

Determinación del valor de adquisición de los bienes y derechos transmitidos por herencia a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: una interpretación razonable del Artículo 36 de la Ley 35/2006

Guillermo G. Núñez Pérez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de AEDAF

Resumen

Se plantea en este trabajo cuál es la interpretación más correcta desde el punto de vista jurídico del artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a las reglas de valoración (fijación del valor de adquisición/valor de enajenación) de bienes y derechos cuando los mismos se adquieren por una transmisión gratuita *mortis causa* y luego son transmitidos por los herederos.

Abstract

The following study reflects the author's opinion as to which should be the correct interpretation of Article 36 of the Spanish Personal Income Tax Act 35/2006. Article 36 determines the rules in order to calculate the market value of an asset inherited by an individual. From the perspective of the Personal Income Tax, this value becomes the value of acquisition necessary to calculate the gain or loss that arises when that asset is disposed.

Palabras clave

Impuesto de Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Valor real; Valor de adquisición; Valor de enajenación; Ganancia patrimonial; Pérdida patrimonial; Administración Tributaria estatal; Administración Tributaria autonómica; Procedimiento de Inspección; Prescripción; y, Seguridad jurídica.

Keywords

Inheritance and Gift Tax; Spanish Personal Income Tax; Market value; Acquisition value; Disposal value; Capital gains; Asset losses; State Tax Administration; Regional Tax Authorities; Inspection procedure; Prescription; and, Legal security.

I. El supuesto de hecho

En el año 2000 una persona fallece y sus sucesores no presentan autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). En el año 2007, los sucesores aceptan la herencia y deciden vender cuatro parcelas urbanas provenientes de la misma, no declarando en su respectivo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a dicho ejercicio ganancia/pérdida patrimonial alguna por entender que la misma no se ha producido, toda vez que el valor de adquisición coincide con el valor de enajenación.

La Administración Tributaria entiende, por el contrario, que sí se ha producido una ganancia patrimonial imputable por partes iguales a los herederos, y que la misma se ha de cuantificar, tal y como así dispone la Ley reguladora del IRPF, por la diferencia entre el valor de adquisición de las mismas y el consiguiente valor de enajenación. En la medida en que los contribuyentes no presentaron en su día autoliquidación por el ISD, no existe según la Inspección valor declarado a efectos de dicho impuesto, negando ésta eficacia jurídica alguna al valor que respecto al ISD los contribuyentes declararon como valor de adquisición de las cuatro parcelas ante la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma con ocasión de la aceptación de la herencia en el año 2007.

A partir de esta negativa por parte de la Inspección a la hora de reconocer eficacia jurídica alguna al valor que a efectos del ISD declaran los contribuyentes en el año 2007, la Inspección considera que es preciso determinar el “valor real” de las cuatro parcelas en el año 2000 a efectos del ISD, tal y como así dispone el artículo 36 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF en orden a la posterior determinación del valor de adquisición de las mismas para el cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial que proceda.

En consecuencia, la cuestión objeto de análisis está directamente conectada a cuál sea la interpretación más correcta desde el punto de vista jurídico del artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a las reglas de valoración (valor de adquisición/valor de enajenación) de bienes y derechos cuando los mismos proceden de una transmisión a título lucrativo y, en particular, de una transmisión *mortis causa*.

II. Breve referencia a la evolución legislativa del gravamen de las ganancias patrimoniales por adquisiciones *mortis causa* en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Sin necesidad de remontarnos a los antecedentes históricos más lejanos en el tiempo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo cierto es que este impuesto respondía en sus orígenes plenamente a la necesidad de coordinación y coherencia que demandaba el sistema tributario que se instauró en nuestro país con ocasión de la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre. En tanto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) sometía a gravamen, entre otras, las ganancias patrimoniales que se pusieran de manifiesto con ocasión de las transmisiones *mortis causa* de bienes y derechos, que son las que aquí ahora nos importa resaltar, los impuestos personales sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y de sociedades (IS) sometían a gravamen las posibles ganancias patrimoniales que se pusieran de manifiesto con ocasión de las transmisiones

posteriores que de tales bienes y derechos hicieran los herederos. Se lograba de esta manera someter a gravamen las ganancias patrimoniales que pudieran estar presentes en la transmisión de los bienes y derechos del causante a favor de los sucesores (personas físicas o personas jurídicas) a través del ISD y, de otro lado, esas otras ganancias patrimoniales que pudieran derivarse con ocasión de la transmisión posterior de tales bienes y derechos por parte de los herederos a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, según fueran estas personas físicas sujetos al IRPF o sujetos pasivos del IS.

Aunque inicialmente el ISD en su modalidad de gravamen sobre las adquisiciones *mortis causa* coexistió con el sometimiento a gravamen en el IRPF del causante de la llamada “plusvalía del muerto”, esta última modalidad, como es sabido, desapareció más tarde en el IRPF¹, quedando de esta forma perfectamente coordinados y complementados los gravámenes por el ISD y por los impuestos personales sobre la renta. Con posterioridad y con efectos de 1 de enero de 1999, las ganancias patrimoniales (incrementos de patrimonio) obtenidos por las personas jurídicas por adquisiciones gratuitas, dejarían de estar sujetas al ISD y pasarían a gravarse directamente por el Impuesto sobre Sociedades². Con relación a esta última modificación normativa, hemos de indicar que la misma supuso establecer una importante ventaja fiscal para aquellos descendientes personas físicas que “adquirieran” los bienes y derechos del causante a través de una persona jurídica: de una tarifa progresiva (ISD) se pasaba directamente a un tipo proporcional (IS), aparte, claro está, de otras opciones fiscales incluso aún más ventajosas que se abrían en el seno de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades después de las modificaciones legislativas introducidas por las Comunidades Autónomas en el ISD.

Pero los auténticos cambios normativos con incidencia sustantiva en el ISD se van a producir a partir de la promulgación del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica.

Como se señala en la Exposición de Motivos de este Real Decreto-Ley, “*Las medidas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido*”. Estas medidas se van a concretar en lo fundamental en una reducción en la base imponible del ISD que asciende al 95% del valor de la empresa familiar y/o de la vivienda familiar del causante cuando los causahabientes sean el cónyuge o los hijos y se cumplan determinados requisitos en cuanto a la permanencia de tales bienes en el patrimonio de los sucesores.

1 “El Libro Blanco de la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que constituyó el fundamento jurídico de la Ley 18/1991, de 6 de junio, propuso la supresión del gravamen referido, por considerar que la ‘plusvalía del muerto’ era un exceso teórico, decisión que adoptó esta Ley, aunque confirmó la ‘plusvalía del donante vivo’, que, dicho sea de paso, tenía el mismo fundamento teórico que la ‘plusvalía del muerto’ y su misma crítica, si bien esta Ley 18/1991, ha excluido las donaciones a favor de entidades públicas, y posteriormente la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, ha excluido las donaciones de empresas o participaciones societarias familiares, en cuyo caso los donatarios reciben fiscalmente los bienes y derechos por el valor de adquisición de los mismos por el donante, de manera que el gravamen del aumento del valor de los mismos se difiere a ulteriores transmisiones” (FJ 5º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2003, nº de recurso 6762/1998).

2 Disposición Final Primera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, que modificó en el sentido indicado el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del ISD.

