

EXPEDIENTE 175E-2023

En la ciudad de Pamplona a 26 de abril de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con NIF XXX, en relación con Impuesto de Sucesiones y Donaciones (sucesiones mortis-causa).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 21 de enero de 2022 se notifica al interesado Propuesta de Liquidación de fecha 25 de diciembre de 2021, por el Impuesto de sucesiones en relación con la sucesión mortis-causa de doña BBB, fallecida en fecha 7 de febrero de 2018, en la que rectifica la Autoliquidación presentada.

En la referida Propuesta de Liquidación se otorgaba plazo de quince días para alegaciones.

SEGUNDO.- En fecha 11 de febrero de 2022 tiene entrada escrito de alegaciones del interesado.

TERCERO.- En fecha 31 de marzo de 2022 se notifica al interesado Liquidación Provisional de fecha 7 de marzo de 2022 por el que se desestiman las alegaciones presentadas y se confirma la Propuesta de Liquidación en su día dictada.

CUARTO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en fecha 27 de abril de 2022 interpone el interesado reclamación económico-administrativa contra la Liquidación Provisional contenida en el Antecedente anterior, solicitando su anulación con fundamento en las argumentaciones que estima procedentes.

En el referido escrito de reclamación el interesado solicita la puesta de manifiesto del expediente

QUINTO.- Mediante Oficio de la Secretaría de este Tribunal de fecha 25 de abril de 2022 se otorga fecha plazo común de quince días para la puesta de manifiesto del expediente y formulación de alegaciones.

SEXTO.- En fecha 14 de junio de 2022, en las dependencias de este Tribunal, tiene lugar el acto de puesta de manifiesto del expediente.

SÉPTIMO.- Mediante escrito presentado en fecha 11 de octubre de 2022, se presenta nuevo escrito de alegaciones contra la Resolución impugnada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- Comenzaremos nuestro análisis de la cuestión planteada, realizando un recorrido por el grupo normativo regulador de la misma.

Así, procede en primer lugar la invocación del artículo 18.a) del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre (en adelante TRLISyD), que establece que la base imponible en las adquisiciones *mortis causa* viene determinada por: “*el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas o gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles*”.

Por su parte, otro precepto del TRLISyD que resulta ineludible traer a colación aquí es el artículo 22.1.a), que establece que en las adquisiciones por causa de muerte se presumirá que forman parte del caudal hereditario para los efectos de la liquidación y pago del Impuesto: “*los bienes de todas clases que hubieren pertenecido al causante de la sucesión hasta un periodo máximo de un año anterior a su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y se hallen en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado, cónyuge o pareja estable de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente*”.

Finalmente, y ya para concluir nuestro repaso de la normativa de aplicación al caso que nos ocupa, procede recordar aquí lo afirmado por el numeral primero del artículo 106 de la LFGT, que afirma: *"Tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo."*

TERCERO.- Y visto lo anterior, entremos ahora sin más dilaciones en el fondo de la cuestión planteada.

Según la información en poder de la Hacienda Foral de Navarra (en adelante HFN), a fecha 31 de diciembre de 2016, doña BBB, fallecida como consta en los Antecedentes de Hecho de la presente Resolución, en fecha 7 de febrero de 2018, era titular de una serie de participaciones en varios fondos de inversión, entre ellos, y de forma significativa, puesto que son los que constituyen el objeto de la presente litis, en los dos siguientes: 1) Fondo de inversión (...) (01). 2) Fondo de inversión (...) (-11).

Tales participaciones, según se desprende del expediente y resulta reconocido además por el interesado, fueron enajenadas a lo largo del año 2017.

En concreto, las correspondientes al Fondo de inversión (...) (-11) fueron enajenadas el día 10 de marzo de 2017, por importe 152.869, 16 euros.

Por su parte, las del Fondo de inversión inversión (...) (-01) se enajenaron el 13 de diciembre de 2017 por importe de 86.024,44 euros.

Por tanto, véase que ambas enajenaciones se produjeron dentro del año anterior a la fecha de óbito de la causante, lo que daría entrada en la ecuación a la presunción de pertenencia al caudal hereditario establecida en el precitado artículo 22.1 a) del TRLISyD.

A juicio de la HFN, a lo largo del procedimiento de regularización, el interesado no ha venido a aportar -tal y como conforme al anteriormente invocado artículo 106.1 de la LFGT, le correspondería- prueba alguna de que en el caudal hereditario objeto de aceptación de herencia figuraran incluidos el metálico derivado de la transmisión u otros bienes subrogados en el lugar de las referidas participaciones, lo cual impediría desvirtuar la presunción legal de pertenencia al caudal relicto de la causante que establece el antes referido precepto.

