

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/02710/2019/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/03/2021**

Asunto:

Impuesto sobre Sucesiones. Testamento ológrafo. Devengo del impuesto. Prescripción.

Criterio:

En el supuesto de testamento ológrafo, la adquisición hereditaria se entiende producida con la adverbación y protocolización del testamento, abriéndose por tanto el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación del impuesto respecto de los instituidos en dicho testamento, iniciándose consecuentemente con la finalización de dicho plazo, el plazo de prescripción artículo 67.1 de la Ley General Tributaria.

Se reitera criterio de la RG 3110/2016, de 18 de junio de 2019.

Referencias normativas:

Ley 29/1987 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

24

Código Civil RD 24-jul-1889

691

692

Conceptos:

Devengo

Impuesto sobre sucesiones y donaciones

Prescripción

Testamento

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 25 de marzo de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-02710-2019; 00-04734-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Btx** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

Se han visto las presentes reclamaciones económico - administrativas acumuladas contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad **A02 ...2** y la resolución sancionadora en el procedimiento sancionador ...

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 27/09/2018 se notifica acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad **A02 ...2** en el marco de unas actuaciones inspectoras iniciadas el 24/04/2018 mediante notificación de comunicación de inicio a la obligada tributaria, en relación a la herencia del causante, fallecido el 13/07/2010. El 16/01/2015 se otorga ante notario acta de protocolización de testamento ológrafo. La deuda tributaria a ingresar asciende a 328.356,95 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 18/12/2018 se notifica a la obligada tributaria acuerdo de la Oficina Técnica de imposición de sanción en el procedimiento sancionador con número de referencia ... La cuantía de la misma asciende a 219.358,7 euros.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-02710-2019	05/10/2018	13/02/2019
00-04734-2019	21/12/2018	22/03/2019

La primera de ellas se interpone contra el acuerdo de liquidación anteriormente referenciado y la segunda contra la resolución sancionadora mencionada. La reclamante, en síntesis, alega:

El devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produjo el 13/07/2010, fecha de fallecimiento del causante.
Atendiendo a la fecha de devengo aducida, prescripción del derecho a liquidar de la Administración Tributaria autonómica.
Respecto a la sanción se reitera en las alegaciones formuladas en la reclamación económico - administrativa interpuesta contra la liquidación de la que deriva.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Si los actos impugnados son conformes a Derecho.

CUARTO.- La principal controversia a examinar en el presente caso reside en determinar cuándo acontece el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Respecto a esta cuestión, el artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone:

"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, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

2. En las transmisiones lucrativas «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

El artículo 47, incardinado en la sección primera del Capítulo VIII del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en la percepción de cantidades, cualquiera que sea su modalidad, por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil.

2. En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos e «inter vivos», el impuesto se devengará el día en que se cause el acto o contrato, entendiéndose por tal, cuando se trate de la adquisición de cantidades por el beneficiario de un seguro sobre la vida para caso de sobrevivencia del contratante o del asegurado, aquel en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario.

3. Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiendo a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen."

En el caso que aquí nos ocupa el fallecimiento del causante acontece el 13/07/2010 mientras que con fecha 16/01/2015 se otorga ante notario acta de protocolización de testamento ológrafo. La LISD no regula explícitamente el devengo de la adquisición mortis causa de bienes y derechos cuando el testador emplea dicho acto jurídico, el testamento ológrafo, para disponer para después de su muerte de sus bienes y derechos.

El artículo 7.2 de la LGT señala:

"2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común."

Por tanto, cabe acudir al Código Civil, en el cual el artículo 678 dispone en relación al testamento ológrafo:

"Se llama ológrafo el testamento cuando el testador lo escribe por sí mismo en la forma y con los requisitos que se determinan en el artículo 688."

Por su parte, el artículo 688 del CC establece:

"El testamento ológrafo solo podrá otorgarse por personas mayores de edad.

Para que sea válido este testamento deberá estar escrito todo él y firmado por el testador, con expresión del año, mes y día en que se otorgue.

Si contuviese palabras tachadas, enmendadas o entre renglones, las salvará el testador bajo su firma.

Los extranjeros podrán otorgar testamento ológrafo en su propio idioma."

Dicho testamento requiere, de acuerdo a los artículos 691 y 692 del CC, de su adveración y protocolización ante notario; a efectos de que los interesados puedan ejercer sus derechos en el juicio que corresponda. Todos estos aspectos pueden generar controversia en relación con la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, la cual incide en este caso en las obligaciones formales de presentación de declaración o autoliquidación del impuesto y también en los elementos configuradores de la obligación tributaria principal. En este punto cabe traer a colación la resolución del TEAC 00/03110/2016 de 18/06/2019 que, en un supuesto similar al aquí presente, señala:

"A diferencia del testamento otorgado en documento público que goza de presunción de validez, el testamento ológrafo necesita para su plena eficacia de la necesaria declaración judicial a través del procedimiento de adveración y protocolización del testamento, procedimiento regulado en los artículos 689 a 693 del Código Civil y 61 a 63 de la Ley del Notariado, declarándose en el primero de los preceptos citados de forma clara y terminante que sin dicha formalidad el testamento ológrafo no es válido.

