

## TRIBUTACION DE LAS CANTIDADES PERCIBIDAS UN HEREDERO DE CONFIANZA TESTAMENTARIO

Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)

Resolución No. 00/6812/1997 de fecha 06/04/2001

**La gestión remunerada al heredero de confianza nombrado por vía testamentaria, que consiste en la formación del inventario, la administración y la actuación como albacea, tienen la consideración de rendimientos regulares, ya que la irregularidad para que se aplique los porcentajes de reducción a los que se refiere el actual artículo 18 de la LIRPF, se refiere al tiempo, es decir, al periodo de generación de la renta y no radica en que la actividad que los genera sea esporádica o discontinua, sino en que dichos rendimientos se devenguen irregularmente a pesar de que la actividad no presente tal naturaleza.**

**“PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto de la admisión a trámite de esta reclamación, en que se plantean las cuestiones siguientes: Primera, si son deducibles los gastos generados por el automóvil que el interesado alega haber afectado exclusivamente a su actividad profesional; segunda, tratamiento tributario de la remuneración percibida como heredero de confianza.

**SEGUNDO:** Por lo que se refiere al vehículo, tres son las razones por las que este Tribunal considera que no sería conforme a Derecho la deducibilidad de dicha amortización: en primer lugar, por no haberse probado la afección de este elemento a la actividad profesional, siendo ello necesario según lo establecido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria; en segundo lugar, porque el carácter deducible de los gastos está legalmente condicionado a su necesidad, sin que baste la simple conveniencia y no aparece acreditado en el expediente que el uso de un vehículo cuya depreciación se estima en 2.350.273 pesetas, sea necesario para la obtención de los ingresos profesionales; en tercer lugar, cabe citar el artículo 12 del Reglamento del Impuesto (de 3 de agosto de 1981), que impide considerar afectos a la actividad los bienes de esparcimiento y recreo de su titular, habida cuenta, por otra parte, de que el interesado no ha aportado prueba alguna que autorice a modificar la conceptualización de un vehículo como el controvertido como bien de esparcimiento y recreo. Las circunstancias alegadas por el recurrente para apoyar su tesis no constituyen pruebas sino meros indicios del hecho que quiere demostrar y que por tanto no vienen explicados necesariamente por la afección exclusiva del vehículo a su actividad profesional, sino que, en principio, podrían venir motivados por otras razones. En cambio, puede ser significativo que los justificantes de consumo de combustible aportados al expediente no se corresponden con el gasto real generado por el kilometraje recorrido.

**TERCERO:** La segunda cuestión, se refiere a la remuneración percibida en 1991 por la actuación del interesado como heredero de confianza de . El artículo 27 de la Ley 44/1978, aplicable a la liquidación de 1991, que "son rentas irregulares (...) aquellos rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, el ciclo de producción sea superior a un año"; el propio artículo establecía el tratamiento que en la mecánica liquidatoria del Impuesto, quedaba atribuido a estas rentas irregulares, y que tenía como finalidad evidente el corregir los efectos que la aplicación de una tarifa progresiva podía irrogar a unas rentas irregulares, con respecto a la tributación que las mismas rentas obtendrían de haberse devengado de forma más equilibrada o regular ejercicio tras ejercicio. De aquí que la Ley estableciera dos supuestos diferentes, constitutivos de rentas irregulares: a) Por una parte los rendimientos cuya obtención a lo largo del tiempo presente un carácter tan oscilante o errático que puede calificarse de "notoriamente irregular"; la naturaleza y finalidad del precepto deja fuera supuestos que en una interpretación excesivamente literal podrían quedar indebidamente incluidos: tal sería el caso del contribuyente que ejerciera esporádicamente cierta actividad, permaneciendo inactivo el resto del tiempo, lo que daría lugar a que en unos ejercicios obtuviera rendimientos relativamente más altos que en otros, en que quizá aquéllos podrían resultar nulos; es evidente que no sería coherente aplicar el tratamiento propio de los rendimientos irregulares en este caso: el contribuyente no ejerce su actividad de manera permanente, sino discontinua y es a esta discontinuidad a lo que obedece la irregularidad en el devengo de sus remuneraciones; otro caso similar sería el de las actividades que, por su naturaleza, generan rendimientos oscilantes o desiguales ejercicio tras ejercicio, como pueden ser las actividades agrícolas (dependientes de factores como la

