

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Extremadura4
- País Vasco: Guipúzcoa6
- Navarra8

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• La empresa familiar: jurisprudencia reciente sobre donación de empresa familiar con elementos no afectos

Javier Pérez-Fadón

Martínez. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Abogado.....11

TEMAS FISCALES

- TRIBUNAL SUPREMO.....19
- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....32
 - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....32
 - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones37
 - Procedimiento Tributario40

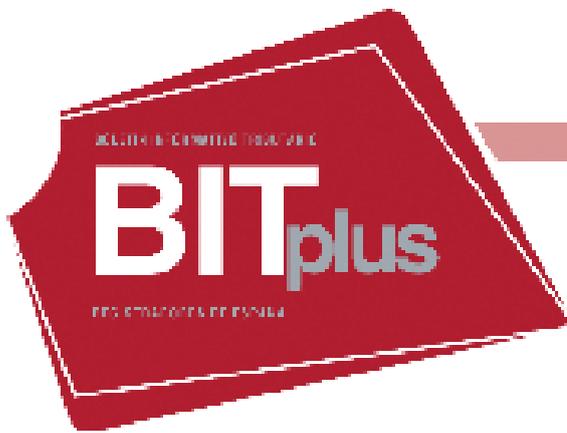
TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....43

Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....43

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

| | |
|---|---|
| NOVEDADES AUTONÓMICAS..... | 4 |
| EXTREMADURA | 4 |
| LEY 3/2022, de 17 de marzo, de medidas ante el reto demográfico y territorial de Extremadura | 4 |
| PAIS VASCO: GUIPÚZCOA..... | 6 |
| Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones..... | 6 |
| NAVARRA | 8 |
| ORDEN FORAL 13/2022, de 31 de enero, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y de embarcaciones usados, aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Especial sobre Determinados Medios de Transporte..... | 8 |

NOVEDADES AUTONÓMICAS

EXTREMADURA

LEY 3/2022, DE 17 DE MARZO, DE MEDIDAS ANTE EL RETO DEMOGRÁFICO Y TERRITORIAL DE EXTREMADURA

Disposición final segunda. Modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril

Cuatro. Se introduce un nuevo artículo 44 bis, que queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 44 bis. Tipo de gravamen reducido en las adquisiciones de viviendas habituales ubicadas en zonas rurales.

Se aplicará el tipo reducido del 4% a las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que se cumplan simultáneamente

los siguientes requisitos:

a) Que la vivienda esté situada en alguno de los municipios de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.

b) Que el valor de la vivienda no supere los 180.000 euros.

c) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros

por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes, debe tenerse en cuenta la equiparación que establece la regla 5.ª del artículo 52.1 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el

Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Se considerarán que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites que se acaban de señalar.”

Cinco. Se introduce un nuevo artículo 44 ter, que queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 44 ter. Tipo de gravamen reducido en las adquisiciones de inmuebles ubicados en zonas rurales.

1. Se aplicará el tipo reducido del 4 % a las transmisiones de inmuebles ubicados en municipios de Extremadura de menos de 3.000 habitantes, cualquiera que sea su

valor, destinados exclusivamente a constituir o continuar una actividad empresarial, excepto la de arrendamiento, o un negocio profesional.

2. La aplicación de este tipo reducido queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el inmueble esté situado en alguno de los municipios de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.

b) La transmisión debe efectuarse en escritura pública en la que se hará constar de forma expresa que el inmueble se destinará exclusivamente por parte del adquirente al desarrollo de una actividad empresarial o de un negocio profesional.

c) El adquirente, persona física o jurídica, debe estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal.

d) La actividad o el negocio tiene que realizarse en el inmueble adquirido en el plazo máximo de seis meses desde la transmisión.

e) El inmueble debe conservarse en el patrimonio del adquirente durante los tres años siguientes a la fecha de la transmisión salvo que en el caso de personas

físicas se produzca el fallecimiento durante ese plazo.

3. Si se dejaran de cumplir cualquiera de los requisitos establecidos en el apartado anterior, se estará a lo dispuesto en el artículo 69.2 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.”

Seis. Se introduce un nuevo artículo 50 bis, que queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 50 bis. Tipo de gravamen reducido para las escrituras públicas que documenten la adquisición de viviendas habituales ubicadas en zonas rurales.

Se aplicará el tipo de gravamen del 0,50 % a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles destinados a la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre

que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la vivienda esté situada en alguno de los municipios de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.

b) Que el valor de la vivienda no supere los 180.000 euros.

c) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes, debe tenerse en cuenta la equiparación que establece la regla 5.ª del artículo 52.1 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Se considerarán que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites que se acaban de señalar.”

Siete. Se introduce un nuevo artículo 50 ter, que queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 50 ter. Tipo de gravamen reducido aplicable a las escrituras notariales que documenten la adquisición de inmuebles que vayan a constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas en zonas rurales.

1. Se aplicará el tipo de gravamen del 0,50% a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles ubicados en municipios de Extremadura de menos de 3.000 habitantes, cualquiera que sea su valor, destinados exclusivamente a constituir o continuar una actividad empresarial, excepto la de arrendamiento, o un negocio profesional.

2. La aplicación de este tipo de gravamen reducido queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el inmueble esté situado en alguno de los municipios de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.

b) En la escritura pública se hará constar de forma expresa que el inmueble se destinará exclusivamente por parte del adquirente al desarrollo de una actividad empresarial o de un negocio profesional.

c) El adquirente, persona física o jurídica, debe estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal.

d) La actividad o el negocio tiene que realizarse en el inmueble adquirido en el plazo máximo de seis meses desde la transmisión.

e) El inmueble debe conservarse en el patrimonio del adquirente durante los tres años siguientes a la fecha de la transmisión salvo que en el caso de personas físicas se produzca el fallecimiento durante ese plazo.

3. Si se dejaran de cumplir cualquiera de los requisitos establecidos en el apartado anterior, se estará a lo dispuesto en el artículo 69.2 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.”

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

PAIS VASCO: GUIPÚZCOA

NORMA FORAL 2/2022, DE 10 DE MARZO, DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

El impuesto sobre sucesiones y donaciones en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa ha venido establecido y regulado por la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero.

Dicha disposición ha sufrido a lo largo de su vigencia numerosas modificaciones de diverso calado, entre las que cabe citar, con especial trascendencia, las que se señalan a continuación.

La Norma Foral 3/1992, de 2 de julio, por la que se adoptaban diversas medidas de carácter tributario y se modificaba la normativa reguladora de los impuestos sobre sociedades, sucesiones y donaciones e incremento del valor de los terrenos, así como la normativa de incentivos fiscales a la inversión, introdujo la exención para las herencias, legados o cualquier otro título sucesorio a favor de las personas descendientes, las adoptadas, cónyuge, ascendientes y adoptantes, así como la percepción por éstas de cantidades como beneficiarias de contratos de seguro sobre la vida.

Dicha exención fue objeto de ampliación por la Norma Foral 3/1997, de 23 de mayo, a las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, arguyendo que con dicha modificación se ponía fin al diferente tratamiento que estas últimas merecían según tuvieran lugar por actos «mortis causa» o «inter vivos».

Además de la anterior modificación, la citada Norma Foral 3/1997 introdujo una nueva reducción del 95 por 100 en la base imponible, con un máximo de 20 millones de pesetas, aplicable a las adquisiciones «mortis causa» de la vivienda habitual de la persona fallecida por parientes colaterales mayores de 65 años que hubieran vivido con la persona causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

En 2002, mediante la Norma Foral 5/2002 de 13 de mayo, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, se introdujo en la norma foral del impuesto una nueva bonificación en la base imponible del 95 por 100 para los casos de adquisición «mortis causa» por colaterales hasta el tercer grado de la persona fallecida, de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, siempre que no existan descendientes o adoptados.