Simultáneamente con estas medidas legislativas adoptadas por el Estado, desde el punto de vista doctrinal se sucederán las opiniones de autores que propugnan la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, el no gravamen de las transmisiones de bienes y derechos de padres a hijos vía *mortis causa*. Sin embargo, será con la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, vigente hasta el 1 de enero de 2002, cuando ya de manera expresa se atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias normativas en el ámbito de los impuestos estatales cedidos y, en particular, en el ámbito del ISD. El artículo 13.3 de esta Ley establecerá la posibilidad, entre otras, de que en el caso de las adquisiciones *mortis causa* las Comunidades Autónomas regulen las reducciones de la base imponible con ciertas limitaciones.

Estas competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales cedidos se verán decisivamente ampliadas a través de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y mediante la cual se acometerá, según se manifestaba en su Preámbulo, *“una importante reforma en el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas [...] que se hace necesaria para garantizar la coherencia de todo el sistema tributario”*, y que en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se traducirá en que *“las Comunidades Autónomas puedan regular, novedosamente, las reducciones aplicables en la base imponible a las transmisiones “inter vivos”, mejorar las reducciones estatales, crear deducciones y bonificaciones, y fijar la tarifa del impuesto sin ninguna limitación”*. Como se dirá expresamente por el artículo 23.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre reguladora del ISD (modificación introducida por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre): *“[...] las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes [...]”*

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que es la norma actualmente en vigor en esta materia, no hace sino confirmar las importantes competencias normativas previamente reconocidas a las Comunidades Autónomas en el ámbito del ISD desde el año 2001. Como se ha señalado con acierto por parte de la doctrina, el legislador estatal *“ha mirado para otro lado en relación con uno de los problemas nucleares que estamos tratando, en la medida en que en su específica regulación del ejercicio de competencias normativas no ha osado poner coto a los ejercicios irresponsables de ciertas CCAA que han debilitado el ISD, hasta prácticamente, en ciertos supuestos, hacerlo desaparecer; y ello es una notabilísima carencia de la nueva Ley 22/2009”*³.

Si quisiéramos caracterizar el uso que la mayoría de las Comunidades Autónomas han hecho de sus competencias normativas en el ámbito del ISD a partir del año 2002, el término más apropiado sería el de la “exención” por vía de hecho de las transmisiones *mortis causa* de padres a hijos de cualquier clase de bienes y derechos, pues no otro es el resultado que se logra mediante la articulación de la técnica de las bonificaciones en la cuota del Impuesto: *“Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes*

3 F. ESCRIBANO LÓPEZ: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en el libro *Curso de Derecho Tributario*. Parte Especial (F. PÉREZ ROYO. Director), 4ª Edición. Tecnos, Madrid, 2010, pags. 569-570.

y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario”.

¿Cuál es la principal y fundamental consecuencia que se deriva de la evolución normativa señalada con relación al ISD? A nuestro juicio, la consecuencia más relevante es que se ha cuestionado la coordinación y complementariedad que debe existir –y que existía– entre el ISD y el IRPF. En primer lugar, porque mediante el reconocimiento de bonificaciones en la cuota del ISD para las adquisiciones *mortis causa*, es obvio que se dejan de someter a gravamen las ganancias patrimoniales que obtienen los herederos de manera gratuita en tales supuestos. En segundo lugar, y esto es lo auténticamente decisivo, en tanto el “valor real” de bienes y derechos que es declarado por los contribuyentes del ISD se conforma como

valor de referencia para el cálculo del valor de adquisición de tales bienes y derechos en el ámbito del IRPF a fin de así calcular la posible ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión posterior de los mismos, es obvio que a partir de las modificaciones legislativas implementadas por las Comunidades Autónomas en el ISD, los contribuyentes van a declarar en el ISD como “valor real” de los bienes y derechos adquiridos *mortis causa*, valores máximos que incluso podían llegar a ser en un primer momento superiores a los valores de mercado. La razón es evidente: en tanto la incidencia del “valor real” declarado era prácticamente nula en el ISD (bonificación en la cuota del 99%), su trascendencia a fin de determinar luego el valor de adquisición de los bienes y derechos a efectos del IRPF en el supuesto de una transmisión de los mismos por parte de los herederos, podía llegar a ser determinante para provocar pérdidas patrimoniales ficticias en el ámbito de este último impuesto, ya que en muchos casos ese valor de adquisición podía llegar a ser superior al valor de enajenación y dar lugar, consiguientemente, a una pérdida patrimonial.

Las consecuencias negativas que para los intereses de la Hacienda estatal en el ámbito del IRPF se derivaron de este hecho, que claramente además fomentaba la propia legislación autonómica bajo el amparo de la legislación estatal, determinaron que el legislador estatal modificara la redacción del artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2007) en el sentido de establecer que la determinación del valor de adquisición de bienes y derechos procedentes de una transmisión lucrativa, si bien debía partir del “valor real” que resultare de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el mismo no podrá “exceder del valor de mercado”. Se trataba con ello, obviamente, de impedir que se continuara fomentando desde las propias instancias legislativas de las distintas Comunidades Autónomas la adopción de decisiones por parte de los contribuyentes claramente atentatorias no sólo contra los intereses recaudatorios de la Hacienda del Estado, sino contra los propios principios de justicia que informan el sistema tributario (posibilidad de generación de disminuciones patrimoniales ficticias en el IRPF).

¿Cuál es la principal y fundamental consecuencia que se deriva de la evolución normativa señalada con relación al ISD? A nuestro juicio, la consecuencia más relevante es que se ha cuestionado la coordinación y complementariedad que debe existir –y que existía– entre el ISD y el IRPF

Mediante esta última modificación legal del artículo 36 de la Ley del IRPF, se produce un efecto jurídico singular de enorme relevancia, toda vez que el valor declarado por los contribuyentes a efectos del ISD prevalecerá sobre el valor comprobado en tanto el impuesto no haya prescrito (artículo 18.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del ISD), pero no ocurrirá lo mismo con relación al IRPF cuando dicho valor declarado sea el punto de partida para el cálculo del valor de adquisición a efectos de la determinación de la posible ganancia o pérdida patrimonial generada por la transmisión de los bienes y derechos previamente adquiridos de manera gratuita. En este segundo supuesto, el valor en su día declarado de acuerdo con las normas del ISD, no podrá ser ahora superior al valor de mercado de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley del IRPF. Por consiguiente, en caso de que la Administración ejercite su potestad comprobadora respecto al IRPF, la misma podrá hacer prevalecer un valor comprobado inferior a aquel otro en su día declarado por el contribuyente a efectos del ISD, toda vez que dicho valor comprobado se corresponderá, a juicio de la Administración, con el auténtico valor de mercado que es el que en definitiva deberá ser tomado en consideración para el cálculo de la posible ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

En conclusión, desde el año 2002 puede afirmarse que la tendencia general por parte de las CCAA no es otra que la de “eximir” por vía del establecimiento de bonificaciones en la cuota que ascienden al 99% de la misma, a las adquisiciones de bienes y derechos entre padres e hijos obtenidas *mortis causa*, posibilitando además que los contribuyentes por ISD declaren un “valor real” de los bienes y derechos que corresponderá en términos sustantivos al valor de mercado de los mismos, pues ello redundará posteriormente en la ventaja fiscal que supondrá el cálculo del valor de adquisición de tales bienes y derechos a efectos del IRPF para el cálculo de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial en caso de su posterior transmisión por los herederos.