Por esta razón, la Administración tributaria decidió formular la regularización correspondiente, dictando Liquidación Provisional en la que se procedía a incluir en la base imponible el montante correspondiente al valor liquidativo de las participaciones de doña BBB en ambos fondos de inversión, lo cual supuso un aumento de la misma en la cantidad de 238.893,60 euros.

Pues bien, pasemos ahora a analizar si tal decisión administrativa resulta ser o no correcta.

Tal y como afirmaba la HFN en la Propuesta de Liquidación en su día girada, en la declaración presentada por el interesado en fecha 15 de diciembre de 2021, en relación con la adquisición mortis-causa de la herencia de doña BBB, se incluyó en la Base Imponible un saldo de 72.812,04 euros derivados de un depósito en cuenta bancaria en la entidad (...) (número de cuenta ***19).

Ya en sus alegaciones ante este Tribunal, el interesado aporta como sustento de su pretensión, entre otros documentos que más tarde también analizaremos, fotocopia simple de una consulta informática de movimientos de esa misma cuenta bancaria de (...) ***19, con los que pretende justificar, en primer lugar, que fue en esa cuenta bancaria, incluida en el caudal relicto objeto de aceptación de herencia, y no en otra, donde fue depositado el numerario fruto de las enajenaciones de las participaciones de la causante en los dos Fondos de Inversión antes mencionados, y, en segundo lugar, la existencia de una serie de gastos de doña BBB que, con ese capital, vinieron a sufragarse y que justificarían la diferencia entre el sumatorio de las cantidades en metálico recibidas por la transmisión de estas participaciones y el remanente de las mismas que quedaba en la citada cuenta bancaria a fecha de fallecimiento de aquella.

Ahora bien, véase en primer lugar que el referido documento -al que, pese a su carácter de fotocopia simple, sin sello ni compulsas alguno, otorgaremos pleno valor probatorio- se refiere a movimientos habidos entre las fechas 9 de junio de 2017 y 31 de diciembre de 2021.

Sin embargo, tal y como hemos visto, la primera de las dos enajenaciones es decir la correspondiente a las participaciones del Fondo de inversión (...) (-11), por importe de 152.869,16 euros, tuvo lugar antes de esa fecha, el día 10 de marzo de 2017.

Por lo tanto, dado el muy concreto lapso temporal a que se refiere el documento de consulta de movimientos bancarios aportado, es evidente que, a partir del mismo, no hay forma de conocer lo que el interesado pretende en primera instancia acreditar: que, efectivamente, fue en esa cuenta bancaria de (...) ***19, a nombre de doña BBB, en la que se produjo el ingreso derivado de la transmisión de participaciones en el Fondo de inversión (...) (-11). Y a partir de lo anterior, lógicamente, no puede servir tampoco para acreditar

que en la misma -incluida, con el saldo existente a la fecha de fallecimiento de la causante, en la escritura notarial de aceptación de la herencia de esta (documento este, en el que, lógicamente, se basó el interesado para la presentación de la Autoliquidación por el impuesto)- figurase el líquido percibido por tal concepto (o la cantidad remanente del mismo a fecha de fallecimiento, debidamente justificada), que es lo que, dadas las circunstancias de este caso, permitiría desvirtuar la presunción legal del artículo 22.1 a) del TRLISyD.

Y, como pasamos a exponer acto seguido, lo cierto es que no muy diferente puede ser nuestra conclusión en relación a la transmisión de las participaciones en el segundo de los Fondos de Inversión objeto del presente litigio.

En efecto, véase que, en este supuesto, las participaciones del Fondo de Inversión (...) (-01) fueron objeto de enajenación el 13 de diciembre de 2017 por importe de 86.024,44 euros.

Sin embargo, el documento consulta de movimientos bancarios aportados por el interesado no contiene ningún movimiento, ni de esa fecha ni de las inmediatamente posteriores, en el que conste ingreso alguno por el concepto y cuantía (ni siquiera aproximadamente) correspondiente a esa transmisión.

En este sentido, y por aclarar nuestra postura, cabe puntualizar que, con lo que acaba de afirmarse, no quiere decirse que, en el documento de consulta de movimientos relativo a la cuenta bancaria de (...) **19 aportado por el interesado, no haya ingresos por este concepto.

Efectivamente existen hasta tres asientos correspondientes a ingresos por reembolso o cancelación de participaciones en Fondos de Inversión -lo cual en parte se explica porque (y esta es una cuestión importante, ya que quizás contribuye a explicar un cierto confusiónismo que se adivina en el planteamiento del interesado), conforme a los registros de la HFN, la causante era titular de participaciones en varios fondos distinto de los que constituyen el objeto de este litigio-.