climatología) u otras, como ciertas gestiones de venta; tampoco procedería considerar como irregulares a los rendimientos en tales supuestos, ya que en ninguno de los dos cabe afirmar que el mayor rendimiento obtenido en ciertos ejercicios corresponda a la actividad desarrollada en otros, sino que la fluctuación de los rendimientos obedecerá a las naturales oscilaciones del medio en que la actividad se desarrolla, que pueden ser más o menos favorables. Pues bien, el precepto en cuestión, siguiendo la finalidad indicada, busca igualar el trato fiscal de dos sujetos pasivos que ejercen dos actividades diferentes con similares rentas y grado de dedicación, pero que en un caso las retribuciones llegan de manera regular y en el otro no; b) En segundo lugar, los rendimientos obtenidos regularmente, pero cuyo ciclo de producción sea superior al año: quiere la Ley situar también dentro de la categoría de irregulares a las rentas que se generen con regularidad, pero sólo en unos años y no en otros (el ejemplo típico sería el de los rendimientos de ciertas explotaciones forestales); pero también aquí hay que evitar excesos interpretativos de la amplitud de la norma: cabe la posibilidad de que, pese a generarse las rentas a lo largo de varios años, el contribuyente las obtenga de manera regular, ejercicio tras ejercicio; tal sería el caso del titular de una explotación forestal que, mediante la adecuada parcelación de la misma, consiguiera obtener ingresos de similar cuantía en todos los ejercicios; o el supuesto del empresario de la construcción que, al ejecutar varias obras en distinto grado de terminación, lograra ingresos relativamente estables en el tiempo. Es también evidente que, si atendemos a la finalidad expresada (atemperar los efectos de la aplicación de la tarifa progresiva), no sería tampoco congruente calificar de irregulares a los rendimientos percibidos en estos casos, porque si se contempla la evolución de los ingresos con la perspectiva de varios ejercicios, se aprecia una estabilidad en los mismos que no justificaría aquella calificación, habida cuenta de que implicaría un privilegio fiscal sobre otros contribuyentes de similares rendimientos anuales, pero producidos o generados dentro de cada ejercicio y no a lo largo de varios. Este Tribunal se ocupó de esta cuestión en Resolución de 10 de enero de 1993 (expediente R.G. 7762-92), en que declaró que los rendimientos de la actividad de promoción y venta de viviendas, cuyo ciclo de producción, según se alegaba, es superior al año, no merecen la calificación de irregulares, porque la naturaleza irregular de los rendimientos no puede establecerse respecto a los obtenidos en una venta concreta, sino al ejercicio de una actividad, globalmente considerada, dentro de una serie de inversiones y desinversiones, de gastos y de ingresos; es decir, que el rendimiento, en el sentido empleado por el artículo 27 de la Ley 44/1978, es el de la actividad en su conjunto y por lo tanto también a ella ha de referirse el ciclo de producción, entendido como ciclo de generación de ingresos, y no a una operación determinada; concluía dicha Resolución que la naturaleza irregular de los rendimientos, por el supuesto legal de ciclo productivo superior al año, "sólo será predicable en aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad ejercida, globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos que permitan concluir que rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en un momento determinado, se han generado a lo largo de varios años". Otra Resolución sobre esta misma cuestión es la de 23 de octubre de 1996, en que este Sala consideró que no son rendimientos irregulares los percibidos por el comisionista de ciertas operaciones de venta de especial importancia económica, que fluctúan de un ejercicio a otro de manera acusada, utilizando para ello los razonamientos que quedaron parcialmente reproducidos anteriormente.