III. La cuestión central objeto de debate: el criterio interpretativo de la inspección

El supuesto de hecho aquí planteado como objeto de este trabajo deriva, tal y como hemos señalado, de una transmisión *mortis causa* acontecida en el año 2000, en la que los sucesores del causante no autoliquidan el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), transcurre el período de prescripción de dicho impuesto y, en el año 2007, los sucesores aceptan la herencia y declaran ante la Administración Tributaria autonómica un valor de adquisición de cuatro parcelas procedentes de la herencia a efectos del ISD, que es tomado por los mismos como valor de adquisición válido para el cálculo de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007, toda vez que en este último año las parcelas son objeto de transmisión onerosa a un tercero.

La cuestión central a debatir aquí es cuál sea la interpretación más acorde a Derecho que haya de darse al artículo 36 de la vigente Ley reguladora del IRPF que regula la determinación del valor de adquisición para el cálculo de las ganancias/pérdidas patrimoniales de bienes que han sido adquiridos por transmisión *mortis causa*.

El punto de partida para afrontar la cuestión planteada es el artículo 36 de la Ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de diciembre), que regula o establece el criterio en virtud del cual se ha de determinar el valor de referencia inicial a fin de luego poder calcular el valor de adquisición de los bienes o derechos adquiridos

mortis causa para la determinación de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial originada con ocasión de la transmisión de los mismos en el ámbito del IRPF. En la redacción actualmente en vigor y aplicable al caso aquí planteado, dicho artículo dispone lo siguiente:

*“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, **tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado. [...]”***

El significado de la expresión *“tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...”*, no parece que pueda ser otro que el que pone de manifiesto la propia literalidad del precepto. Esto es, nos hallamos ante una norma de valoración que ordena se tenga en cuenta, para la determinación inicial del valor de adquisición de bienes y derechos adquiridos de manera gratuita a efectos del cálculo de las ganancias/pérdidas patrimoniales en el IRPF, aquel valor que resulte *“de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*.

Pero si el significado del precepto es claro hasta el extremo de poder afirmar que aquí cabe aplicar la máxima *“in claris non fit interpretatio”*, ello no supone negar la necesidad de enfrentarse a los problemas que pueden surgir a la hora de aplicar a la realidad del caso concreto el mandato normativo. La hipótesis general que contempla este precepto está pensada para aquellos supuestos en los que existe de manera fehaciente un valor determinado de los bienes y derechos en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; de un valor, en definitiva, que ha sido obtenido aplicando en sentido propio las normas de dicho impuesto.

Para esta hipótesis general, el valor obtenido puede tener un doble origen: de un lado, el valor puede ser el resultado de la correspondiente autoliquidación por el ISD presentada en su momento por los sucesores del causante; de otro, el valor puede ser el resultado, bien de una comprobación por parte de la Administración competente en materia de gestión del ISD del valor declarado por los contribuyentes, bien de una investigación realizada por esta misma ante la ausencia o incumplimiento de los contribuyentes de su deber de presentación de la autoliquidación por el ISD y consiguiente fijación del valor de los bienes y derechos heredados de acuerdo con las normas del impuesto. En este caso, ambas actuaciones

El valor declarado por los contribuyentes a efectos del ISD prevalecerá sobre el valor comprobado en tanto el impuesto no haya prescrito pero no ocurrirá lo mismo con relación al IRPF cuando dicho valor declarado sea el punto de partida para el cálculo del valor de adquisición a efectos de la determinación de la posible ganancia o pérdida patrimonial generada por la transmisión de los bienes y derechos previamente adquiridos de manera gratuita

administrativas —al menos si se respeta lo que el instituto de la prescripción implica en el Derecho Tributario— han de ser realizadas con anterioridad a que el ISD esté prescrito.

Es obvio que en el seno de esta hipótesis general contemplada por la norma se pueden plantear problemas interpretativos en cuanto a la aplicación de normas de distinto alcance y contenido. A título meramente ejemplificativo, basta con pensar en aquellos supuestos en los que llevada a cabo por la Administración autonómica la comprobación del valor declarado por los contribuyentes en el ISD, este resulta ser superior al valor comprobado. En este caso, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD establece en su artículo 18.2 que prevalecerá en tales supuestos el valor declarado por el contribuyente frente al valor comprobado por la Administración. Pero paralelamente, el artículo 36 de la Ley del IRPF establece que dicho valor así determinado no podrá “*exceder del valor de mercado*”.

¿Qué sucede en aquellos casos en los que ante una comprobación del IRPF la Administración estatal considera que el valor declarado a efectos del ISD es superior al valor de mercado? ¿Se ha de dirigir la Administración estatal, en tanto el ISD no esté prescrito, a la Administración autonómica competente en la gestión del ISD para que la misma modifique el valor fijado tras el correspondiente procedimiento administrativo? ¿Corresponde a la Administración autonómica determinar que el valor declarado por el contribuyente no es procedente en tanto el mismo contraviene el mandato establecido por el artículo 36 de la Ley del IRPF? ¿Puede la Administración estatal, por sí misma, modificar dicho valor cuando el mismo ha sido fijado previamente por la Administración autonómica? ¿Qué sucede en aquellos supuestos en los que el valor declarado o comprobado administrativamente adquiere firmeza por el transcurso del período de prescripción del ISD? ¿Se podría en este último caso modificar dicho valor por considerar la Administración competente en la gestión del IRPF que el mismo es superior al valor de mercado?

Pues bien, en el caso aquí planteado concurren igualmente dudas en cuanto a cuál sea el criterio interpretativo más correcto a aplicar desde el punto de vista jurídico, cuando de lo que se trata es de determinar el valor de adquisición de bienes y derechos obtenidos vía *mortis causa*, en aquellos supuestos en los que los sucesores no presentaron autoliquidación por el ISD y ha transcurrido el período de prescripción de dicho impuesto. Se añade a la cuestión planteada otra que a nuestro juicio es especialmente relevante y que está estrechamente ligada a la misma: la existencia de una declaración de valor de los bienes por parte de los contribuyentes con ocasión del acto de aceptación de la herencia, declaración de valor que se presenta a requerimiento de la Administración autonómica competente en materia de gestión del ISD y que tiene por objeto el cumplimiento de un deber impuesto por la propia normativa reguladora del ISD como condición para el acceso del título de adquisición de los bienes heredados al Registro de la Propiedad (arts. 99 y 100 del Real Decreto 1629/991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en desarrollo del artículo 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del ISD).

Para enfocar en debida forma el problema planteado, conviene exponer en primer término cuál es el criterio interpretativo que la Administración Tributaria considera como correcto desde el punto de vista jurídico.