Sin embargo, véase que el primero de estos asientos es de fecha muy anterior a la transmisión que nos ocupa, concretamente de 9 de junio de 2017, y además lo es por la cantidad de 78.122, 03 euros, es decir por un montante inferior al correspondiente a aquella.

El segundo de ellos es de fecha también no coincidente (en este caso también anterior, aunque por unos pocos días) con la correspondiente a la transmisión que nos ocupa, concretamente de fecha 11 de diciembre de 2017, y además lo es por la cantidad de 72.427,53 euros, es decir por un montante también claramente inferior al correspondiente a aquella.

Finalmente, el tercero es igualmente no coincidente en fechas con la segunda de la transmisión de participaciones objeto de este litigio (en este caso posterior) concretamente de fecha 12 de enero de 2018, y también difiere en cuantía con esta, puesto que el ingreso asciende en ese caso a 83.508, 48 euros.

Por tanto, al menos con los datos que obran en el expediente, que son aquellos de los que dispone este Tribunal para emitir su juicio sobre la cuestión planteada -y si el interesado dispusiera de otros, conforme al precitado artículo 106.1 de la LFGT, debería haberlos aportado- no cabe establecer ninguna vinculación entre esos ingresos y el que corresponde a la transmisión de participaciones ahora analizada, es decir a la transmisión de las participaciones en el Fondo de Inversión (...) (-01).

Así pues, en este caso nuevamente brilla por su ausencia cualquier rastro de ese alegado ingreso derivado de la transmisión de las participaciones del Fondo de Inversión (...) (-01) en la cuenta bancaria de (...) ***19 -incluida, como sabemos, en la escritura de aceptación de la herencia de doña BBB- y, por tanto, también de que ese ingreso (o el remanente del mismo, tras los gastos de la causante que con esa cantidad pudieran haberse sufragado) se hubiera incluido en la base imponible de la Autoliquidación presentada por el interesado tomando como referencia tal escritura.

Finalmente, y entrando ahora en el análisis del resto de la documentación aportada por el interesado, acreditativa de gastos realizados en vida de doña BBB y presumiblemente en beneficio de esta -facturas y minutas de obras de su inmueble de CCC (Navarra), extractos bancarios acreditativos de sus presuntos gastos, contrato de trabajo de personal encargado de su cuidado, etc...- lo cierto es que, como pasamos a exponer, la misma resulta igualmente inhábil como instrumento probatorio a los efectos que aquí interesan.

Y es que, además de que, analizados los mismos, puede verse que, al menos en varios de ellos, resulta dudoso que la destinataria o beneficiaria de los bienes o servicios adquiridos fuera la causante doña AAA -así ocurre, por ejemplo, con tres de los cuatro extractos bancarios de Caja Rural de Navarra aportados, en los que se refiere una transferencia determinada, pero en las que no aparece el concepto que la motiva y en las que el ordenante no es siquiera la causante sino otra persona (en una ocasión el propio interesado)- lo cierto es que, como bien puede comprenderse después de lo analizado a lo largo de la presente Resolución, desde el momento en que no existe constancia de que las cantidades provenientes de la transmisión de participaciones en los dos Fondos de Inversión objeto de la presente controversia fueran siquiera ingresadas en la cuenta bancaria de (...) ***19, desde la que esos gastos se costearon, la cuestión relativa al origen de es-

tos últimos -que serviría simplemente a los efectos de dar cumplida explicación al respecto de la diferencia entre esos ingresos y el remanente de los mismos a fecha de fallecimiento de la causante- carece del menor interés en la cuestión que nos ocupa.

En suma, el interesado, a través de los elementos de prueba aportados, no ha sido capaz, tal y como en Derecho correspondía (nuevamente procede invocar el artículo 106.1 de la LFGT), de desvirtuar la presunción legal, establecida en el artículo 22.1 a) del TRLISyD, de que las participaciones de doña BBB en los dos fondos de inversión objeto de la presente controversia (o más bien el líquido derivado de la transmisión onerosa de estas) que formaba parte del caudal hereditario de aquella, hubieran sido objeto de oportuna inclusión en el escritura de aceptación de herencia, ni por tanto en la Autoliquidación por el impuesto formulada con base a la anterior, lo cual permite concluir en que la Liquidación Provisional dictada fue ajustada a Derecho y por tanto debe ser objeto de confirmación.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a la que se refiere el presente expediente, todo ello en los términos señalados en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.