



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **42/2016**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 22 de febrero de 2016, con la asistencia de los señores que al margen se expresa, ha examinado el expediente remitido en petición de consulta por la Ilma. Sra. Secretaria General de la Consejería de Hacienda y Administración Pública (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 3 de noviembre de 2015, sobre Revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, instada por x, contra la sanción tributaria generada por el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (expte. **422/15**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Constan en el expediente los siguientes hechos que se exponen a continuación por resultar relevantes para la resolución del procedimiento revisorio instado por el interesado:

I. Con fecha 18 de febrero de 2012, falleció x. En el año 1974 había otorgado testamento en favor de su esposa, que falleció en el año 2000. x no tuvo descendencia ni, al momento de su muerte, existían ascendientes vivos.

Sí vivía un hermano de doble vínculo, x y numerosos sobrinos, hijos de los restantes siete hermanos del finado.

II. Apenas unos días después del óbito, el 3 de marzo, fallece a su vez el único hermano superviviente, x, sin que a dicha fecha hubiera aceptado o renunciado a la herencia de su hermano x.

x deja esposa, que renuncia a la herencia que le pudiera corresponder respecto de su marido, y tres hijos: x, y, z, quienes aceptaron la herencia de su padre por partes iguales, mediante escritura de aceptación y adjudicación de herencia otorgada el 3 de agosto de 2012.

III. Los hermanos x y tres hijos de una de las hermanas de x, los hermanos x, y, z, promueven ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Cartagena expediente de declaración de herederos respecto de aquél, a la sazón tío de todos ellos.

Por Auto 328/2013, de 3 de octubre, el Juzgado declara únicos y universales herederos ab intestato de x a su hermano x y a 21 sobrinos, entre los cuales se cuentan los citados hermanos x. La sucesión del hermano lo es por cabezas y la de los sobrinos por estirpes.

IV. Con fecha 28 de marzo de 2014, los hermanos x, y otorgan escritura de aceptación y adjudicación de herencia, en la que consta que el resto de los sobrinos de x, declarados herederos por el Auto judicial reseñado, habían renunciado a la herencia.

Respecto del hermano del causante, x, declarado heredero en el mismo Auto, se hace constar que "*falleció, con posterioridad al causante, el día 3 de marzo de 2012, sin haber aceptado ni repudiado la herencia causada por x, por lo que de conformidad con el artículo 1.006 del Código Civil, su derecho se transmite a sus herederos*". Se hace constar, asimismo que sus hijos, los tres hermanos x, aceptaron la herencia de su padre, habiendo renunciado su madre y esposa de x a su cuota.

En consecuencia, la herencia de x se acepta por x, y, z (por derecho de representación de su madre y hermana premuerta del causante x) y por x, y, z (por derecho de transmisión de su padre x, hermano superviviente al causante).

El avalúo de los bienes de la herencia asciende a un total de 910.396,88 euros, que una vez partido entre los seis herederos aceptantes, conlleva una adjudicación a cada uno de ellos por valor de 141.776,58 euros.

SEGUNDO.- Fallecido el causante de la herencia el 18 de febrero de 2012, el 17 de julio de ese mismo año los interesados solicitan prórroga para presentar la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concedida mediante resolución de fecha 20 de julio de 2012, con efectos de prórroga de presentación hasta el día 18 de febrero de 2013.

TERCERO.- El 15 de enero de 2013, los interesados presentaron escrito solicitando una segunda prórroga para la presentación de la indicada declaración tributaria, que les fue denegada por resolución de fecha 29 de enero de 2013.

CUARTO.- El 10 de julio, la Jefe de Sección de Comprobación y Liquidación requiere a x, para que acredite documentalmente la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado por el fallecimiento de x.

Contesta x el 24 de julio, solicitando que mientras la declaración de herederos se tramita en el juzgado y no se determine el número total de herederos, "*quede en suspenso o aplazado el pago del impuesto*".

QUINTO.- Con fecha 24 de febrero de 2014, se emite un segundo requerimiento al interesado, para que acredite documentalmente la presentación de la declaración del Impuesto. Consta su notificación mediante correo certificado el 8 de marzo.