El punto de partida del razonamiento seguido por la Inspección es considerar ante todo que la declaración del valor de adquisición de los bienes presentada por los herederos con ocasión del acto de aceptación de la herencia, carece de cualquier relevancia jurídica, esto es, resulta plenamente ineficaz a los efectos del debate planteado en tanto la misma se ha presentado ante la Administración autonómica competente

una vez ha transcurrido el período de prescripción del ISD. Ni siquiera se acepta por la Inspección que ante la escritura pública en la que se contiene la declaración de valor de los bienes realizada por los herederos con ocasión de la aceptación de la herencia, estemos ante una auténtica declaración tributaria, que es la conceptualización (para un caso de valor declarado en una escritura de donación) que le otorga correctamente el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 21 de julio de 1994. El valor de adquisición declarado no puede, por consiguiente, ser tomado en consideración a ningún efecto, y menos aún, a los efectos de fijar el valor de adquisición de tales bienes para el consiguiente cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF una vez los bienes son objeto de transmisión onerosa por los herederos. En apoyo de su tesis, la Inspección se limita a citar una Resolución del TEAC de fecha 26 de octubre de 1996 que no tiene absolutamente nada que ver con la declaración tributaria de valor presentada por los contribuyentes, que responde, tal y como ya hemos señalado, a lo preceptuado por los arts. 33 de la Ley reguladora del ISD y 99 y 100 de su Reglamento de desarrollo.

Ya desde ahora importa señalar que el razonamiento de la Inspección es consecuencia directa de una posición reiteradamente expuesta en las contestaciones a consultas planteadas ante la Dirección General de Tributos: en las transmisiones lucrativas por causa de muerte, el valor de adquisición de bienes y derechos a efectos de la determinación de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF ha de venir **necesariamente** referido al momento del fallecimiento del causante, esto es, al momento del devengo del ISD.

Como puede advertirse, el punto de partida de la Inspección se conforma como un *prius* lógico que impide cualquier tipo de duda interpretativa. Pero sobre todo, se conforma como un *prius* que trae aparejada la consecuencia de que la Inspección lleve su razonamiento al extremo de considerar que en los supuestos en que no existe autoliquidación presentada por los sucesores del causante en concepto de ISD y en los que además concurre la circunstancia de que ha transcurrido el período legal de prescripción de dicho impuesto, el valor de adquisición de los bienes y derechos habrá de ser determinado por la Administración autonómica competente en la gestión del ISD, de acuerdo con *“la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*, tal y como así dispone de manera expresa y para todos los casos –según el criterio interpretativo aplicado por la Inspección– el artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF, y todo ello, con una referencia temporal bien precisa: la valoración ha de estar referida al momento del fallecimiento del causante, con independencia de que el ISD esté prescrito.

Como de manera significativa se señala en la resolución de 22 de noviembre de 2006 (nº de fallo 27.0189), del Tribunal Económico-administrativo del País Vasco, la razón de fondo, es decir, la razón de justicia que anima esta conclusión no es otra que la de afirmar que en este tipo de supuestos, un incumplimiento manifiesto de la norma por parte del contribuyente (no presentar en su momento autoliquidación por el ISD), no puede dejar inerte a la Administración a la hora de determinar el correspondiente valor de adquisición de los bienes y derechos heredados a fin de así poder calcular la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el ámbito del IRPF cuando tales bienes o derechos son objeto de transmisión por parte de los herederos. Sin embargo, la razón aducida que, en principio, resulta de todo punto innegable, veremos no puede constituirse en argumento jurídico suficiente para fundamentar la actuación que pretende aplicar la Inspección en el caso aquí planteado, máxime además si tenemos en cuenta que existen otras vías de actuación por parte de la Administración que no sólo no dejarían a esta inerte, sino que posibilitarían una solución más acorde con lo dispuesto por la Ley del IRPF en particular y el ordenamiento jurídico-tributario en general.

En el caso aquí planteado, la Inspección, siguiendo el razonamiento que acabamos de exponer e ignorando la existencia de la declaración tributaria de valor presentada por los contribuyentes a efectos del ISD y realizada en el momento de aceptación de la herencia, en tanto se considera que la misma es jurídicamente ineficaz al presentarse cuando el ISD ya estaba prescrito, solicita a la Administración Tributaria autonómica la determinación del valor de adquisición de las cuatro parcelas que fueron objeto de adquisición gratuita por los contribuyentes con ocasión del fallecimiento del causante.

¿Por qué no llevó a cabo la propia Inspección de Tributos del Estado la determinación de dicho valor de adquisición de las cuatro parcelas? Pues por una razón de competencia. En tanto el ISD es, tal y como hemos señalado, un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas y de que las competencias en materia de gestión e inspección corresponden a la Administración autonómica, pero sobre todo, porque de lo que se trataba era de calcular un valor de adquisición de las cuatro parcelas de acuerdo con “*la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*” (artículo 36 de la Ley del IRPF), resultaba obvia la necesidad de recurrir a la colaboración de la Administración Tributaria autonómica como Administración competente a partir de la configuración del ISD como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas.

Implícitamente, en el razonamiento y actuación consiguiente seguida por la Inspección de Tributos del Estado, es claro y evidente que se consideró que “*la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*” no podían ser otras que aquellas que estuvieren en vigor en el momento de adquisición de los bienes, esto es, en el momento del devengo del ISD (año 2000, fecha del fallecimiento del causante).

En la lógica seguida por la Inspección, si la regla general (norma de valoración del artículo 36 de la Ley del IRPF) es remitirse a las normas del ISD para la determinación del valor de adquisición de bienes y derechos, no cabe la menor duda de que en aquellos otros supuestos en los que el contribuyente no presentó autoliquidación por el ISD, la Administración debe fijar dicho valor de manera ineludible de acuerdo con las normas del ISD, con independencia incluso de que tal proceder pueda poner en cuestión, como veremos más adelante, principios de tanta raigambre en el ámbito tributario como resultan ser el de prescripción, irretroactividad de las normas y el de seguridad jurídica.

Lo primero que llama la atención en la actuación llevada a cabo por la Administración Tributaria autonómica es que la misma ignore también la declaración tributaria del valor de las cuatro parcelas que a requerimiento de la misma y en cumplimiento de la normativa reguladora del ISD, presentaron en su momento los contribuyentes con ocasión del acto de aceptación de la herencia. Sin duda, desde la perspectiva de la Administración Tributaria autonómica, tal declaración de valor carece de trascendencia específicamente tributaria, en tanto dicho valor se conforma para la misma como una mera comunicación de un dato que no puede ser objeto de comprobación en tanto el ISD está prescrito. Pero si esto es así, idéntica lógica estimamos debió aplicar en su actuación la Administración autonómica al recibir la petición procedente de la Inspección de Tributos del Estado a fin de que determinara los valores de las parcelas adquiridas tomando en consideración las normas reguladoras del ISD, puesto que si el ISD estaba prescrito para el contribuyente, es lógico pensar que también lo estaba para la Administración. Sin embargo, aquí la lógica quiebra y dicha Administración acomete, con relación a un impuesto prescrito (el ISD se devengó en el año 2000) la potestad comprobadora respecto a dicho impuesto en el año 2009, es decir, cuando ya habían transcurrido ampliamente los cuatro años que fija la ley como plazo de prescripción para que la

Administración pueda ejercitar sus potestades comprobadoras en el ámbito del ISD.