A través de la Norma Foral 20/2003, de 15 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las parejas de hecho, se extendió en el ámbito tributario la equiparación de las parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, con respecto a las uniones matrimoniales, lo que supuso la incorporación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones de dicha equiparación.

En 2011, mediante la Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas tendente a la recuperación de la equidad y de aprobación de otras medidas tributarias, se eliminó la exención general para familiares directos. De este modo, las donaciones pasaron a tributar en su integridad, mientras que, para el caso de sucesiones, se aprobó una reducción de 220.000 euros por persona heredera, debiendo tributar de esa cantidad en adelante; todo ello sin perjuicio de las reducciones particulares establecidas en el impuesto. Los familiares directos que de acuerdo con la normativa anterior quedaban amparados por la exención pasaron a tributar a un tipo único del 1,5 por 100. Posteriormente, la reducción del importe mencionado de 220.000 euros se incrementó a 400.000 euros por la Norma Foral 1/2014, de 17 de enero, de modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La entrada en vigor el 3 de octubre de 2015 de la Ley 5/2015, de 25 de junio de Derecho Civil Vasco, supuso, entre otros aspectos, un impacto importante en las instituciones de derecho sucesorio del Territorio Histórico de Gipuzkoa, lo que afectó de modo sustancial a la regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Dicha afección vino recogida por la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

Esta última norma foral tuvo por objeto introducir las modificaciones necesarias para adaptar el sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las peculiaridades propias del Derecho Civil del País Vasco, y aportar la necesaria seguridad jurídica también en el ámbito de la fiscalidad. A través de ella se regularon, por primera vez en Gipuzkoa, las especialidades tributarias de figuras tales como el pacto sucesorio con eficacia de presente y la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio, figuras peculiares en su configuración y ajenas al sistema del Código Civil, que sin embargo tienen una

especial trascendencia tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, además de en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre el patrimonio.

Dicha adaptación tuvo su continuidad a través de la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias, a través de la cual se introducen modificaciones centradas especialmente en el tratamiento tributario de los pactos sucesorios de renuncia y de la sucesión por comisario.

Por último, cabe citar la modificación efectuada por el Decreto Foral-Norma 1/2018, de 19 de junio, por el que entre otras regulaciones se modifica la del impuesto sobre sucesiones y donaciones para incorporar las modificaciones aprobadas por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, de modificación de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Tales modificaciones, y el tiempo transcurrido desde la aprobación de la Norma Foral 3/1990, aconsejan una actualización general de la norma foral vigente y una puesta al día de la misma a través de la aprobación de una nueva norma foral. Dicha actualización también viene justificada por la necesidad de renovar el enfoque regulador originario de la misma, que ha sido superado por los criterios regulatorios actuales, mucho más precisos y amplios que los que eran tenidos en cuenta en el momento de su inicial aprobación. Además, una nueva norma foral permite una mejor sistematización de los contenidos de la misma; aspecto que no es posible con las modificaciones parciales que se han llevado a cabo hasta el momento presente.

Es por ello que la presente norma foral recoge una regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones más completa y sistematizada que su predecesora, incluyendo contenidos que anteriormente venían desarrollados reglamentariamente a través del reglamento aprobado por el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre.

Así, la norma foral aprobada contiene XII títulos, 78 artículos, tres disposiciones adicionales, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales.

En el título I se recogen los aspectos relacionados con la naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto, abarcando los puntos de conexión normativos y de exacción del mismo, de conformidad con lo dispuesto en la vigente redacción del Concierto Económico del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

El título II regula el hecho imponible, estableciendo lo que constituyen títulos sucesorios por una parte, y lo que se consideran negocios jurídicos gratuitos e «inter vivos» por otra. Además, se determinan los supuestos de no sujeción, las presunciones y las exenciones, además de otros aspectos de segundo orden relacionados con el hecho imponible.

El título III determina quien resulta contribuyente del impuesto, así como los casos de responsabilidad de otras personas o entidades en determinados supuestos.

El título IV regula la determinación de la base imponible, que incluye cinco capítulos. El capítulo I contiene las reglas generales y especiales de determinación de la base imponible, con especial incidencia en la valoración de los usufructos. Cabe apuntar en este caso que la valoración de los usufructos temporales ha pasado a calcularse a razón del 2 por 100 por cada periodo de un año en lugar del 5 por 100.

El capítulo II contiene las normas especiales para las adquisiciones «mortis causa», incluyendo la forma de cuantificar el caudal hereditario y las reglas de adición de bienes pertenecientes a la persona causante en un periodo inmediato anterior al fallecimiento, así como la forma de determinación del valor neto del caudal hereditario, teniendo en cuenta las cargas, deudas y gastos deducibles.

Los capítulos III y IV contienen las normas especiales para la determinación de la base imponible en las transmisiones lucrativas «inter vivos» y en materia de seguros, respectivamente.

El capítulo V establece las normas para la comprobación de valores, incluyendo las formas de notificación de dicha comprobación o, en su caso, de la liquidación resultante, así como de las formas de impugnación de dicha comprobación.

El título V contiene la aplicación de las reducciones en la base imponible, dando lugar a la base liquidable. Entre ellas se incluyen las aplicables por razón de parentesco o las que son aplicables por razones objetivas como son los casos de transmisión de la vivienda habitual para el causahabiente o participaciones en empresas.

Los títulos VI y VII establecen las reglas de autoliquidación y determinación de la deuda tributaria, incluyendo la cuantificación de la cuota íntegra y la aplicación, en su caso, de la deducción por la doble imposición internacional, y las reglas de devengo y de la prescripción del derecho a liquidar, respectivamente.

El título VIII contiene diversas normas especiales aplicables a diversas figuras del derecho civil vasco y común, tales como el usufructo, uso y habitación, sustituciones, fideicomisos, uso del poder testatorio y reservas, así como la obligación de aplicar las reglas de acumulación en determinados casos.

Los títulos IX y X incluyen las normas sobre la gestión del impuesto y las obligaciones formales derivadas del mismo, manteniendo el régimen de autoliquidación como forma de gestión del impuesto y estableciendo las obligaciones de información para las autoridades, funcionarios y particulares anteriormente existentes.

Por último, los títulos XI y XII incluyen las normas sobre los efectos de la falta de presentación de las autoliquidaciones y el cierre registral, así como el régimen sancionador.

La disposición adicional primera extiende a las parejas de hecho de la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, lo dispuesto en la norma foral para las uniones matrimoniales.

La disposición adicional segunda equipara, a efectos de la norma foral, las personas objeto de acogimiento permanente o preadoptivo, constituido con arreglo a lo establecido en la legislación civil, a los adoptados. A los mismos efectos, equipara las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, constituido con arreglo a lo establecido en la legislación civil, a los adoptantes. La disposición adicional tercera establece la regla de interpretación de las remisiones a la normativa anterior del impuesto.

La disposición derogatoria deroga cuantas disposiciones se opongan a lo dispuesto en la presente norma foral y en particular la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre, salvo sus artículos 42 a 45 y 47 a 52, que se declaran expresamente vigentes.

No obstante, en tanto no se desarrolle reglamentariamente lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 71 de esta norma foral, resultarán de aplicación los artículos 38 y 39 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La disposición final primera modifica la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al objeto de equiparar el cálculo del valor del usufructo a las mismas reglas que las establecidas en la presente norma foral. La disposición final segunda establece la entrada en vigor de la norma. La disposición final tercera habilita a la Norma Foral de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para modificar las exenciones, reducciones de la base imponible, los tramos de la base liquidable y los tipos de las tarifas de este impuesto. Por último, la disposición final cuarta autoriza a la Diputación Foral y al diputado o a la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean necesarias en desarrollo y aplicación de la presente norma foral.