SEXTO.- Con fecha 3 de abril de 2014, se presentó ante la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, la declaración modelo 650 D, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por aceptación de herencia formalizada en escritura pública. La cuota tributaria resultante asciende a 33.260,12 euros.

SÉPTIMO.- El 5 de mayo de 2014, la Jefe del Servicio Tributario Territorial de Cartagena acuerda iniciar procedimiento sancionador.

Con fecha 2 de junio, el interesado manifiesta su conformidad con la propuesta sancionadora.

OCTAVO.- El 5 de junio, la Jefe del Servicio Tributario Territorial de Cartagena dicta acuerdo de imposición de sanción tributaria, al considerar acreditado que, una vez expirada la prórroga concedida y alcanzada la fecha límite para la presentación de la declaración tributaria, por el interesado no se había ingresado la deuda tributaria, lo que constituye la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), consistente en dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

La sanción impuesta asciende al 50% de la deuda tributaria tardíamente ingresada, es decir, 16.630,06 euros. No obstante, se aplican las correspondientes reducciones por conformidad (30%) y pago sin recurso (25%), que dejan el total de la sanción en 8.730,78 euros.

NOVENO.- Con fecha 14 de noviembre de 2014, x solicita la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la sanción número, ISN 130240 2014 000187 correspondiente al expediente de gestión tributaria nº 102 130240 2014 000852, generado por el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Basa su acción en que la sanción se fundamenta en la tardía cumplimentación de la obligación tributaria, al entender la Administración que el plazo para ello era de seis meses a contar desde el fallecimiento del causante, en interpretación estricta de lo establecido en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (RISD), aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Considera el actor, sin embargo, que a dicha fecha la presentación de la declaración todavía no era posible, toda vez que no existía sujeto pasivo, pues siendo éste el causahabiente (art. 5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, LISD), "éste no existió hasta el momento en que se notificó el Auto de declaración de herederos el día tres de octubre de 2013. Con anterioridad a este momento era imposible por mi parte proceder a la autoliquidación del impuesto toda vez que carecía, entre otras cosas, del documento en que se constata el hecho imponible, en este caso, la declaración de herederos".

Sostiene el interesado que el plazo para declarar no puede dar comienzo hasta que se conoce quién es el sujeto pasivo y por tanto se produce el hecho imponible, pues no parece posible que alguien se vea obligado a declarar un impuesto sin saber si es sujeto pasivo, esto es, sin saber si se encuentra obligado al pago del mismo conforme al hecho imponible constitutivo de la obligación de tributar.

En apoyo de su tesis cita la STSJ Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, núm. 586/2014, de 23 de julio, según la cual, "la Sala comparte plenamente el criterio mantenido por el recurrente cuando dice que en este caso el plazo de 6 meses establecido para presentar la liquidación no debe contarse desde el fallecimiento del causante, el 1 de mayo de 2006, sino desde que se dicta el auto de declaración de herederos el 27 de enero de 2007, ya que es en esta fecha cuando adquiere la condición de heredero".

De conformidad con esta interpretación, el ingreso de la deuda tributaria se habría efectuado dentro del plazo establecido para ello, lo que determinaría la ausencia de infracción y, en consecuencia, la imposición de una sanción por una conducta no constitutiva de la indicada infracción, con vulneración de lo establecido en el artículo 25.1 de la Constitución, de donde considera el interesado que concurre en el acuerdo de imposición de sanción la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1, letra a) LGT.

DÉCIMO.- Conferido trámite de audiencia al interesado, el 5 de marzo de 2015 presenta escrito de alegaciones para ratificarse en las contenidas en el escrito de ejercicio de la acción, así como en la pretensión de nulidad allí planteada.

UNDÉCIMO.- El 27 de mayo la Agencia Tributaria de la Región de Murcia remite a la Secretaría General de la Consejería de Economía y Hacienda el expediente de revisión de oficio, acompañando propuesta de resolución de 13 de mayo de 2015, desestimatoria de la pretensión de nulidad.

Dicha propuesta es informada en sentido favorable por el Servicio Jurídico de la Consejería de Hacienda y Administración Pública el 5 de octubre de 2015.