Pero junto a lo anterior, llama igualmente la atención el hecho de que trate de fundamentarse jurídicamente la fijación del valor de adquisición de las referidas parcelas en lo establecido por el artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF, pues lo que este precepto ordena es que dicho valor se determine mediante “*la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, y resulta claro y evidente que habiendo sido superado ampliamente el período de prescripción del impuesto, existía un obstáculo legal insalvable para que la Administración Tributaria autonómica pudiera aplicar sin más tales normas.

El punto de partida del razonamiento seguido por la Inspección es considerar ante todo que la declaración del valor de adquisición de los bienes presentada por los herederos con ocasión del acto de aceptación de la herencia, carece de cualquier relevancia jurídica una vez ha transcurrido el período de prescripción del ISD

Consecuencia de ese obstáculo insalvable que supone la prescripción del ISD, esto es, del derecho de la Administración a aplicar las normas de un impuesto que está prescrito, el *iter* del supuesto razonamiento lógico-jurídico aplicado por la Inspección trata de salvar el obstáculo planteado a través de lo que sin exageración puede ser calificado como auténtico artificio jurídico, aunque el mismo trate de soslayarse bajo el pretexto de que se está respetando lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley del IRPF.

Lo que procede en todo caso con carácter irrenunciable, entiende la Inspección y realiza material y jurídicamente la Administración Tributaria autonómica, es la comprobación o fijación de un valor de adquisición de las parcelas, toda vez que dicho valor no fue en su día declarado por los sucesores del causante. Pero claro, resultando material y formalmente imposible la aplicación de las normas del ISD en tanto el mismo está prescrito, lo que resulta más oportuno para salvar este inconveniente jurídico es afirmar el principio de la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a fijar *sine die* el valor de adquisición de los bienes y derechos en el ámbito del ISD cuando concurren las siguientes circunstancias: primero, que los sucesores del causante no hayan presentado autoliquidación por el ISD; segundo, que el ISD esté prescrito; y tercero, que la determinación de ese valor sea necesario a efectos del cálculo de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF.

Es decir, que de la aplicación de las normas del ISD para el cálculo del valor de adquisición de las parcelas (mandato del artículo 36 Ley del IRPF), se pasa sin solución de continuidad a afirmar que, en presencia de las anteriores circunstancias, lo que procede no es ya la aplicación de tales normas (pues el ISD está prescrito), sino que procede, pura y simplemente, el ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración Tributaria autonómica en orden a la fijación del valor de unas parcelas que fueron adquiridas *mortis causa* en el año 2000, a través de la aplicación de los medios de comprobación previstos en el artículo 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Si aceptáramos, en términos puramente hipotéticos, el razonamiento seguido por la Inspección, y para ser consecuentes con el mismo, el derecho mínimo de defensa que habría que reconocer al contribuyente en este caso, es que el procedimiento de comprobación llevado a cabo por la Administración autonómica en orden a la fijación del valor de adquisición de las cuatro parcelas debe estar regido por las normas que estaban en vigor en el momento al que se refiere la valoración, esto es, a la fecha de la adquisición de los bienes (año 2000, fallecimiento del causante). Y ello, por la sencilla razón de que así al menos se cumpliría parcialmente con el mandato del artículo 36 de la Ley del IRPF que ordena que dicho valor sea el resultado de la aplicación de las normas del ISD vigentes –a juicio de la propia Inspección– en el momento de la adquisición o devengo del impuesto. No parece procedente desde el punto de vista jurídico que se defienda por un lado la aplicación de las normas del ISD vigentes en la fecha del devengo del impuesto (año 2000), aunque en realidad, tal y como hemos señalado anteriormente, tales normas no sean efectivamente aplicadas al estar el ISD prescrito y, por otro, se proceda a aplicar la normativa general contenida en la Ley General Tributaria sobre medios de comprobación que no estaba vigente en ese mismo momento.

Importa que nos detengamos en esta última consideración, pues creemos que la misma condiciona el derecho de defensa de los contribuyentes y podría dar lugar, en su caso, a la declaración de nulidad de la actuación llevada a cabo por la Administración.

En el supuesto de hecho que aquí es objeto de análisis, resulta que la Administración Tributaria autonómica no aplicó la regulación que sobre medios de comprobación estaba vigente en el año 2000 (artículo 52 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, regulación a la que se remite el artículo 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD), sino que aplicó la regulación que de tales medios se contiene en el vigente artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y ello en claro perjuicio de los derechos de los contribuyentes por las razones que expondremos seguidamente.

Porque una cosa parece clara, los derechos del contribuyente, tal y como pretende la Administración, no se satisfacen en este caso exclusivamente con el reconocimiento de su derecho a plantear la tasación pericial contradictoria frente al valor fijado administrativamente, sino también, con el reconocimiento a que se le aplique la legislación que estaba en vigor en dicho momento en orden a la regulación de los medios de comprobación previstos legalmente. Diríase que esto último no sería sino el corolario de la propia tesis de la Inspección en su particular interpretación del artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF, que parte de considerar que las normas a aplicar para el cálculo del valor de adquisición de los bienes, son las del ISD vigentes en el momento del devengo de dicho impuesto, esto es, en la fecha del fallecimiento del causante (año 2000).

La cuestión no es baladí, puesto que el resultado de la comprobación llevada a cabo por la Administración Tributaria autonómica con relación al valor de adquisición de los bienes en el año 2000, cambia sustancialmente en función de que se aplique el artículo 52 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre o el artículo 57 de la vigente Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003.

De acuerdo con el razonamiento sustentado por la Inspección y, salvo que la Ley General Tributaria de 17 diciembre de 2003 hubiere establecido con relación a este punto su aplicación retroactiva, cosa que no hace, la ley a aplicar para determinar el valor de los bienes no podía ser otra que la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963. Sin embargo, según se reconoce en el Informe de valoración de

los bienes realizada por el órgano competente de la Administración Tributaria autonómica a instancias de la Inspección de Tributos del Estado, la legislación que se toma en consideración es el artículo 57 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, que se aplica así de manera retroactiva sin que exista habilitación legal al efecto.

Podría pensarse que esta aplicación retroactiva carece de efectos jurídicos sustanciales que puedan perjudicar los derechos de los contribuyentes, toda vez que tanto en la Ley General Tributaria de 1963 (art. 52), como en la Ley General Tributaria de 2003 (art. 57), se regula como medio de comprobación el dictamen de Peritos de la Administración. Pero en realidad, basta analizar con detenimiento la valoración realizada por la Administración Tributaria autonómica, para advertir que el método de valoración utilizado por el Perito se basa en la aplicación del sistema de precios medios de mercado y el de los valores de bienes inmuebles que figuran en los Registros fiscales de la propia Comunidad Autónoma, para luego determinar el “valor real” o “valor de mercado” de los bienes a efectos del ISD mediante la aplicación de coeficientes.

Este sistema de valoración, si bien tiene plena cobertura legal en el vigente artículo 57 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, carecía de dicha cobertura en el artículo 52 de la Ley General Tributaria de 1963. El propio Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de abril de 2002, vino a poner de manifiesto que era contrario a Derecho emplear un medio de comprobación basado en el valor obrante en un Registro fiscal y luego modificarlo, actualizarlo o completarlo mediante un coeficiente con el fin de obtener así el valor de mercado de un bien.