A modo de conclusión cabe señalar que, sin incluir modificaciones sustanciales, a través de la presente norma foral se aprueba una regulación del impuesto mejor ordenada, sistemática y más acomodada al principio de legalidad.

Para consultar el texto íntegro, [pinche aquí](#).

NAVARRA

ORDEN FORAL 13/2022, DE 31 DE ENERO, DE LA CONSEJERA DE ECONOMÍA Y HACIENDA, POR LA QUE SE APRUEBAN LOS PRECIOS MEDIOS DE VENTA DE VEHÍCULOS Y DE EMBARCACIONES USADOS, APLICABLES EN LA GESTIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE.

En las transmisiones de vehículos y de embarcaciones usados se vienen aplicando para la determinación de la base imponible en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, los precios medios establecidos a tal fin, año tras año, mediante sucesivas Ordenes Forales.

La renovación del parque de vehículos y de embarcaciones usados, así como la natural alteración que experimentan sus precios en el mercado, determinan que deban actualizarse los vigentes precios medios, a cuyo fin se han confeccionado las tablas adjuntas en la presente Orden Foral como Anexos I, II, III y IV.

Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones y características técnicas sobre nuevos vehículos aportadas por los propios fabricantes.

Esta Orden Foral actualiza la valoración base de motores marinos por unidad de potencia mecánica real contenida en su anexo III, y mantiene la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV para la oportuna adecuación de los valores reflejados a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos.

Esta Orden Foral mantiene la tabla de porcentajes de depreciación de años anteriores, por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos.

Se incluyen bajo un mismo encabezamiento los datos técnicos correspondientes a los vehículos, con la potencia expresada en kilovatios (kW).

La evolución experimentada en el mercado por determinados medios de transporte, aconsejan su incorporación a la presente Orden Foral, constituyendo las autocaravanas un segmento adicional a los vehículos de turismo, así como las motos náuticas en el ámbito de las embarcaciones.

Como en años anteriores, se mantiene también como dato informativo e identificativo de los modelos, la potencia de los motores en caballos de vapor (cv), por ser un dato de carácter comercial y general que sirve para identificar algunos de los modelos de automóviles, si bien no es en ningún caso una unidad permitida de Sistema Legal de Unidades de Medida (Ley 32/2014, de 22 de diciembre, de Metrología). Asimismo, se conserva, como otro elemento para diferenciar algunos modelos de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen su misma denominación comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas se siguen diferenciando en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, elevando las cuantías de las de mayor cilindrada, dado que mantienen a lo largo del tiempo un mayor valor de mercado.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se mantiene, para adecuar su valoración a los criterios de la Unión Europea, la fórmula que elimina del valor de mercado la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

Por todo lo anterior procede actualizar para el año 2022 los precios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos.

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

TEMAS FISCALES..... 11

LA EMPRESA FAMILIAR: JURISPRUDENCIA RECIENTE SOBRE DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR
CON ELEMENTOS NO AFECTOS..... 11

Javier Pérez-Fadón Martínez. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho.
Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Abogado.

I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES.

II. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR.

III. CONCLUSIONES Y COMENTARIOS.

LA EMPRESA FAMILIAR: JURISPRUDENCIA RECIENTE SOBRE DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR CON ELEMENTOS NO AFECTOS.

Javier Pérez-Fadón Martínez. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Abogado.

I.- INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES.

Dentro del tratamiento tributario de la denominada “empresa familiar”, hay que recordar que, aunque sin hacer referencia expresa a tal denominación, es en el ámbito fiscal en el que se fija y determina el citado concepto.

En efecto, sobre todo en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) y más en concreto, en su artículo 4.ocho se fijan las características esenciales de este tipo de empresas, que en resumen se puede decir que engloba, tanto a las de carácter individual, como a las de naturaleza societaria.

En las empresas, negocios, comercios, oficios y cualquier otro tipo de entidades gestionadas de forma habitual, personal y directa por parte de personas físicas, se exoneran los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, cuando los rendimientos sean su principal fuente de rentas, asimismo se exoneran los bienes comunes del matrimonio afectos a la actividad, aunque solo sea realizada por uno de ellos.

El requisito de que los elementos patrimoniales tengan la condición de necesarios, apunta a que deban estar afectos a la actividad que desarrolle la persona individualmente sin forma societaria, en este tipo de empresas las cuentas bancarias, depósitos dinerarios en general y las inversiones financieras nunca pueden estar afectas a la actividad económica.

Por otra parte, se contempla en el citado artículo 4.ocho.Dos la delimitación de las empresas familiares con forma societaria, siendo los requisitos principales que los titulares de los derechos de propiedad, nuda propiedad

o de usufructo vitalicio de participaciones en entidades -con o sin cotización en mercados oficiales- no tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

En el sentido anterior, la normativa del IP concreta la condición anterior al establecer que se considera que no cumplen con esa característica, aquellas entidades que, durante más de 90 días del ejercicio social, tenga más de la mitad de su activo constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas, para lo cual se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Respecto a lo anterior, se concreta en la norma que, tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

Por lo que se refiere a los valores que dan lugar a la inclusión de una entidad como empresa familiar, se establece que no se deben computar los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas. Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto y los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de

dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

Tampoco deben tenerse en cuenta a estos efectos, aquellos elementos patrimoniales cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

Para finalizar con la delimitación de las empresas familiares, la LIP establece que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

Asimismo, se exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

En cuanto al alcance de la exención en el IP, se establece que sólo alcanzará al valor de las participaciones, **en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad**, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Por último, en cuanto a la delimitación de la exención de la empresa familiar en el IP, su ley se remite a la norma reglamentaria para concretar: los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades, actualmente establecido en Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para

la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Hay que destacar además que, dentro de la delimitación de lo que debe considerarse empresa familiar y de lo que puede exonerarse del IP, hay que distinguir dos aspectos, el primero es el que hace que una entidad pueda ser incluida en el concepto de empresa familiar, en el que como se ha visto se excluyen algunas sociedades cuando no encajan en la delimitación legal, pero que por vía de las excepciones a lo que pudieran ser sociedades de valores o patrimoniales, como el que sean sociedades reguladas que deban mantener en sus activos valores o que ciertos bienes materialicen beneficios de los últimos once años se admitan como afectos, solo en este aspecto, lo que determina que ciertas empresas puedan calificarse como familiares.

Por el contrario, para delimitar el alcance de la exención en el IP y como luego se verá en el ISD, la afectación deriva de los principios de necesidad para el desarrollo de la empresa, que determina su afectación a la actividad económica y, por ende, pudiera ser que un activo que materialice beneficios de la actividad no pueda calificarse como afecto a dicha actividad, piénsese en este sentido que dichos beneficios se hubieran invertido a nombre de la sociedad en una finca de recreo, que solamente utiliza el titular de la mayoría de las participaciones y sus familiares directos.

Por su parte, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), se completa lo que es su tratamiento fiscal básico con otro beneficio, estableciéndose en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, los supuestos en que se reduce su base imponible cuando se transmita, tanto mortis causa, como inter vivos una empresa familiar, de las definidas como exentas en el IP.