DUODÉCIMO.- Solicitado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se evaca el 14 de octubre de 2015, para sostener que procede desestimar la solicitud de revisión de oficio formulada por el actor.

En tal estado de tramitación y una vez incorporados los preceptivos extracto de secretaría e índice de documentos, se remite el expediente en solicitud de dictamen, mediante escrito recibido en el Consejo Jurídico el pasado 3 de noviembre de 2015.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

De conformidad con el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con el 217.4, segundo párrafo, LGT, el presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, al

versar sobre la revisión de oficio de actos administrativos en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Legitimación, plazo y procedimiento.

I. La LGT regula en el Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, el artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. En desarrollo de dicha ley se aprobó el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que regula la revisión de actos nulos de pleno derecho en los artículos 4 y siguientes (RD 520/2005).

El actor está debidamente legitimado para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto destinatario directo del acto administrativo cuya nulidad se pretende, en su calidad de sancionado.

Por su parte, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia está pasivamente legitimada, toda vez que a ella pertenece el órgano que ha dictado los actos impugnados, siendo competente para resolver el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos el Consejero de Hacienda y Administración Pública, de acuerdo con el artículo 217.5 LGT y con el 16.1,g) de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración regional.

En efecto, el artículo 33.2 de la citada Ley 7/2004, prevé que la revisión de oficio en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.

Según el artículo 217.5 LGT "*en el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda*". Por equivalencia con el Ministro de Hacienda, es al Consejero de Hacienda y Administración Pública a quien corresponde tal atribución tratándose de tributos cedidos en el ámbito de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en virtud del régimen de equivalencias de los órganos de la Administración Tributaria establecido en la Disposición Adicional Primera del Decreto 32/2006, de 21 de abril, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Economía y Hacienda.

II. Puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos, constando la audiencia al interesado, la propuesta de resolución formulada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos.

TERCERA.- La causa de nulidad invocada: inexistencia.

I. La revisión de oficio de actos administrativos, en general, constituye un procedimiento excepcional en virtud del cual la Administración, ejerciendo potestades privilegiadas de autotutela, puede por sí misma, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, sin intervención judicial, anular o declarar la nulidad de sus propios actos.

En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada en el artículo 217 LGT procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto cuya revisión se insta de vicios especialmente graves que fundamenten dicha declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en la ley, que para el supuesto que nos ocupa y en atención a la expresa invocación efectuada en el escrito de solicitud, se concretan en el artículo 217.1, letra a) LGT, en cuya virtud, podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. En particular, el interesado alega que se le impuso una sanción por una actuación que no cabría integrar en el tipo infractor aplicado, cual es ingresar la deuda tributaria dentro del plazo legalmente establecido para ello, conforme a lo establecido en el artículo 191 LGT.

Atendido tan extraordinario carácter, este Dictamen se contrae de forma estricta a la determinación de si en el supuesto sometido a consulta concurre tal causa, sin efectuar una valoración de la actuación administrativa desarrollada, más allá de lo que sea estrictamente necesario para determinar si se dan las circunstancias legales habilitantes para declarar la nulidad del acto administrativo impugnado.

II. En atención a la causa de nulidad alegada resulta necesario discernir si la declaración-liquidación del impuesto y el correspondiente ingreso de la deuda tributaria resultante se efectuó en el plazo establecido, determinación para la que resulta obligado acudir a la normativa reguladora del Impuesto cedido en cuestión, el de Sucesiones y Donaciones.

De conformidad con el artículo 3.1, letra a) LISD, constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, quedando obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, en las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes (art. 5.1, a, LISD). Señala el artículo 10.2 RISD que estas adquisiciones 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.

Por ello, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante (art. 24.1 LISD), salvo cuando la efectividad de la adquisición se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, en cuyo caso se entenderá realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan (art. 24.3 LISD).

De conformidad con el artículo 31 LISD, los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imponibles a que se refiere esta ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen, fijando el artículo 34 de la misma Ley como obligatorio el régimen de autoliquidación en la Región de Murcia.