Como resumen del criterio interpretativo seguido en el presente caso por la Inspección, tenemos:

- a. En los supuestos en los que los sucesores del causante no hayan presentado autoliquidación por el ISD y el impuesto esté prescrito, la determinación del valor de adquisición de los bienes obtenidos mediante una transmisión *mortis causa* a fin de así poder calcular la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF con ocasión de la transmisión onerosa de tales bienes por parte de los herederos, se llevará a cabo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF, no aplicando las normas de la Ley del ISD (aunque aparentemente este sea el fundamento legal que se aduce por la Inspección), sino más exactamente, aplicando los medios de comprobación de valores que con carácter general vienen contemplados en la Ley General Tributaria, y que se aplican con independencia de que el ISD esté prescrito.
- b. El valor de adquisición inicial de las cuatro parcelas que hay que tener en cuenta para el cálculo

En términos jurídicos rigurosos, no puede sin embargo decirse que con ocasión del devengo del ISD (día del fallecimiento del causante), se produzca la adquisición por parte de los sucesores de los bienes y derechos del causante, pues esta circunstancia en nuestro Derecho sólo acontece a partir del momento en que los sucesores han aceptado, expresa o tácitamente, la herencia

de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF, ha de ser necesariamente el valor que las mismas tenían en el momento del fallecimiento del causante (año 2000), toda vez que dicha consecuencia dimana de la remisión que hace el artículo 36 de la Ley del IRPF a las normas del ISD y, en tanto este último se devenga con ocasión del fallecimiento del causante, es este el momento en el que hay que fijar el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de herencia.

- c. La declaración tributaria del valor de adquisición de las cuatro parcelas que hacen en escritura pública los contribuyentes y que estos presentan ante la Administración Tributaria con ocasión del acto de aceptación de la herencia y de acuerdo con la Ley reguladora del ISD, carece de total eficacia jurídica a efectos del cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF, toda vez que dicha declaración se presenta una vez estaba prescrito el ISD.

IV. Un criterio interpretativo acorde a derecho del mandato del Artículo 36 de la Ley del IRPF

Volvamos ahora sobre la cuestión nuclear de cuál sea la interpretación más correcta del mandato del artículo 36 de la vigente Ley reguladora del IRPF. Ya hemos señalado anteriormente algunas de las dudas interpretativas que cabe plantear con relación a este artículo, así como el criterio interpretativo que acoge la Inspección en su actuación para el caso aquí planteado.

Desde una perspectiva general, hay que tener presente ante todo la distinción conceptual existente entre “adquisición” de bienes y derechos a efectos del ISD y “adquisición” de bienes y derechos a efectos del Código Civil. Se trata de una distinción básica para el Derecho Tributario que puede conducir a confusión si no es tomada en cuenta en su debida dimensión.

Fijémonos en el hecho imponible del ISD (art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre):

“Constituye el hecho imponible:

- a. La **adquisición** de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b. La **adquisición** de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, ‘inter vivos [...]’.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley del ISD, califica como sujetos pasivos contribuyentes:

- a. En las adquisiciones ‘mortis causa, los causahabientes.
- b. En las donaciones y demás transmisiones lucrativas ‘inter vivos’ equiparables, el donatario o el favorecido por ellas [...]’.

Por último, el artículo 24 de la Ley del ISD determina que el devengo del impuesto será:

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente [...].
2. En las transmisiones lucrativas ‘inter vivos’ el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato”.

Es sabido que la Ley tributaria puede en ocasiones modificar el régimen común (Código Civil, en este caso) por el que se regulan determinadas instituciones. Es este el caso de la institución sucesoria, en el que la Ley del ISD opta por considerar que en las transmisiones *mortis causa* se produce una “adquisición” *sui generis* de los bienes y derechos del causante a los solos efectos de considerar realizado el hecho imponible del impuesto y nacida la correspondiente obligación tributaria a cargo de los causahabientes. En términos jurídicos rigurosos, no puede sin embargo decirse que con ocasión del devengo del ISD (día del fallecimiento del causante), se produzca la adquisición por parte de los sucesores de los bienes y derechos del causante, pues esta circunstancia en nuestro Derecho sólo acontece a partir del momento en que los sucesores han aceptado, expresa o tácitamente, la herencia. Ello explica que la propia Ley del ISD en su artículo 5.a) califique como sujetos pasivos a título de contribuyentes a los causahabientes, pues el legislador tributario es perfectamente consciente de que en nuestro Derecho no rige el sistema germánico en cuanto a la adquisición de los bienes y derechos de la herencia, sino que rige el sistema romanista, que exige un acto previo de aceptación de la herencia por parte de los causahabientes para que estos pasen a ostentar en sentido propio la condición de herederos.

Es decir, que *“frente a la tesis romanista del Código Civil, CC, 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...”)* (Sentencia del TS de 31 de marzo de 2004, nº recurso 15/2003).

Lo señalado tiene enorme relevancia a la hora de interpretar el artículo 36 de la LIRPF, puesto que cuando dicho artículo remite a las normas del ISD a fin de que sean las mismas las que se tengan en cuenta para que se apliquen y así poder calcular el valor de adquisición de los bienes y derechos heredados a efectos del ulterior cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF, está presuponiendo que efectivamente tales normas puedan ser objeto de aplicación de manera efectiva, pues en caso contrario, lo que existirá será una laguna legal con respecto a cuáles sean las normas a seguir para determinar el referido valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos *mortis causa*, laguna legal que deberá ser objeto de integración, bien mediante la analogía (siempre que ello sea factible en función de los límites que este sistema de integración presenta en el ámbito del Derecho Tributario), bien mediante los principios del propio Derecho Tributario y del Ordenamiento Jurídico en general, o bien, finalmente, mediante el correspondiente cambio legislativo.

En el presente caso, al no prever la Ley del IRPF de manera expresa cómo determinar el valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos por herencia en los supuestos en que resultare imposible su determinación por no poder aplicar las normas del ISD al estar el mismo prescrito, y no haber presentado los contribuyentes autoliquidación en su día por el ISD, nos encontramos con la siguiente disyuntiva: bien aplicar una normativa que materialmente entendemos resulta de imposible aplicación (puesto que lo que realmente se aplica por la Administración es la potestad comprobadora utilizando los medios previstos por la Ley General Tributaria a fin de determinar un valor que en ningún caso es el resultado de la aplicación de las normas del ISD), bien, afirmando la tesis de que en estos casos resulta procedente tomar como valor

de adquisición aquel que declaran los herederos con ocasión del acto de aceptación de la herencia, que en todo caso sí que resulta ser un valor declarado a los efectos del ISD, pues es la normativa de dicho impuesto la que establece como deber su declaración ante la Administración Tributaria autonómica, con independencia de que el ISD esté o no prescrito.

La primera de las vías apuntadas es la que sigue en este caso la Administración, poniendo con ello en cuestión principios fundamentales en el ámbito tributario como son el de prescripción y el de seguridad jurídica. La segunda de las vías es la que consideramos aquí más acorde a Derecho, entendiendo que el valor de adquisición declarado para las cuatro parcelas era no sólo un valor a efectos del ISD (artículo 36 de la Ley del IRPF), sino también, el auténtico valor de adquisición de las mismas en tanto consideramos que ante el vacío legal existente en la Ley del IRPF respecto a esta cuestión, cabía interpretar que el momento de la adquisición no podía ya venir referido al momento del fallecimiento del causante en tanto el ISD estaba prescrito, sino que procedía referirlo al momento del acto de aceptación de la herencia, que jurídicamente se conforma como auténtico momento de la adquisición desde el punto de vista de la normativa civil y también, en este particular caso, tributaria.