**CUARTO:** En el caso que nos ocupa y según el interesado, tenemos unos ingresos que se generaron a lo largo de varios ejercicios, porque las actuaciones propias del heredero de confianza se extienden durante varios años y además dichas remuneraciones son notoriamente irregulares en el tiempo, ya que sólo rara vez concurren las especiales circunstancias que las propician. Ello lleva al reclamante a defender que concurren los dos supuestos legalmente previstos: obtención de rendimientos en forma notoriamente irregular y además, generación del rendimiento en más de un ejercicio, por lo que procede analizar separadamente cada uno de ambos casos, a la luz de los razonamientos formulados anteriormente acerca del alcance e interpretación del artículo 27 de la Ley 44/1978.

**QUINTO:** En lo que concierne al carácter "notoriamente irregular" de la obtención de los ingresos, es cierto que hay actividades cuyo resultado genera ingresos de cuantía dispar, ejercicio tras ejercicio, y que la obtenida por el contribuyente puede ser una de ellas, como se comprende al examinar el tipo de función en que consiste la de "heredero de confianza". Pero ya hemos dicho que esta circunstancia, por sí sola, no equivale a la irregularidad en la obtención de rendimientos a efectos legales, ya que sería necesario para ello que dicha irregularidad afectase a la distribución temporal de los devengos y no -como ocurre aquí y en otras tantas actividades empresariales o profesionales- a la obtención del rendimiento en sí. Es decir: junto a las actividades del tipo que acaba de mencionarse existen otras en que el contribuyente desempeña una actividad, que da lugar a un resultado (producción de un bien o servicio, por ejemplo) susceptible de producir rendimientos, los cuales acaban obteniéndose, pero de forma notoriamente irregular en el tiempo, lo que da lugar a la necesidad de introducir alguna medida -la consideración de aquéllos como irregulares- para atemperar los efectos de la progresividad. No es éste el caso del contribuyente, cuya actividad como heredero de confianza es, evidentemente, esporádica o, todavía más, quizá no vuelva a repetirse. Pero la "irregularidad" a que la Ley se refiere, ha de girar sobre el devengo

temporal de los rendimientos y no sobre la actividad propiamente dicha, (cuyo carácter irregular en este caso queda fuera de toda duda). En una palabra, lo que ha de ser irregular en el tiempo, para que se aplique el artículo 27 de la Ley y el régimen que conlleva, son los rendimientos, no la actividad que los genera: el artículo 27 requiere que la causa de la irregularidad de los rendimientos no radique en que la actividad que los genera sea esporádica o discontinua, sino en que dichos rendimientos se devenguen irregularmente a pesar de que la actividad no presente tal naturaleza.