La remisión reglamentaria efectuada por la LISD en cuanto al plazo de presentación de la autoliquidación se materializa en el artículo 67 RISD, en cuya virtud, en las adquisiciones por causa de muerte, los documentos o declaraciones se presentarán en el plazo de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante. Y ello sin perjuicio tanto de la posibilidad de obtener una prórroga por plazo máximo de otros seis meses (art. 68 RISD) como de la interrupción de dicho plazo cuando, en relación a actos o contratos relativos a los hechos imponibles gravados por el impuesto, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría (art. 69 RISD),

precisando el apartado 5 del mismo artículo que no se considerarán cuestiones litigiosas, entre otras, la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso.

A la luz de la normativa expuesta, el hecho imponible del tributo en cuestión consiste en la adquisición de bienes y derechos por herencia (art. 3.1,a, LISD), disponiendo a tal efecto el artículo 10.2 RISD que estas adquisiciones se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, razón por la cual el devengo del impuesto se hace coincidir con tal momento (art. 24.1 LISD) y es a partir de esa fecha que comienza a computar el plazo de seis meses (art. 67 RISD) para la presentación de la declaración tributaria por parte de los sujetos pasivos del impuesto, los causahabientes (art. 5 LISD).

Sostiene el reclamante, sin embargo, que a la fecha de fallecimiento del causante todavía no conocía que era sujeto pasivo del impuesto, dado que a tal fecha aún no se había efectuado la declaración de herederos y, por lo tanto, desconocía si venía obligado al pago del tributo. En apoyo de su tesis cita la STSJ Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, núm. 586/2014, de 23 de julio, que considera que, en la medida que el obligado al pago del impuesto en las adquisiciones *mortis causa* es el causahabiente, esto es, el heredero, y que dicha condición no se adquiere hasta su declaración como tal por el correspondiente Auto judicial, el plazo de presentación de la autoliquidación no puede empezar a computarse sino desde el momento de dicha declaración, que es cuando surge su obligación de tributar. Indica, además, la Sala que el actor está obligado a presentar autoliquidación (arts. 31 y 34 LISD), a la que por exigencias del indicado artículo 31 LISD debe acompañar la documentación acreditativa del hecho imponible, documentación que identifica con la declaración judicial de herederos, al señalar que "*el documento que acredita el hecho imponible es la declaración judicial de herederos, pues hasta entonces no hay adquisición por herencia por parte del interesado. Para presentar la autoliquidación era imprescindible aportar el documento que acreditará que se tiene la condición de heredero, sin que por tanto pueda comenzar a contarse el plazo para liquidar el impuesto, hasta que se tenga la declaración judicial de herederos*". Cita, en apoyo de esta interpretación una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de octubre de 2008, que señala como fecha del devengo, no la del fallecimiento del causante, sino la de protocolización de un testamento ológrafo, trasladando a la sucesión intestada los argumentos y razonamientos que diversas resoluciones judiciales han aplicado al especial caso del testamento ológrafo no protocolizado.

Frente a dicha interpretación se alza, no obstante, otra doctrina jurisprudencial que pone el acento en la especialidad de las normas tributarias respecto de las disposiciones civiles en cuanto al momento en que deben entenderse adquiridos los bienes y derechos por causa de muerte, siendo así que las normas del Impuesto de Sucesiones y Donaciones prevén de forma expresa que las adquisiciones por causa de muerte se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, sin esperar a la delación hereditaria o aceptación de la herencia por parte del beneficiario de la misma.

Así lo señala la STS, Sala 3^a, de 17 de julio de 2003, citada por la propuesta de resolución, cuando afirma de forma rotunda que "*la sucesión produce todos los efectos que le son propios desde el fallecimiento del causante, sin que sea precisa la aceptación expresa o tácita de los causahabientes, de forma que, generada la transmisión hereditaria, se considera automáticamente realizada la adquisición y, por lo tanto, devengado y consumado el hecho imponible*". Esta doctrina, sentada en la interpretación de la normativa reguladora del impuesto de sucesiones anterior a la LISD y al RISD, es trasladable a la nueva regulación que es sustancialmente coincidente con aquélla, como señala, entre otras, la STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, núm. 1378/2014, de 22 de diciembre.