Tal y como ha quedado expuesto en Antecedentes en este caso se han producidos dos procedimientos distintos: Un expediente de jurisdicción voluntario dirigido a la adveración y protocolización de testamento ológrafo que se inicia el día 22 de enero de 2008 y finaliza el día 11 de noviembre de 2008, mediante Auto de la Audiencia Provincial de Córdoba y un segundo procedimiento que se inició con la interposición el 17 de noviembre de 2009 de demanda de juicio ordinario frente a las personas designadas herederas en el testamento abierto que dio lugar al procedimiento ordinario 2146/2009 del Juzgado de Primera Instancia nº 7 de Córdoba, que dictó sentencia desestimatoria el 2 de junio de 2011, contra la cual se interpuso recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Córdoba, que dictó el 1 de marzo de 2012 sentencia favorable a la pretensión del demandante, declarando la validez del testamento ológrafo y declarándose la firmeza de la sentencia el 18 de junio de 2012.

Respecto al primer procedimiento este Tribunal considera que no cabe incluirlo en ninguno de los supuestos previstos en el art 69 del Reglamento del Impuesto al carecer de naturaleza litigiosa conforme al apartado 5 según el cual "no se considerarán cuestiones litigiosas...las actuaciones de jurisdicción voluntaria, cuando no adquieran carácter contencioso."

En dicho sentido se pronunció la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de Junio de 2011: "la protocolización del testamento ológrafo no implica cuestión litigiosa en el sentido expuesto por el precepto antes citado ni tampoco se trata de un juicio voluntario de testamentaria al no tener el objeto ni la

finalidad del mismo (liquidación y división del caudal hereditario), debiendo en su caso entenderse incluido en el apartado 5 del precepto, por lo que no cabe apreciar que debieran haberse interrumpido los plazos previstos para la presentación de documentos y declaraciones."

Ahora bien, el hecho de que el procedimiento de solicitud de protocolización, dada su falta de naturaleza litigiosa, no quepa incluirlo en los supuestos previstos en el art 69 del reglamento del impuesto, no supone que la Administración esté facultada para la inmediata exigencia del tributo al designado en el testamento ológrafo aún no debidamente averado y protocolizado. Así, determinada jurisprudencia se ha ocupado de precisar los efectos jurídicos que dicho procedimiento producía en la obligación tributaria, precisando que la exigibilidad del tributo no puede surgir hasta que quede declarada la validez de la institución hereditaria realizada en testamento ológrafo.

Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 20 de Abril de 2001 en un supuesto de liquidación derivada de un testamento ológrafo que anuló un recargo por extemporaneidad por los siguientes razonamientos: "TERCERO: En relación con la cuestión planteada se ha de entender que aunque con carácter general la presentación de documentos o declaración tributaria se computa desde la fecha del fallecimiento del causante, que es el momento de devengo del impuesto, en el presente caso tal formulación general contenida en los referidos artículos 216 y 217 del referido acuerdo de la Diputación Foral, ha de atemperarse en atención a específica naturaleza del testamento ológrafo de donde dimana la institución de heredero fuente de la adquisición hereditaria objeto del acto tributario impugnado en esta «litis».

Ha de comenzar, así, por afirmarse que el testamento ológrafo es un supuesto especialísimo no contemplado en las normas fiscales. Por ende, si bien se hace con carácter general referencia al fallecimiento del causante como cómputo del «días a quo» para la presentación de la declaración, ha de estar a la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, conforme se desprende del artículo 28.2 de la Ley General Tributaria, para desprender de ello los efectos jurídicos a que hubiere lugar. Con arreglo a ello ha de considerarse en el presente caso, que la adquisición hereditaria origen del tributo cuya liquidación ha sido impugnada, tiene como causa el referido testamento ológrafo realizado por la causante. Pues bien, este testamento, sólo es válido una vez que es protocolizado, tras las actuaciones judiciales seguidas ante el Juez de Primera Instancia del último domicilio del testador, debiendo presentarse a tal efecto el testamento, para obtener la referida protocolización, dentro del plazo de cinco años del fallecimiento del causante (así se desprende literalmente del artículo 689 del CC).

De esta forma para que el testamento ológrafo tenga validez y pueda producir efectos jurídicos, es preciso que se advere y protocolice según el procedimiento señalado en los artículos 690 a 693 del Código Civil.