En el ISD no se determina cual es la valoración que debe tenerse en cuenta a efectos de la mencionada reducción de la base imponible, estableciendo los apartados 2.c) del artículo 20 de la Ley del ISD que se aplicara una reducción de la base imponible del tributo: *"...del 95 por 100 del mencionado valor [de la empresa familiar incluido en la base imponible del impuesto]"* y por su parte el apartado 6 del mismo artículo 20 de la misma Ley que: *"...se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición [de la empresa familiar]..."*

Dada la redacción de la Ley del ISD, ciertamente poco precisa, aunque se haga referencia a que dichas empresas o entidades estén exentas del IP, lo que parece que tenga en consideración para distinguir entre cuando esté totalmente exenta en el IP o cuando solo lo estuviera parcialmente, ha obligado a que tuviera que ser la doctrina -científica, administrativa y judicial- quién acotara este extremo de la cuantificación de la base de reducción de la

base imponible del ISD.

En efecto, primeramente la DGT, desde el año 2001, que, mediante contestaciones a consultas tributarias, estableció que la reducción de la base imponible del ISD resulta de la aplicación de forma proporcional al alcance objetivo de la exención en el IP, dando así cumplimiento al objetivo de que en el ISD se proteja la transmisión en el ámbito familiar de la reiteradamente citada empresa familiar, pero sin que ello conlleve un beneficio fiscal indebido a bienes no afectos a la actividad económica a que se dediquen dichas empresas, véase a este respecto por todas las contestaciones vinculantes en este sentido la V0177-09 de 30 de enero de 2009, criterio que fue posteriormente refrendado por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 16 de julio de 2015 y otras sentencias suyas en igual sentido.

II. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR¹.

Ahora, el Tribunal Supremo (TS), con fecha 10 de enero de 2022, vuelve sobre esta cuestión al juzgar un supuesto, en el que una determinada empresa familiar ha sido donada con aplicación del beneficio fiscal recogido en el artículo 20.6 de la Ley del ISD, para resolver sobre si puede beneficiarse totalmente de la reducción de la base imponible de este impuesto, en concreto el TS en su auto de admisión del recurso de casación establece que:

"...La cuestión principal que se plantea en el presente recurso se circunscribe a determinar si determinadas inversiones financieras pueden considerarse elementos patrimoniales afectos a la actividad económica y formar parte por tanto del beneficio fiscal pretendido por el sujeto pasivo en el gravamen a que quedó sujeta la donación de una serie de títulos de una entidad mercantil..."

El caso concreto objeto del recurso trataba de la donación de la sociedad limitada, cuyo activo contenía en la cuenta de inversiones financieras temporales un saldo ciertamente elevado de 1.778.774,07 euros, entendiendo la Inspección de Hacienda de la Comunidad Autónoma gestora del ISD que las mencionadas inversiones temporales no tenían nada que ver con la actividad de la sociedad objeto de donación.

Desde el principio, la Administración competente para realizar la inspección de la auto-liquidación del ISD consideró que las inversiones financieras no pueden ser bonificadas por la reducción de la base imponible, interpretando que la normativa legal no ampara dicho beneficio fiscal y, obviando lo dispuesto en la norma reglamentaria que desarrolla el artículo 3 de la Ley del IP,

como ha expuesto el TS en esta Sentencia, suponiendo, sin mayores justificaciones, que existe una especie de presunción iuris et de iure por la que dichas inversiones financieras no pueden incluirse en la base de reducción de la base imponible del ISD.

En todas las Instancias, tanto administrativas, como judiciales, anteriores al recurso de casación, se anularon las actas de inspección levantadas al beneficiario de la donación, con base en que la Administración no había demostrado la falta de afectación de las inversiones temporales a la actividad de la empresa adquirida.

Concretamente, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, el TEAR y el TEAC establecieron:

*"...Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón con fundamento en que la conclusión obtenida por la Inspección sobre la falta de afectación de las inversiones financieras temporales recogidas en una determinada cuenta contable no había quedado suficientemente contrastada. El Tribunal Económico-Administrativo Central terminó por confirmar enalzada este acto, mediante resolución de 11 de noviembre de 2015, con base, entre otros razonamientos, en que a pesar del matiz introducido por el artículo 27 de la Ley 40/1998, luego mantenido por la Ley 35/2006, **no todos los activos representativos de la participación de fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros han de quedar excluidos de la posibilidad de considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, así como en que en este caso existían indicios de que las inversiones financieras temporales integradas en el activo de la entidad respondían a necesidades derivadas de la vida de la mercantil.***

El Tribunal Superior de Justicia de Aragón al que la Administración de dicha Comunidad Autónoma recurrió la Resolución del TEAC, antes mencionada, con argumentos parecidos a los de la vía económico-administrativa, ratificó las resoluciones al considerar que:

"... En este caso hay datos que permiten considerar que esas inversiones, como una actuación puntual en la gestión financiera, podían constituir elementos afectos a la actividad económica de la empresa y frente a esos datos, la Inspección, como señala el Abogado del Estado, nada aporta en apoyo de su consideración de las inversiones que reflejaba la cuenta 541 como totalmente ajenas a la actividad de [la S.L.] En consecuencia, la resolución del TEAC no resulta contraria a derecho, por lo que el recurso se desestima"

Llegado a este punto, el TS entiende que los activos financieros de una sociedad, de acuerdo con la normativa fiscal aplicable a las empresas familiares, que considera que son, fundamentalmente, el artículo 4 de la Ley del 19/1991, del IP, el artículo 20 de la Ley 29/1987 del

¹ Los fundamentos jurídicos de la sentencia se transcriben en la sección de Tribunal Supremo, en Tributos Oficinas Liquidadoras.

ISD, la regulación de los elementos necesarios para las actividades económicas de la Ley del IRPF y el artículo 6.3 del RD 1704/1999 el Real Decreto 1704/1999, pueden, según que supuestos, considerarse como afectos en los términos legales citados.

En concreto, el TS entiende que lo previsto en el mencionado artículo 6.3 de la norma reglamentaria que desarrolla la Ley del IP no excede el mandato legal contenido en el artículo 4 de dicha ley, por lo que su contenido es plenamente aplicable, en concreto, en la sentencia se establece que:

"El artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, dictado en el válido ejercicio de la potestad reglamentaria del Gobierno, con la habilitación legal específica y dentro de los límites del principio de reserva de ley, como se ha expuesto, dispone ya que: "para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica (...)".

Esos activos no son otros que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, entre los que se encuentran los activos discutidos que, como dice el precepto, "en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica".

Con la salvedad introducida en ese inciso del artículo 6.3 del RD 1704/1999 no se atisba exceso reglamentario alguno sino más bien, como hemos dicho, un adecuado desarrollo y complemento de la regulación legal de acuerdo con lo que se va a señalar a renglón seguido".

No obstante lo anterior, el TS, en sintonía con lo manifestado en Instancias anteriores de este supuesto, matiza que no en todos los casos los activos financieros de una empresa familiar están afectos a su actividad, sino que está claro que el legislador solo incluye a los que estén afectos a dicha actividad, por considerarlos necesarios para la misma, si bien resulta por otra parte incontrovertible que, del propio concepto de empresa como conjunción de capital y trabajo, se colige que la necesidad de elementos dinerarios con cierta liquidez, como son las participaciones en Fondos de Inversión en Activos de Mercados Monetarios (FIAMMM), que mantenía en su activo la sociedad, es algo consustancial y necesario para el desarrollo de la actividad empresarial como así lo entendió el obligado tributario en todo momento.

Además, el TS pone de relieve que en este caso, el saldo de la cuenta contable citada ha ido oscilando de forma

considerable a lo largo del tiempo, lo que refuerza la idea de ser un activo transitorio y excepcional, más aun al observar el correlativo movimiento inverso reflejado en las cuentas propias de tesorería, de lo que cabe deducir claros indicios de que las inversiones financieras temporales integradas en el activo de la entidad respondían realmente a necesidades derivadas del desarrollo propio de una compañía mercantil permitiendo unas materializaciones puntuales de ciertos excesos de tesorería que, por sí mismas, no pueden ser consideradas no afectas a la actividad empresarial. Todo lo cual, lleva a considerar como lógico que la tesorería, generada por la actividad de la sociedad en determinados momentos, pueda invertirse en ese tipo de productos en el ámbito de una razonable gestión financiera.