La hipótesis contemplada por el artículo 36 de la Ley del IRPF de remitirse a las normas del ISD para el cálculo del valor de adquisición de bienes y derechos a efectos del ulterior cálculo de las ganancias/pérdidas patrimoniales en el IRPF, sólo tiene sentido y auténtico significado jurídico en los supuestos en los que efectivamente resulta factible aplicar tales normas (es decir, cuando el ISD no esté prescrito), ya sea esta aplicación consecuencia de una autoliquidación presentada por los causahabientes, ya sea el resultado del ejercicio de la potestad comprobadora por parte de la Administración Tributaria autonómica. Cuando el ISD está prescrito, lo procedente hubiera sido que la propia Ley del IRPF contemplara de manera expresa esta cuestión y autorizara a la Administración a ejercitar su potestad comprobadora respecto a un impuesto ya prescrito, pero al no hacerlo así, la Ley posibilita un criterio interpretativo que, partiendo del respeto al instituto de la prescripción en el Derecho Tributario, entienda que en el caso aquí objeto de debate, la remisión que hace el artículo 36 de la Ley del IRPF a las normas del ISD pueda entenderse en el sentido de considerar que el valor de adquisición de los bienes y derechos sea el que los mismos tienen en el momento del acto de aceptación de la herencia, que es un valor además que los herederos vienen obligados a declarar ante la Administración Tributaria de acuerdo con la propia Ley y Reglamento del ISD y con independencia de que el impuesto esté o no prescrito. Es más, que es un valor que perfectamente puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración a fin de determinar si el mismo es o no superior al valor de mercado, tal y como así también dispone el artículo 36 de la Ley del IRPF.

En el presente caso, ante la pretensión de la Inspección de considerar que cabe concebir jurídicamente una potestad comprobadora por parte de la Administración disociada de la potestad liquidadora, y que además, dicha potestad comprobadora se puede ejercitar en determinados supuestos con independencia de la prescripción tributaria, el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 24 de septiembre de 2008 (rec. 4354/2008) establece una doctrina –que es consecuencia de pronunciamientos previos por parte de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo– que entendemos es plenamente aplicable al caso aquí objeto de debate.

Con anterioridad a esta Resolución, era criterio reiteradamente mantenido por el TEAC que “*el instituto de la prescripción regulado en la LGT acota el objeto de la prescripción extintiva del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para ejercitar la correspondiente*

acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, y para imponer sanciones, no estableciendo, sin embargo, la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria. La actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de ajustar al contenido legal de tal facultad". Según este criterio, en el caso que nos ocupa, resultaba factible según esta doctrina administrativa que la Administración ejercitara su potestad comprobadora en orden a determinar el valor de adquisición de bienes y derechos a efectos del ISD aún en el supuesto de que el impuesto estuviere prescrito, pues no se trataba en tales casos de liquidar el ISD, sino de fijar un valor de adquisición con trascendencia en otro impuesto no prescrito (el IRPF) a efectos del correspondiente cálculo de las ganancias/pérdidas patrimoniales.

Lo relevante de esta Resolución del TEAC (y de la jurisprudencia del TS en que la misma se fundamenta), es que no cabe continuar defendiendo en términos jurídicos la existencia de una potestad de comprobación autónoma que se ejercite con relación a un determinado impuesto con independencia del período de prescripción del mismo, tal y como pretende la Inspección en el presente caso.

Pero es que además, incluso con anterioridad a esta Resolución del TEAC, en el ámbito específico de los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de diciembre de 1993 (rec. 4678/1993), ya había puesto de manifiesto que la distinción que se establecía en el Texto Refundido del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes (TR de 21 de marzo de 1958) entre "*prescripción del derecho de la administración a liquidar el impuesto*" y "*prescripción de la acción administrativa de comprobación*", va a desaparecer a partir del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Decreto 1018/1967, de 6 de abril), "*regulándose ésta (la potestad comprobadora) dentro de la general de la acción para liquidar los tributos, según lo dispuesto en el artículo 64 de la LGT [...] es decir ya no se distingue entre acción administrativa de comprobación de valores y acción administrativa de liquidación, sino que a efectos prescriptivos, forma parte del que el art. 64, de la LGT, denomina 'derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación'*".

Además de los argumentos hasta aquí expuestos, es preciso también tener en cuenta que existen tanto Resoluciones del TEAC (5 de julio de 1995), como sentencias del Tribunal Supremo (6 de junio de 2003), en las que claramente se reconoce la posibilidad de que, bien el valor declarado en la correspondiente escritura de aceptación de herencia pueda ser tomado en cuenta para el cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF, bien de que ese mismo valor pueda ser objeto de comprobación a efectos del cálculo de dicha ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF. Es decir, en determinados supuestos, el valor de adquisición de bienes y derechos referidos al momento del fallecimiento del causante, cede a favor del valor de adquisición fijado en el momento de aceptación de la herencia como valor idóneo a fin de la determinación de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

En nuestra opinión, la conclusión a la que llega la Inspección no aparece avalada por ninguna norma jurídica, supone ignorar el derecho de los contribuyentes a la prescripción ganada, pone en cuestión el

principio de seguridad jurídica y, sobre todo, ignora las consecuencias jurídicas del principio general del Derecho Civil, que en este caso no es objeto de excepción por la Ley tributaria, contemplado en el artículo 989 del Código Civil, pues no existen argumentos jurídicos con el debido fundamento para rebatir la procedencia de que el valor de adquisición de los bienes y derechos que son obtenidos por transmisión *mortis causa* es el que corresponde al que estos tienen en el momento de aceptación de la herencia en todos aquellos supuestos en los que los contribuyentes no hubieren presentado autoliquidación por el ISD, o la Administración no hubiere fijado dicho valor mediante el ejercicio de su potestad de comprobación con anterioridad a que el impuesto prescribiera. Y todo ello, claro está, reconociendo que dicho valor, determinado en ese momento, habrá de retrotraerse al momento del fallecimiento del causante, pero no sobre la base de que esa sea la fecha del devengo del ISD, sino porque esa es la fecha del fallecimiento del causante sin más, tal y como con carácter general prescribe nuestro Código Civil.

Son numerosas las contestaciones emitidas por la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en las que ante el hecho de la venta de un inmueble adquirido por herencia, la Administración niega como valor de adquisición del mismo a efectos del cálculo de la ganancia/pérdida en el IRPF, el valor declarado por los contribuyentes en el momento de aceptación y adjudicación de la herencia, pues *“tal y como señala el artículo 989 del Código, ‘los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda’, y el artículo 440 que ‘la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante...’ [...] La fecha de adquisición coincide con la de la adquisición por herencia de los bienes que, según las normas del Código Civil se produce, con carácter derivativo, en el momento de la aceptación de la herencia, si bien los efectos subsiguientes se retrotraen a la fecha de la muerte del causante. Es decir, una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante”* (Consulta V1682, de 16 de septiembre de 2008).