Con la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 1914, y la más reciente de 18 de junio de 1994, solo la protocolización judicial a través del procedimiento establecido en los artículos 691 y 692 del CC, en la que se declara que el instrumento en cuestión es testamento, vincula «ab initio» a los interesados sin perjuicio de impugnación en vía declarativa, según el artículo 693 del propio Código.

Por lo tanto no cabe en ningún momento precedente a la protocolización tener por válidamente existente el testamento, y mal puede entenderse adquirida la capacidad económica objeto de gravamen, la sucesión hereditaria, cuando la misma no es posible tenerla por efectuada sino es hasta la reiterada protocolización judicial del testamento.

No es por lo tanto posible retrotraer la declaración del hecho tributario a un momento en que se carecía de título válido, ni tan siquiera para entender instituido heredero al recurrente.

De esta forma, sólo tras la referida protocolización del testamento ológrafo, lo que fue acordado por resolución judicial de 2 de diciembre de 1994, y realizado efectivamente por acta notarial de 7 de abril de 1995, puede entenderse que surge como tal válidamente el testamento ológrafo, siendo éste la única fecha que puede referirse a los efectos de fijar el «días a quo» de la presentación de la declaración tributaria....".

De forma similar se manifiesta la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de Octubre de 2008: "Si se realiza una interpretación integrada de las normas tributarias y de las normas civiles resulta claro que el testamento ológrafo en sí mismo no era formalmente válido hasta que por el Juez no se entendió justificada su identidad y ordenó su protocolización notarial y ésta se efectuó de forma efectiva, ya que sin esos requisitos esenciales que van más allá de una mera formalización del testamento, éste no podía desplegar sus efectos y los herederos que en él aparecían no podían suceder al causante en la posesión de los bienes y derechos en la forma en que se determinaba en el testamento y de ahí que tampoco pudiese existir hecho imponible alguno desde el punto de vista sucesorio.

Ello implica que si la protocolización del testamento, una vez aprobado por Auto del Juez del Juzgado de Primera Instancia número 5 de Madrid el 25 de julio de 2000, no se produce hasta el 12 de septiembre de 2000 deba entenderse que a esa fecha haya que estar a efectos del cómputo de seis meses necesarios para efectuar la autoliquidación y que si ésta se practicó el día 11 de diciembre de 2000 ello se hizo dentro de plazo y no era precedente el recargo aplicado."

La consecuencia de todo lo anterior es que si bien no es aplicable el art 69 del Reglamento al supuesto en concreto, pues este precepto contempla siempre la posibilidad de practicar liquidación, en el caso del procedimiento de solicitud de protocolización de testamento ológrafo, queda en suspenso la determinación de la obligación tributaria, hasta que quede válidamente declarada la condición de heredero."

De acuerdo a lo expuesto, no se puede exigir la obligación tributaria en cuestión si no se da cumplimiento a lo establecido en el artículo 689 del Código Civil y hasta que no se ordena su protocolización notarial, efectuándose de forma efectiva para que los herederos que aparecían en el testamento ológrafo puedan suceder al causante y adquirir mortis causa los bienes y derechos incluidos en el caudal relicto. Por consiguiente, la adquisición mortis causa de bienes y derechos por herencia o cualquier otro título sucesorio no se produce hasta que no se ordena la protocolización del testamento ológrafo y la misma se realiza de forma efectiva otorgándose el acta de protocolización ante notario.

QUINTO.- En segundo lugar y en relación a la prescripción, la resolución del TEAC reseñada también se pronuncia sobre el inicio del cómputo del plazo de declaración o autoliquidación del impuesto, y por ende del plazo de prescripción en los supuestos de adquisición mortis causa de bienes y derechos mediante testamento ológrafo. Su fundamento jurídico quinto indica:

"Cabe ahora preguntarse si el segundo de los procedimientos descritos podría entenderse incluido en los supuestos del art. 69 del Reglamento del Impuesto, toda vez que, a diferencia del procedimiento anterior, éste tiene evidente naturaleza litigiosa.

En concreto debe analizarse si podría incluirse en el tercer supuesto del precepto reglamentario, según el cual habiéndose iniciado el procedimiento después de expirado el plazo voluntario de declaración, la Administración debería haber requerido la presentación de la liquidación, aunque ésta quede suspendida posteriormente hasta que caiga resolución definitiva.

A tales efectos conviene señalar que los supuestos que se contemplan en dicho Reglamento, son siempre referidas supuestos en los que existen herederos ya instituidos, refiriéndose en la mayor parte de los casos a litigios relativos a los bienes, valoración de los mismos a efectos de partición, o determinación y cómputo del caudal hereditario o de las porciones hereditarias, legados deudas etc, o, incluso en ocasiones puede ser objeto de conflicto la condición de herederos en alguno de ellos, conflictos todos ellos que pueden dar lugar a los distintos supuestos de suspensión, bien de la práctica de la liquidación o bien de la exigencia de la misma cuando ya se ha practicado.