Del mismo modo, la STS, 3^a, de 31 de marzo de 2004, si bien dictada en un supuesto en que estaba presente una institución como la fiducia aragonesa, que gozaba de un tratamiento específico en el hoy derogado artículo

58.4 RISD, efectúa las siguientes consideraciones con clara vocación de generalidad acerca de cuándo se produce la adquisición hereditaria a efectos del devengo del impuesto de sucesiones:

"B) Problema esencial es el de determinar cuál es, en el supuesto de autos, el momento en que se exige, o debe exigirse, el Impuesto sobre Sucesiones: o bien el del fallecimiento del causante o bien el de la adquisición efectiva del derecho a la herencia.

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 29/1987 («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 la 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 igual modo, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc.2^a, de 18 abril de 2011, reitera esta doctrina al señalar que "...el cómputo del plazo de los seis meses en los casos de declaración de herederos ab intestato sin oposición, cuyo inicio es la data del fallecimiento, coincidente con el hecho imponible". En la misma línea, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 7 de mayo de 2013.

De conformidad con esta doctrina el *dies a quo* del plazo de seis meses para efectuar el ingreso de la deuda tributaria se identifica con la fecha del deceso del causante, sin perjuicio, por supuesto, de la posibilidad de su interrupción si se dan las circunstancias y requisitos previstos en el artículo 24.3 LISD y 69 RISD. En cualquier caso y aunque no ha sido solicitado por el actor, la pendencia de la resolución del procedimiento judicial de declaración de herederos *ab intestato* no puede subsumirse en ninguna de las causas de suspensión del plazo para la cumplimentación de la obligación tributaria, salvo que aquél devenga en contencioso, lo que no consta que haya ocurrido en el supuesto sometido a consulta. Y es que, como de forma expresa establece el artículo 69.5 RISD, se excluye de entre los supuestos que conllevan dicha suspensión "la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso".

La actuación exigible al interesado en el supuesto sometido a consulta, conforme a la normativa del tributo en cuestión, habría consistido en que, ante la inminente finalización del plazo prorrogado para cumplimentar la obligación tributaria, hubiera procedido a presentar autoliquidación acompañando los documentos enumerados en el artículo 31 LISD y 66 RISD. Prescindiendo de aquellos que persiguen ilustrar acerca del caudal relichto y de la valoración de la situación patrimonial de los herederos previa a la sucesión (art. 66.4, letras c y d), junto a la declaración el interesado debió haber presentado los siguientes:

a) En primer lugar, debía aportar el documento o declaración en que se contenga o se constate el hecho imponible (art. 31.1 LISD). Dicho hecho imponible consiste, según hemos ya señalado, en la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (art.3.1 LISD). De conformidad con el artículo 10.2 RISD, estas adquisiciones 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. De donde cabe deducir que el documento que constate el hecho imponible será aquél que permita acreditar el fallecimiento del causante, pues en tal momento es cuando se entiende efectuada la transmisión hereditaria a efectos fiscales. Por ello el artículo 66.4 RISD exige acompañar sendas certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Última Voluntad.

b) En el caso de las sucesiones intestadas, como la que nos ocupa, "*si no estuviere hecha la declaración judicial de herederos, se presentará una relación de los presuntos con expresión de su parentesco con el causante*" (art. 66.4, letra b, RISD). Este documento no era de imposible confección para el interesado, quien de hecho instó al Juzgado la declaración de herederos ab intestato y facilitó numerosa información acerca de los eventuales herederos de su tío, como se desprende de la lectura del hecho primero del auto de declaración de herederos. En cualquier caso, ha de destacarse que este precepto determina que para presentar la autoliquidación del impuesto no se exige que esté efectuada la declaración judicial de herederos.

Puede considerarse, entonces, que la normativa reguladora del Impuesto de sucesiones y donaciones contempla expresamente la situación surgida en el supuesto sometido a consulta, como es que el plazo para cumplimentar la obligación tributaria sea insuficiente para poder obtener la declaración judicial de herederos y proceder a la aceptación de la herencia, sin que tal situación constituya un impedimento para que el contribuyente cumpla con su deber de presentar la autoliquidación en el plazo reglamentariamente establecido de seis meses desde el fallecimiento del causante.