Por otro lado, en esta sentencia del TS, se recalca un extremo, ya puesto de manifiesto en anteriores pronunciamientos, como es el que, según lo establecido en el artículo 105 de la Ley Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no se debe atribuir la carga de la prueba de la afección al obligado tributario que puso de manifiesto en su autoliquidación que existían participaciones o elementos patrimoniales, los activos monetarios indicados, afectos al desarrollo de la actividad empresarial, sino de dejar sentado que debe ser la Inspección de la Comunidad Autónoma a quien corresponde acreditar que no existe tal afectación o que la misma no es total o, si se quiere, que alguna parte de dichas inversiones resultaban superiores a las necesidades de circulante, que se trataba de elementos patrimoniales ociosos o no necesarios para el desarrollo de la actividad.

A los argumentos anteriores, utilizados en las Resoluciones económico-administrativas y en la Sentencia de instancia recurrida, añade el TS que para la adecuada comprensión del precepto legal que debe ser interpretado, el artículo 20.6 de la LISD, es preciso hacerlo no solo mediante la interpretación gramatical o literal de la norma o de aquellas otras a que ésta se remite para la integración del concepto -esto es, para la fijación del *quántum* de la reducción del 95 por 100- sino, muy en particular, a la interpretación finalista o teleológica, por virtud de la cual la transmisión a título gratuito de la empresa familiar entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, está beneficiada de un régimen tributario especial, en protección de dicha empresa y su continuidad, que no solo beneficia al donatario, sino a la sociedad en su conjunto.

Asimismo, se recurre en la sentencia del TS analizado a su variada jurisprudencia que, sin duda, opta por un reconocimiento de la aplicación del beneficio fiscal a las empresas familiares, incluyendo los elementos afectos a la actividad, sin excluir las inversiones financieras, aunque

reconociendo, que en los supuestos de que existan bienes o derechos no afectos, se aplique, solamente, a la parte proporcional que los afectos representan sobre el total.

A la propia jurisprudencia, añade el TS, que existe una doctrina administrativa, tanto del TEAC, como de la DGT, en el mismo sentido, que como recuerda obliga a los TEAR y a las Administraciones gestoras a acatar sus directrices, resaltando que sorprende que, dado que dicha sujeción de las Administraciones gestoras, sin excluir a la que gestiona los tributos cedidos, como es el que ampara la liquidación controvertida, que la Comunidad Autónoma recurrente haya omitido toda consideración acerca de la previa existencia de ese criterio establecido, que le vincula, a falta de jurisprudencia.

En resumen, en su Fundamento de Derecho Cuarto, el TS, establece la siguiente jurisprudencia:

“CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.

Como síntesis y corolario de nuestros razonamientos anteriores, procede dar respuesta a la cuestión propuesta en el auto de admisión como precisada de esclarecimiento con fines de interés casacional:

"(...)

La jurisprudencia que se fija es la siguiente:

1) En los casos en que la donación inter vivos de una empresa familiar venga constituida, en parte de su valor, por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD.

2) La procedencia de tal reducción de la base imponible establecida en el artículo 20.6 LISD viene condicionada, por la propia remisión que el precepto establece al artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a la acreditación de su afección a la actividad económica.

3) El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 LISD, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, siempre que se acredite el requisito de la afección o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación.

4) El artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, es conforme a la ley que

regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto.

Procede, en consecuencia, la declaración de no haber lugar al recurso de casación deducido por la Comunidad Autónoma de Aragón, dada la conformidad a derecho la sentencia recurrida, que a su vez consideró improcedente la liquidación correctora de la declaración, practicada por dicha Administración. Tal liquidación debe mantenerse anulada, por ser adecuadas las dos resoluciones del TEAR y TEAC que, en materia de tributos cedidos, la declararon nula.”

III.- CONCLUSIONES Y COMENTARIOS.

En primer lugar, como deriva de la reconvención que esta sentencia hace a la actuación de la Administración de la CA competente en este caso, se equivocó al modificar la base de reducción de la base imponible del ISD, no motivando debidamente sus liquidaciones.

En el sentido anterior, como expone el TS, debiera haberse ajustado a la doctrina administrativa que, según la normativa de dichas empresas familiares, permite, según los casos concretos, que las inversiones financieras estén afectas al desarrollo de la actividad, lo que remarca que, para excluirlas del cálculo de la reducción de la base imponible del ISD, hubiera sido imprescindible probar que, por las circunstancias que fueran, no tenían la condición de necesarias para ejercer su actividad por parte de la empresa familiar.

Al mantener la mencionada Administración, que siguió basando la corrección de no considerar como reductibles las inversiones financieras temporales que tenía la empresa donada, simplemente en que dichas inversiones nunca podían tener la condición de afectas por aplicación de la normativa legal, es lo que, finalmente, lleva a que en esta sentencia, se rechace el recurso de casación de la CA actuante y se fije la jurisprudencia antes transcrita, que luego se analizará.

Así pues, el recurso de la Administración autonómica, que es quién recurrió ante el TS, la imposibilidad, de que en el momento de la auto-liquidación del ISD por la donación de una empresa alcance a las inversiones financieras, se basaba en considerar que, aplicando literalmente el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que en dicho momento era la Ley 40/1998, dichas inversiones no podían entenderse, en ningún caso, como afectas a la actividad de la empresa.

En concreto, dicho precepto de la Ley 40/1998,

establecía lo siguiente, del que se destaca en negrita lo dispuesto respecto a los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros:

“Artículo 27. Elementos patrimoniales afectos.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. **En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.**

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente podrá determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.”

Cabe resaltar que el inciso final de la letra c) del apartado 1 del artículo transcrito y resaltado en este trabajo en negrita sigue estando vigente en la actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que sigue diciendo: **“En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.”**, por lo que la doctrina jurisprudencial de esta sentencia mantiene su total aplicabilidad.

En las actuaciones inspectoras, se consideró que el segundo párrafo de la letra c) del apartado 1 de dicho artículo invalidaba cualquier norma reglamentaria, en concreto, lo dispuesto en el artículo 6.3 del Real Decreto

1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, dictado en desarrollo del artículo 4 de la Ley 19/1991, del IP.

Dicho artículo reglamentario, por su parte, es del siguiente tenor literal, en el que se ha destacado, al igual que en lo dispuesto a nivel legal en la Ley del IRPF lo que atañe a los:

“Artículo 6. Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.

(...)

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, **salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica.**

Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”

La Comunidad Autónoma recurrente consideraba que existía una contradicción entre ambas normas, que debía resolverse a favor de la que tenía carácter legal, por lo que dicha excepción contenida en el artículo 6.3 no era sino más que una extralimitación de la norma reglamentario y, por ende, no aplicable en ningún caso.

En mi opinión, coincidente con la jurisprudencia que establece esta sentencia, no existe contradicción alguna entre lo dispuesto en la Ley del IRPF y lo reglamentado en la normativa del IP, toda vez, que la salvedad que se establece en el reglamento transcrito, que permite que las inversiones financieras puedan ser consideradas como elementos patrimoniales afectos a la actividad no se refieren a las personas físicas, objeto de la Ley del IRPF, sino a las entidades de carácter societario, gravadas en el Impuesto sobre Sociedades y, además, no afectan al citado IRPF, sino al IP y al ISD.