Si nos fijamos, el criterio mantenido por la Administración es el resultado de un razonamiento que prescinde de las consecuencias jurídicas diversas que, en cuanto al valor de adquisición de los bienes y derechos heredados, tiene la fijación de dicho valor en el momento del fallecimiento del causante o en el momento de la aceptación de la herencia, puesto que de acuerdo con el artículo 989 del Código Civil, *“una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante”*. En otras palabras, y a efectos tributarios, según este criterio administrativo, carece de relevancia jurídica alguna la distinción entre el llamado sistema romanista y el sistema germánico en orden a la adquisición de la herencia. Cuando se trata de determinar el momento en que nace la obligación por el ISD, la norma tributaria opta, como excepción al principio general recogido en nuestro Código Civil, por el llamado sistema germánico (la obligación nace en el momento del fallecimiento del causante), y por ello en este caso el valor de adquisición de referencia es el que corresponde al valor declarado por el contribuyente mediante la correspondiente autoliquidación por el ISD, o al valor comprobado por la Administración dentro del período de prescripción del impuesto. Cuando se trata de determinar el valor de adquisición de los bienes y derechos porque el contribuyente no presentó autoliquidación por el ISD, o la Administración no ejerció su potestad de comprobación dentro del período de prescripción, a juicio de la Administración rige también aquí el sistema germánico, toda vez que al retrotraerse los efectos jurídicos de la aceptación de la herencia al fallecimiento del causante, el momento para fijar dicho valor de adquisición no puede ser otro que el del fallecimiento del causante. Es decir, que por una u otra vía, el resultado es siempre el mismo. Sin embargo, no parece que este criterio interpretativo sea el más acorde ni con el principio general contemplado por el artículo 989 del Código Civil con relación al momento en que se entiende adquirida por los sucesores

la titularidad jurídica de los bienes y derechos procedentes de una transmisión *mortis causa*, ni con los propios criterios interpretativos que mantiene la Administración Tributaria en cuanto a la retroacción de efectos jurídicos que en el propio ámbito tributario tiene el acto de aceptación de la herencia por los sucesores del causante.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración Tributaria aplica correctamente el principio general previsto por el artículo 989 del Código Civil: *“Tal y como señala el artículo 989 del Código Civil, los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen siempre al momento del fallecimiento de la persona a quien se hereda. Trasladado este principio al ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio y a su devengo cada 31 de diciembre [...] será preciso realizar autoliquidaciones por el Impuesto y por los ejercicios no prescritos...”* (Dirección General de Tributos. Consulta vinculante. Resolución nº 726/2007, de 9 de abril).

De manera totalmente lógica y jurídicamente correcta, la Administración aplica en este caso el principio general recogido en el artículo 989 del Código Civil (sistema romanista) y determina con efectos *ex tunc* (es decir, con efectos desde que se produce el acto de aceptación y hacia atrás hasta llegar al último ejercicio no prescrito) las consecuencias jurídicas que dimanan del acto de aceptación de la herencia por los herederos. De no haberse producido en términos jurídicos el acto de aceptación de la herencia, no se hubiera podido exigir a cada uno de los herederos el Impuesto sobre el Patrimonio, pues este exige que el sujeto pasivo sea el titular jurídico de los bienes y derechos, y esta titularidad no es jurídicamente efectiva hasta tanto no acontece el acto de aceptación de la herencia, desplegando entonces, desde ese preciso momento, los efectos jurídicos retroactivos marcados por el artículo 989 del Código Civil.

En el caso aquí planteado, este principio general creemos que es también de aplicación, máxime si tenemos en cuenta que no ha habido autoliquidación por el ISD y el impuesto está prescrito, aparte de que los contribuyentes sí presentaron una declaración tributaria del valor de adquisición de las parcelas con ocasión del acto de aceptación de la herencia.

De lo que creemos no puede caber duda en el presente caso, es de que la interpretación jurídica aquí sustentada no sólo goza del apoyo de resoluciones dictadas por la Administración en la vía económico-administrativa y por el propio Tribunal Supremo, sino además, de que la misma presenta el suficiente fundamento para considerar que los contribuyentes no han actuado con conciencia de haber infringido norma alguna, por lo que al menos desde esta perspectiva resulta de todo punto infundado que su actuación pueda ser calificada por la Inspección como vulneradora del ordenamiento jurídico-tributario.

Es más, tal y como hemos señalado, resulta cuanto menos paradójico comprobar cómo el desarrollo de las competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas a partir del año 2001 en el ámbito del ISD, ha propiciado –con el consentimiento expreso del Estado– que la bonificación del 99% en el ISD

La remisión que hace el artículo 36 de la Ley del IRPF a las normas del ISD pueda entenderse en el sentido de considerar que el valor de adquisición de los bienes y derechos sea el que los mismos tienen en el momento del acto de aceptación de la herencia

Es decir, en determinados supuestos, el valor de adquisición de bienes y derechos referidos al momento del fallecimiento del causante, cede a favor del valor de adquisición fijado en el momento de aceptación de la herencia como valor idóneo a fin de la determinación de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF

de las transmisiones de bienes entre padres e hijos *vía mortis causa*, se traduzca en que los mismos presenten su autoliquidación por dicho impuesto asignando unos valores a los bienes y derechos adquiridos que se fijan con la exclusiva finalidad de evitar luego (o reducir al máximo) las consecuencias que la transmisión posterior de los mismos acarrea a la hora del cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF. Ante esta política legislativa tan errática y de total descoordinación entre el ISD y el IRPF, el Estado lo único que ha hecho a partir del año 2007 es tratar de evitar que los valores declarados a efectos del ISD puedan ser superiores a los de mercado (art. 36 de la Ley del IRPF), pues hasta ese momento, los contribuyentes no es que evitaran o neutralizaran la generación de una posible ganancia patrimonial en el IRPF permitida o alentada por la Ley, sino que lo que perseguían —porque la norma en definitiva lo

posibilitaba— era la generación de una pérdida patrimonial ficticia en el IRPF.

En el presente caso, cabría pensar incluso que el incumplimiento de presentar en su día autoliquidación por el ISD por parte de los contribuyentes, determina unas consecuencias gravosas para los mismos que nada tienen que ver con el sistema fomentado por las distintas normativas autonómicas sobre el ISD, que posibilitan la neutralización “legal” de las posibles ganancias patrimoniales que puedan producirse en el ámbito del IRPF cuando los bienes heredados son objeto de transmisión posterior por los herederos.

Desde otra perspectiva, resulta evidente que la tesis que aquí defendemos supone cuestionar el criterio general establecido por la Ley del IRPF en orden a la fijación del valor de adquisición de los bienes heredados en el momento del fallecimiento del causante, momento este a partir del cual debería computarse el período de generación de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF. Sin embargo, creemos que este es un problema que debe ser resuelto por la Ley y no por un mero criterio administrativo cuya aplicación supone desvirtuar el mandato del propio artículo 36 de la Ley del IRPF, puesto que el valor al que el mismo se remite no se determina por aplicación de las normas del ISD (en tanto el mismo está prescrito), sino por la actuación extemporánea de la potestad comprobadora de la Administración sin base legal para ello, poniendo en cuestión los principios configuradores del instituto de la prescripción en materia tributaria y el propio principio de seguridad jurídica.