En consecuencia, considera el Consejo Jurídico que en la actualidad, la doctrina jurisprudencial dominante de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo avala la interpretación que la Administración regional efectuó acerca del *dies a quo* del plazo máximo de seis meses que para la presentación de la autoliquidación del impuesto de sucesiones y donaciones establece el artículo 67 RISD, de modo que, cuando el contribuyente presentó la autoliquidación y procedió al ingreso de la deuda tributaria lo hizo fuera del plazo establecido y, en consecuencia, incurrió en la conducta tipificada como infracción administrativa en el artículo 191 LGT que determinó la sanción impuesta, sin que se observe vulneración del derecho consagrado en el artículo 25 de la Constitución.

Ha de considerarse, eso sí, que el interesado no heredó directamente de su tío, x, sino que lo hizo a través de su padre x, heredero de su hermano premuerto. El fallecimiento de x a los pocos días de la muerte de su hermano determinó que aquél no llegara a aceptar o repudiar la herencia de x.

En tales supuestos la jurisprudencia afirma que, cuando los sucesores del llamado a heredar fallecido aceptan la herencia de éste, se produce una ficción jurídica en cuya virtud se considera que aquél, a su vez, acepta la herencia del causante original, cuyo caudal relicito pasa a los herederos finales por transmisión. Es decir, se produce una doble sucesión, no una sola.

En efecto, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 14 de diciembre de 2011 (recurso 2618/2008), razona como sigue:

"...tiene plena virtualidad el artículo 1006 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 Piedad 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 transmisor 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 el ius delationis y los bienes y derechos que la integran a la esfera jurídica del transmisor, 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 Roberto) hereden su patrimonio, sin que el caudal relicito 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".

(...)

En el caso presente no ha habido confusión entre el concepto de hecho imponible del art. 3.1 de LISD, y el de devengo, pues en virtud de la constante referencia que se ha estado haciendo al supuesto excepcional del art. 1006 del CC , la adquisición se produce por la ficción jurídica de la aceptación por los herederos del heredero, lo que implica que no se está refiriendo el hecho imponible a la muerte, sino a dicha aceptación, que supone la adquisición de la herencia del primer fallecido".

Aplicando esta doctrina al supuesto sometido a consulta, resulta que el padre del actor, murió pocos días más tarde que su hermano sin llegar a aceptar ni repudiar su herencia. Por ello, cuando x aceptó la herencia de su padre sin excepcionar la de su tío, pasó a adquirir también la parte correspondiente del caudal relicito del causante original. La fecha de dicha adquisición, que es el hecho imponible del impuesto declarado conforme al art. 3.1

LISD, no sería la del fallecimiento del tío del interesado, el 18 de febrero de 2012, sino la de aceptación de la herencia de su padre, lo que se produjo el 3 de agosto de 2012, según consta al folio 17 del expediente. En cualquier caso, aun tomando esta fecha como *dies a quo* del plazo de seis meses que para efectuar el ingreso de la deuda tributaria establece el artículo 10.2 RISD, la autoliquidación presentada el 3 de abril de 2014 lo habría sido de forma extemporánea, por lo que seguiría integrando el tipo infractor por el que se sancionó al contribuyente.

Procede, en consecuencia, dictaminar favorablemente la propuesta de resolución que desestima la solicitud de revisión de oficio instada por el interesado frente a la sanción impuesta por la cumplimentación tardía de sus obligaciones tributarias.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula la siguiente

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina en sentido favorable la propuesta de resolución desestimatoria de la pretensión actora de declarar nula de pleno derecho la sanción que le fue impuesta, al considerar el Consejo Jurídico que no concurre en el supuesto sometido a consulta la alegada vulneración del artículo 25 CE ni, en consecuencia, la causa de nulidad invocada al amparo del artículo 217.1, letra a) LGT.

No obstante, V.E. resolverá.