El TS, lo expresa de otra forma, entendiéndose además, que la interpretación de la normativa aplicable al caso era el asunto principal del litigio, en este sentido, consideraba que, lo fundamental era determinar el alcance de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD, es decir, si es posible la prueba de la afectación de las inversiones -financieras o no- incorporadas al valor de lo donado o,

por el contrario, tal prueba está prohibida por la ley, dada la letra de la Ley 40/1998, antes parcialmente transcrita.

El TS, considera que el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, establece, a propósito de la valoración de participaciones y acerca de la determinación del importe exento, que "para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, salvo en lo que se refiere a los activos previstos - en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica", de lo que infiere, sin dificultad interpretativa, que el mencionado precepto reglamentario no incurre en ultra vires, como la Administración autonómica parece sostener, sino que complementa la interpretación sobre el requisito de la afección, por mandato directo y expreso del artículo 4, Ocho, punto tres de la Ley 19/1991.

Así pues, el TS determina en su doctrina jurisprudencial dos aspectos concretos, en primer lugar las inversiones financieras pueden en el caso de entidades societarias estar exentas del IP como elementos afectos de empresas familiares, lo que deriva en que pueden formar parte de la base de reducción de la base imponible del ISD, en caso de transmisiones gratuitas, tanto mortis causa, como *inter vivos*.

Lo segundo, el artículo 6.3. del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1704/1999 es plenamente legal, en el sentido que no excede el mandato de las leyes aplicables al caso, tales como la Ley 19/1991, del IP, la Ley 29/1987, del ISD y la Ley 35/2008, del IRPF.

Es muy positivo que, en esta sentencia se haga referencia a cómo se puede demostrar que las inversiones financieras de una empresa familiar societaria pueden ser calificadas como afectas, en los términos normativas reseñados en este trabajo, que constan en las transcripciones de las Resoluciones económico-administrativas, en concreto se estableció por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, según transcribe el TS, y en el que he resaltado en negrita los aspectos positivos del criterio administrativo ratificado en la sentencia:

*"...ha quedado acreditado que el saldo de la cuenta contable en las que se recogía las participaciones discutidas, a lo largo de varios ejercicios, muestra a 31 de marzo de 2004, el día anterior a la donación, un importe de 1.778.774,07 euros, importe muy superior a los saldos recogidos en ejercicios anteriores, lo que determinó que el TEARA defendiera la transitoriedad o excepcionalidad del saldo de la cuenta a 31 de marzo, **más si cabe analizar el correlativo movimiento inverso reflejado en las cuentas***

propias de tesorería.

*Lo expuesto le permite afirmar que existían claros indicios de que las inversiones financieras temporales integradas en el activo de la entidad respondían realmente a necesidades derivadas de la vida propia de una compañía mercantil **permitiendo unas materializaciones puntuales de ciertos excesos de tesorería que, por sí mismas, no pueden ser consideradas no afectas a la actividad empresarial.***

*Es absolutamente razonable, **por tanto, que la tesorería generada por la actividad de la sociedad en determinados momentos pueda invertirse en ese tipo de productos en el ámbito de una razonable gestión financiera.***

Lástima que en la Sentencia no se concretara aun más las posibles formas en que debe justificarse en los supuestos de inversiones financieras su necesidad y, en su caso, las cuantías máximas proporcionales al volumen de ingresos y al del activo de las sociedades, para evitar que se utilicen las empresas familiares como vía de elusión del pago de carteras de valores o de otras inversiones financieras.

Es cierto que, tampoco en otras instancias, como la DGT, el TEAC o los Jueces y Tribunales en general o en el propio TS, tampoco se ha concretado debidamente en este extremo, toda vez que, en la mayoría de los supuestos se ha optado por establecer que debe existir una debida proporción entre las cuantías globales del negocio respecto a dichas inversiones, sin mayores precisiones.

Pese a todo, mi criterio sobre esta sentencia, sus fundamentos jurídicos y la doctrina que establece son claramente positivos, porque permite que las entidades con formas societarias, que instrumenten la denominada "empresa familiar", **puedan efectuar inversiones financieras**, sin límite alguno en cuanto a los elementos en que se materialice, puesto que en este caso ni siquiera rige la prohibición que se establece sobre las Instituciones de inversión colectiva, que solo alcanzan a que no sean vehículos de dichas empresas familiares, pero no sobre que puedan servir como elementos de inversión de dichas empresas.

Únicamente advertir que, en algunos supuestos en que dichas inversiones superen, claramente, a los demás elementos del activo o de la cuenta de resultados, poniendo de manifiesto que no son necesarios para la actividad económica de la empresa, motivándose así con las cifras correspondientes, estimo que no será posible ni exonerar dichas inversiones del IP, ni correlativamente, que se beneficien de las reducciones del ISD.

TRIBUNAL SUPREMO 19

DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: ELEMENTOS AFECTOS.

Sentencia de 10 de enero de 2022 19

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 32

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 32

- Escritura pública de compraventa de un supermercado: inscripción en el Registro. 32
- Tributación en el ITP de la concesión de uso privativo de dominio público radioeléctrico y Derecho de la Unión Europea. 33
- Constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado con la asunción de la deuda hipotecaria pendiente..... 33
- Aplicación del tipo reducido para empresas inmobiliarias. 33
- Ampliación de capital mediante aportación de fincas. 34
- Término "fianza" como sinónimo de "garantía" 34
- Excesos de adjudicación 35
- Base imponible en las concesiones administrativas 36
- Principio de gravamen según convención 37

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 37

- Ajuar doméstico. 37
- Transmisión de empresa: activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. 38
- Donación de empresa: retribuciones. 39
- Beneficios fiscales para las uniones de hecho. 39

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 40

- Tasación pericial contradictoria. 40
- Motivación de las liquidaciones. 40
- Comprobación de valores: valores catastrales. 41

TRIBUNAL SUPREMO

DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: ELEMENTOS AFECTOS. Sentencia de 10 de enero de 2022

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la sentencia dictada por la Sala de Aragón, de este orden jurisdiccional, arriba mencionada, a fin de dilucidar si es o no conforme a Derecho. En ella se sometió a enjuiciamiento la resolución de 11 de noviembre de 2015, del Tribunal Económico Administrativo Central -TEAC- que desestimó el recurso de alzada formulado por el Director General de Tributos del Gobierno de Aragón frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Aragón de 29 de marzo de 2012, que estimó la reclamación interpuesta por Don Sergio contra la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que se denegó en parte el importe de la reducción del 95 por 100 prevista en el artículo 20.6 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En particular, se trata aquí de dilucidar si, en los casos en que el objeto de una donación venga constituido por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, que determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, por poder apreciarse su afección a la actividad económica, o si, por el contrario, sobre la base del artículo 27 de la Ley 40/1998, de IRPF, aplicable *ratione temporis*, estos activos no pueden tener, en ningún caso, la consideración de afectos a la actividad económica, sin posibilidad, por tanto, de prueba en contrario.

SEGUNDO.- Fundamento del auto de admisión y referencia en él a la argumentación de la sentencia de instancia.

Según el auto de admisión: "[...] La cuestión principal que se plantea en el presente recurso se circunscribe a determinar si determinadas inversiones financieras pueden considerarse elementos patrimoniales afectos a la actividad económica y formar parte por tanto del beneficio fiscal pretendido por el sujeto pasivo en el gravamen a que quedó sujeta la donación de una serie de títulos de una entidad mercantil [...]"

Según el artículo 20.6 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- (el resalte en negrita es nuestro):

" 6. En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de

Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora".

Ha de tenerse en cuenta, en relación con los transcritos apartados 2.c) y 6, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, sobre la que luego volveremos.

Por su parte, la norma a la que aquella efectúa el reenvío es el artículo 4. Ocho, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que dice así:

"Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este Impuesto:

Ocho.