Por el contrario, en el supuesto de testamento ológrafo, solo existe en principio un llamamiento potencial consignado en un documento carente de validez hasta que exista el cumplimiento de lo establecido en el art 689 del Código civil, de ahí que no exista un verdadero instituido que pueda ostentar la condición de heredero y por tanto de obligado tributario, por lo que no puede hablarse de la existencia de una obligación tributaria exigible hasta que no exista una definición de la parte obligada en dicha relación jurídica.

Es consecuencia de lo anterior que el derecho a exigir el tributo no podrá surgir hasta la declaración judicial de heredero y solo a partir de ese momento cabe hablar del inicio del plazo voluntario de declaración, y, transcurrido éste, cabría hablar del inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar y a exigir el tributo. No se trata por tanto de un supuesto de suspensión de liquidación (la suspensión implica que hay una liquidación que podría exigirse) pero en este caso no hay liquidación que suspender porque no puede exigirse hasta que se defina la persona del deudor. Es por ello, que se trata, como motiva el Tribunal Regional, de un supuesto previsto en el art 4 del Texto Refundido de una limitación en la determinación de la obligación tributaria que hasta que queda resuelta no podrá practicarse la liquidación y exigirse al designado obligado tributario.

Por tanto, habiéndose declarado su condición de heredero por Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 1 de marzo de 2012 y declarándose la firmeza de la sentencia el 18 de junio de 2012, es entonces cuando se abren los correspondientes plazos de declaración en vía voluntaria, y finalizada ésta, se inicie a su vez el plazo de prescripción a que se refiere el art. 66 de la LGT.

En consecuencia, la liquidación dictada con fecha de 8 de enero de 2014 que aquí se impugna se produce cuando no había todavía transcurrido el plazo de prescripción debiéndose desestimar las alegaciones expuestas."

A la luz de lo señalado, se habrían iniciado actuaciones inspectoras el 24/04/2018, fecha en la que no habría prescrito el derecho de la Administración Tributaria Autonómica a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación puesto que no cabe una retroacción del hecho imponible a un momento en que el testamento ológrafo no era formalmente válido, como consecuencia de no haberse cumplido lo dispuesto en los artículos 688 y siguientes del Código Civil. Una vez ordenada judicialmente su protocolización notarial y realizada la misma sí se entiende producida la adquisición hereditaria, abriéndose por tanto el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación del impuesto y consecuentemente con la finalización de dicho plazo reglamentario se iniciará el plazo de prescripción del artículo 67.1 de la LGT.

En conclusión, procede desestimar la alegación relativa a la prescripción y confirmar como ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado.

SEXTO.- Este Tribunal debe pronunciarse también sobre la conformidad a Derecho de la resolución sancionadora impugnada, respecto de la cual únicamente se reiteran las alegaciones de la reclamación económico - administrativa interpuesta contra la deuda tributaria de la que deriva.

Todo acuerdo de imposición de sanción debe motivar con suficiencia la concurrencia de un doble elemento: objetivo y subjetivo. El primero de ellos está intrínsecamente relacionado con el principio de tipicidad que preside nuestro derecho administrativo sancionador. En el presente caso se incardina la conducta de la obligada tributaria en la infracción tributaria contemplada en el artículo 191 de la LGT, que dispone:

"1. Constituye infracción tributaria 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, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria."

La concurrencia de dicho elemento se motiva con suficiencia por la Administración Tributaria autonómica ya que ha producido un perjuicio económico a la Hacienda Pública como consecuencia de haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo; puesto que la obligada tributaria autoliquidó el impuesto sin ingresar cantidad alguna al declarar que había acontecido la prescripción del derecho a liquidar.

Por otra parte, el artículo 183 de la LGT dispone:

"1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.

3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica."

A la hora de motivar la existencia del elemento subjetivo, respecto del cual nada se alega en la interposición de la reclamación económico - administrativa por la obligada tributaria, es necesario que se acredite la concurrencia de dolo o culpabilidad con

negligencia. En el caso que aquí nos ocupa la Subdirección General de Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid motiva con exhaustividad el elemento de negligencia en la actuación de la reclamante y en sus relaciones con la Administración Tributaria, ya que se produce una omisión de la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; manifestándose en la no presentación de una autoliquidación completa, correcta y veraz en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con ocasión del fallecimiento del causante y de la adquisición mortis causa de bienes y derechos a través de la adveración y protocolización del testamento ológrafo.

Por tanto, se confirma como ajustada a Derecho la resolución sancionadora objeto de impugnación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.