. 107 de la LHL son sujetos pasivos del impuesto en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio a título lucrativo, el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, y dado que en el presente caso, según se nos dice no está aceptada la herencia, ni ésta ha sido adjudicada, cabe concluir que nos encontramos ante una herencia yacente, entendiendo como tal la que aún no está adida, cualquiera que sea la causa de la dilación o suspensión, no tratándose por tanto, de una herencia indivisa, esto es, aceptada, y no repartida o adjudicada, en cuyo caso estaríamos ante una Comunidad de bienes especial.

Siendo ello así, cabe concluir que la parte actora, como copartícipe o cotitular de una de las entidades a que se refiere el art. 33 de la LGT es sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa, y careciendo la herencia yacente de personalidad jurídica, cabe concluir que la Administración Tributaria puede dirigirse a todos los herederos o a uno solo de los herederos que integran la misma, ya que en estos supuestos estamos ante una responsabilidad solidaria, procediendo en consecuencia desestimar igualmente tal motivo de impugnación..."

Pues bien, las sentencias que hemos transcrito resuelven todas las cuestiones planteadas con argumentos a los que debo adherirme, por lo que procede desestimar el recurso sin necesidad de un mayor despliegue de argumentos

CUARTO.-COSTAS PROCESALES.

Habiendo sido íntegramente desestimado el recurso, procede condenarlos al pago de las costas procesales hasta un máximo de seiscientos euros, cantidad de la que responderán por partes iguales (artículo 139 LJCA).

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

FALLO

DESESTIMO el recurso interpuesto, con imposición a los actores de las costas hasta un máximo de seiscientos euros, cantidad de la que responderán por partes iguales.

Notifíquese esta sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella **NO cabe Recurso ordinario**.

Y remítase **testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de éste**.

Así por esta mi sentencia, de la que se llevará certificación a las actuaciones, lo pronuncio, mando y firmo.