**SEXTO:** Resta por examinar la segunda circunstancia definitoria del repetido carácter irregular, es decir, que los rendimientos tengan un ciclo de producción superior al año, para lo cual ha de considerarse si es o no aceptable lo argumentado por el reclamante sobre el período de generación de la remuneración percibida, comprendido entre la fecha en que fue instituido heredero de confianza y la última actuación como tal. Ha de observarse, ante todo, que en determinados trabajos o cometidos realizados mediante remuneración cabe la posibilidad de que sean necesarias determinadas actuaciones previas, encaminadas a asegurar o posibilitar el buen fin de la función que se remunera; dichas actuaciones no forman parte, por tanto, del trabajo remunerado, aunque su realización sea necesaria para que éste sea posible y por tanto el rendimiento pueda ser percibido. Este carácter necesario de esas actuaciones previas no permite concluir que el período de generación de las rentas se extienda al tiempo durante el cual se hayan realizado aquéllas, por las siguientes razones: primera, porque la labor remunerada no se extiende, por definición, sino a las funciones o labores que interesan a quien satisface la remuneración; segunda, porque de aceptarse que sí se extienden, aparecería el problema de separar cuáles de las labores previas forman parte de las remuneradas y cuáles no, dado que la amplitud de éstas podría estar en función de las condiciones personales de quien haya de realizar la función remunerada. Aplicadas estas consideraciones generales a la cuestión que nos ocupa, resulta que a partir de la designación de heredero de confianza, la persona encargada ha de realizar diversas gestiones, pero éstas, en general, no tienen por qué comenzar en la fecha de la institución (sin perjuicio, evidentemente, de los contactos personales que los herederos de confianza hayan de mantener con el testador, y que no cabe entender incluidos en las funciones remuneradas). Además, cabe la posibilidad de que dicho heredero de confianza comience sus gestiones preparatorias antes o después, en función de un gran número de variables, algunas de ellas referentes a su situación o condiciones personales, todo lo cual llevaría en la práctica a la indeterminación o subjetivismo a la hora de fijar el período de generación del rendimiento discutido. El artículo 119 de la Compilación del Derecho Civil de Cataluña (Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/1984, de 19 de julio) dice que "Los herederos de confianza deberán tomar inventario de la herencia dentro de un año a contar de la delación de la herencia o legado, bajo pérdida de la remuneración correspondiente. Tanto los herederos como los legatarios de confianza tendrán derecho a resarcirse de los gastos y desembolsos a que dé lugar el cumplimiento de su cometido y a percibir la remuneración que les hubiese asignado el testador, o, en su defecto, entre todos la del 10 por 100 del valor de la herencia o legado objeto de la confianza y de los frutos o rentas líquidos, mientras dure su administración". Por otra parte, el 121 dice que, revelada la confianza y salvo que otra cosa disponga el testador, los herederos y legatarios de confianza tendrán, respectivamente, la consideración de albaceas universales o particulares. De estos preceptos se deduce que la gestión remunerada al heredero de confianza consiste en la formación del inventario, la administración y la actuación como albacea, por lo que la cuestión se limita a determinar la duración de dichas funciones en el caso que nos ocupa. Examinado el expediente se observa que, fallecida la causante el 12 de noviembre de 1990, antes de transcurrido un año, es decir, el 7 de noviembre de 1991 se otorga escritura de manifestación de herencia, revelación de confianza y adjudicación parcial de bienes, por cuya virtud los herederos de confianza cumplen su encargo en los términos en ella reflejados. Por tanto, entre la fecha de fallecimiento de la causante y la del documento público citado, fueron realizadas las funciones a que la Ley asocia la remuneración percibida, siendo el plazo inferior al año, por lo que ha de desestimarse también la reclamación en este punto.

**SÉPTIMO:** La tercera y última cuestión es la calificación del expediente. Este Tribunal entiende conformes a Derecho las sanciones impuestas sobre la parte de cuota correspondiente a no haber tomado como deducibles los gastos ocasionados por el vehículo cuya afectación íntegra a la actividad profesional no quedó demostrada. El contribuyente no puede razonablemente ampararse en una oscuridad de las normas o en su difícil interpretación, para justificar la deducción, en cada ejercicio, de un importe de superior a los 2 millones de pesetas en concepto de amortización y combustible de un automóvil no afecto íntegramente a la actividad profesional ejercida. La deducción de estos gastos para determinar el rendimiento neto de la actividad sin contar con más elementos probatorios que los aportados por el contribuyente, y a la vista de las circunstancias puestas de manifiesto por la Inspección y que constan en el expediente, dan lugar a la conclusión de que aquella conducta incurre, como mínimo, en una falta de diligencia en el cumplimiento de la obligación tributaria que originó la falta de ingreso de una parte de la cuota impositiva, situación para cuya rectificación fue necesaria la intervención de la Inspección tributaria, siendo, por tanto, conformes a Derecho las sanciones impuestas".

La resolución completa puede revisarse, usando los datos suministrados, a través del siguiente link:

<http://serviciotelematicosext.minhap.gob.es/TEAC/DoctrinaTEAC/>