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. *A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades...*

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. *Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:*

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) **Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.**

b) *Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades [...]*".

Según el auto de admisión de este recurso de casación, en el que se da cuenta de los hechos de relevancia tributaria para el adecuado enjuiciamiento en casación del asunto, con referencia también a la narración de los hechos y el razonamiento de la Sala de Aragón en la sentencia recurrida:

"[...] SEGUNDO.- La cuestión principal que se plantea en el presente recurso se circunscribe a determinar si determinadas inversiones financieras pueden considerarse elementos patrimoniales afectos a la actividad económica y formar parte por tanto del beneficio fiscal pretendido por el sujeto pasivo en el gravamen a que quedó sujeta la donación de una serie de títulos de una entidad mercantil.

Con carácter previo a determinar si esta cuestión presenta un interés casacional objetivo, es necesario poner de relieve algunos hechos que fueron considerados por el pronunciamiento impugnado y no necesitan esclarecimiento alguno.

*Doña María Inés realizó una donación en favor de su hijo en fecha 1 de abril de 2004, habiendo este aplicado la reducción del 95 por ciento de la base imponible prevista en el artículo 20.6 de la LISD. Como consecuencia de la realización de unas actuaciones de investigación y comprobación por el Servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón se dictó una liquidación a fin de regularizar la situación tributaria de don Sergio con resultado de cuota a ingresar al considerar la administración, entre otros aspectos, que no era de aplicación la reducción del artículo 20.6 LISD a la parte de la donación consistente en las participaciones de una entidad que correspondían al saldo de una cuenta proveniente de activos no afectos a la actividad desarrollada por la mercantil. **Se trataba de inversiones financieras que, según la inspección, eran ajenas a la actividad de la empresa (manufactura, compra, venta y representación de prendas de vestir).***

Interpuesta reclamación económico-administrativa por el sujeto inspeccionado, la misma fue estimada por resolución de 29 de marzo de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón con fundamento en que la conclusión obtenida por la Inspección sobre la falta de afectación de las inversiones financieras temporales recogidas en una determinada cuenta contable no había quedado suficientemente contrastada. El Tribunal Económico-Administrativo Central terminó por confirmar en alzada este acto, mediante resolución de 11 de noviembre de 2015, con base, entre otros razonamientos, en que a pesar del matiz introducido por el artículo 27 de la Ley 40/1998, luego mantenido por la Ley 35/2006, no todos los activos representativos de la participación de fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros han de quedar excluidos de la posibilidad de considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, así como en que en este caso existían indicios de que las inversiones financieras temporales integradas en el activo de la entidad respondían a necesidades derivadas de la vida de la mercantil.

El Gobierno de Aragón formuló recurso contencioso-administrativo frente a esta resolución que finalmente fue desestimado por sentencia de 10 de diciembre de 2019 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

TERCERO.- *La sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación, tras hacer una sucinta exposición de*

los hechos y de las alegaciones de las partes, resuelve la cuestión basilar del recurso mediante el razonamiento introducido en el fundamento de derecho tercero, que resulta pertinente transcribir a fin de centrar la cuestión de interés casacional: "Elart. 27.c) de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre(RCL 1998, 2866), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, cualesquiera elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos y precisa que **en ningún caso** tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

Elart. 20.6 de la Ley 29/1987, remite respecto de la reducción que prevé, al apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece, a propósito de la valoración de las participaciones y determinación del importe exento, que: "Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Cabe por ello admitir que puedan llegar a apreciarse afectos a la actividad económica a ese tipo de activos [...].

[...] En este caso hay datos que permiten considerar que esas inversiones, como una actuación puntual en la gestión financiera, podían constituir elementos afectos a la actividad económica de la empresa y frente a esos datos, la Inspección, como señala el Abogado del Estado, nada aporta en apoyo de su consideración de las inversiones que reflejaba la cuenta 541 como totalmente ajenas a la actividad de Creaciones Artenserie S.L.

En consecuencia, la resolución del TEAC no resulta contraria a derecho, por lo que el recurso se desestima".

En definitiva, la sentencia considera aplicable el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio -cuya interpretación se propugna en el escrito de preparación del recurso de casación-, y deduce del mismo que puede admitirse, pese a lo previsto en el artículo 27.c) de la Ley 40/1998, aplicable *ratione temporis*, que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros pueden estar afectos a una actividad económica [...]."

La sentencia de instancia, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, señala que:

"[...] SEGUNDO.- La Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón mantiene la regularización propuesta por la Inspección y que no aplica la reducción prevista en el art 20.6 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, sobre el valor íntegro de las 750 participaciones sociales de la entidad Creaciones Artenserie S.L. donadas por Doña María Inés a su hijo Don Sergio, en cuanto excluía del mismo el saldo que a 31 de marzo de 2004 mantenía la entidad en la cuenta 541 "Inversiones financieras temporales", 1.778.774'07 euros. A juicio de la Inspección, según el acta de disconformidad, esos activos no estaban afectos a la actividad desarrollada por Creaciones Artenserie S.L., cuyo objeto social es la manufactura, compra, venta y representación de prendas de vestir en serie. La Inspección argumentaba que la tenencia y negociación de Inversiones Financieras era totalmente ajena a la actividad de la empresa y además no se trataba de un hecho puntual ya que en 2003 la cuenta presento un saldo de 2.828.339'55 euros y era superior en 2002.

El TEARA considera que la conclusión a la que llegaba la Inspección acerca de la falta de afectación de las inversiones financieras temporales recogidas en la cuenta 541 no había podido ser contrastada y los saldos que según los balances de 2002 y 2003 presentaba esa cuenta, 193.339'55 (por error transcribe ,39.339'55 euros) en 2002 y 524.713'39 euros en 2003 apoyarían la alegación de la empresa acerca del carácter excepcional del saldo de la cuenta 541 a 31 de marzo de 2004.

También valora el TEARA que el saldo de la cuenta de bancos era al cierre de 2002 de 1.505.082'27 euros y de 1.812.543'77 euros a 2003 mientras a 31 de marzo de 2004 era de 894.920'39 euros, que asimismo abundaba en la alegación de la empresa acerca de un exceso transitorio de tesorería.

Finalmente señala que considerando la aplicación a reservas voluntarias de los resultados de los ejercicios 2002 (908.329'57 euros) y 2003 (1.127.136'49 euros) existían dotaciones suficientes para identificar como posible origen del saldo de la cuenta de inversiones financieras temporales, beneficios no distribuidos.

Por todo ello entiende que la conclusión de falta de afectación del saldo de la cuenta 541 a la actividad económica de la empresa no estaba contrastada e impropcedente la imitación de la base de la reducción aplicable según el art 20.6 y acuerda anular la liquidación practicada por la Dirección General de Tributos. La resolución del TEAC objeto del recurso contencioso

administrativo desestima el recurso de alzada".

TERCERO.- Razonamientos jurídicos que proceden en exégesis de los preceptos aplicables al caso.

1. Comencemos por decir que la sentencia recurrida -y las dos resoluciones del TEAR y TEAC que, en interpretación de los términos de un tributo cedido a la Comunidad accionante, alcanzan una conclusión jurídica desfavorable a la Administración cesionaria del impuesto-, que otorga la razón al contribuyente, es plenamente conforme a Derecho.

El criterio sentado en ella es correcto al interpretar -sin que tal decisión sea exponente de una interpretación extensiva de las normas aplicables-, que los artículos 20.6 LISD, que a su vez se remite para la concreción del ámbito objetivo de la reducción al artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991 -LIP-, que, por su parte, en un segundo o indirecto reenvío exige integrar el concepto de la LIRPF, artículo 27 de la Ley 40/1998, permiten la acreditación, en relación con determinados activos, de la afectación a la actividad empresarial. Esa es la cuestión principal del litigio: si a efectos de determinar el alcance de la reducción prevista en dicho artículo 20.6 LISD, es posible la prueba de la afectación de las inversiones -financieras o no incorporadas al valor de lo donado o, por el contrario, tal prueba está prohibida por la ley. A nuestro juicio, la respuesta que debe darse a dicho dilema es clara.

Así, el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece, a propósito de la valoración de participaciones y acerca de la determinación del importe exento, que **"para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos - en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica"**.

De dicha regulación se infiere, sin dificultad interpretativa, que el mencionado precepto reglamentario no incurre en *ultra vires*, como la Administración autonómica parece sostener, sino que complementa la interpretación sobre el requisito de la afectación, por mandato directo y expreso del artículo 4, Ocho, punto tres de la Ley 19/1991. Sobre tal cuestión, nuclear en el desarrollo argumental de nuestra tesis, hablaremos más adelante.

Por su parte, el artículo 27 LIRPF 40/1998, bajo la rúbrica de "elementos patrimoniales afectos" -norma posterior a la Ley 19/1991, que se remite a lo dispuesto en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, que en la fecha de publicación de ésta, era la Ley 18/1991, del IRPF:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.*
 - b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.*
 - c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.*
- En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros"*.**

Es verdad que el tenor literal del artículo 27.c) parece excluir de plano, por vía indirecta de segundo grado, toda posibilidad de reducción de la base imponible respecto de tales activos, con ocasión del gravamen de su transmisión a título lucrativo, esto es, en los negocios regulados por la LISD, sucesiones y donaciones, pero tal precepto reglamentario, el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, entronca de modo directo con la Ley 19/1991, reguladora del impuesto sobre el patrimonio, no con la LIRPF.

2. Razona en este punto con gran claridad el escrito de oposición del Abogado del Estado, al que seguimos en este punto (omitimos la reiteración de los preceptos aplicables al caso que ya hayan quedado transcritos):

"[...] Pues bien, para oponernos a la argumentación de contrario, bueno será que comencemos por reproducir el tenor de los preceptos indicados:

Artículo 20.6 LISD: ...

Artículo 4. Ocho. Dos de la LIP declara exentos del impuesto los siguientes bienes y derechos: (...).

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 4. Ocho. Tres de esa misma LIP establece que:

"Tres. Reglamentariamente se determinarán:

- a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas*

necesarias para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.

Por último, el artículo 6.3 del RD 1704/1999 [...].

[...] Dicho esto, la clave del recurso es determinar si puede aplicarse la reducción del artículo 20.6 de la LISD al valor de unas participaciones en Fondos FIAMMM, que mantenía en su activo la sociedad CREACIONES ARTENSERIE, S.L., por un valor de 1.778.774,07 euros, en la fecha en que tuvo lugar la donación de dichas participaciones, que tienen la naturaleza de un activo financiero representativo de la cesión de capitales a terceros.

El artículo 20.6 citado recoge una reducción del valor de adquisición de esas participaciones en entidades de la donante estableciendo como requisito que se trate de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Pues bien, el precepto indicado, artículo 4. Ocho, como hemos visto, en su apartado Dos, declara exentos del impuesto, la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, **siempre que, entre otros requisitos, los elementos patrimoniales estén afectos a una actividad económica.**

El artículo se remite a lo dispuesto en la legislación del IRPF, diciendo textualmente: *"para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*.

Ello nos lleva ya al artículo 27 de la Ley del LIRPF de 1998, aplicable *ratione temporis* [...]

Ahora bien, para determinar las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades, que es uno de los activos que pueden beneficiarse de la exención del IP (artículo 4. Ocho. Dos LIP) y por ende de la reducción en el ISD, en caso de donación de las mismas, el artículo 4. Ocho. Tres de esa Ley, remite a un futuro Reglamento, al señalar que "reglamentariamente, se determinarán:

"(...) b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades".

Pues bien, como hemos dicho también, esa disposición reglamentaria no es otra que el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre que, como reza su preámbulo, tiene por objeto, precisar los *"requisitos y condiciones para el disfrute de las exenciones, dictándose en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 de la Constitución y el apartado octavo.3 del artículo 4 de la Ley 19/1991, en la redacción dada al mismo por el artículo 3 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social"*.

Queda claro, por tanto, el fundamento legal de la llamada a la norma reglamentaria y la no vulneración del principio de legalidad y reserva de ley tributaria por la llamada al reglamento para completar la determinación de los requisitos para hacerse acreedor a un beneficio fiscal.

Sobre este particular concreto, el auto de admisión identifica como uno de los preceptos a interpretar el artículo 8.d) de la LGT/2003 que la recurrente, junto con los artículos 31.3 y 133.1 CE, considera infringidos, por entender que el precepto reglamentario, el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/2009, citado, al regular las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades para que queden exentas del IP y por ende, beneficiarse de la reducción en la base imponible de la donación de las mismas -ex artículo 20.6 de la LISD- ha ido más allá de lo previsto en la Ley 19/1991, infringiendo, por tanto, el principio de reserva de ley tributaria.

Pues bien, sin perjuicio de razonar más adelante acerca del alcance preciso del desarrollo reglamentario indicado, que es acorde plenamente con la habilitación legal concedida, conviene dejar sentadas unas ideas claras acerca del indicado principio.

El principio de reserva de ley tributaria se erige en la regla básica sobre la producción normativa en el ámbito tributario; aparece recogido en el artículo 133.1 de la CE, que señala que *"la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley"* y en el artículo 31.3 de la CE 3. *"sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley"*. De una forma más precisa, con especial incidencia en este caso, el artículo 8.d) LGT/2003, dispone que se regularán en todo caso por ley: *"el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*.

Partiendo de la base de lo señalado en esos artículos el Tribunal Constitucional ha ido dando forma al contenido al principio de legalidad entendiendo que el artículo 31.3 de la CE *"por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la Ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de Ley. Por su parte, el art. 133.1 define una competencia exclusiva del Estado para establecer tributos que debe entenderse referida a la potestad "originaria" del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria"* (STC 6/1986 de 4 de febrero de 1983).

De este modo el Tribunal Constitucional deja claro que la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.

No obstante y de acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/2003 de 15 de julio de 2003, se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una Ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que *" sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley"* y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las diversas figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (...) *Establecido lo anterior, hay que aclarar no obstante que la reserva de Ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Pero la concreción requerida a la Ley es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base"*.

Pues bien, no cabe duda alguna, para esta representación, de que la llamada al reglamento del artículo 4. Ocho. Tres b) de la Ley 19/1991, en este caso a fin de precisar las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades para declararlas exentas y que ha tenido su plasmación en el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999 no supone vulneración alguna de dicho principio, sino un desarrollo y complemento de lo dispuesto sobre el alcance de la afectación de bienes a la actividad económica del artículo 27 de la Ley IRPF de 1998.

La especialidad del activo a considerar (participaciones en entidades), la llamada exclusiva, en primer término, a la legislación del impuesto sobre la renta y la remisión expresa del artículo 4. Ocho. apartado 3. b) de la LIP a la norma reglamentaria, hace, por otro lado, que no deban ser tenido en cuenta, como pretende la recurrente, para determinar los valores o elementos patrimoniales no afectos al desarrollo de una actividad económica, los mencionados en el artículo 4. Ocho. Dos, letra a) in fine, relativo a valores o elementos patrimoniales propios de la entidad, no de terceros, cuyas participaciones son objeto de la donación.

El artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, dictado en el válido ejercicio de la potestad reglamentaria del Gobierno, con la habilitación legal específica y dentro de los límites del principio de reserva de ley, como se ha expuesto, dispone ya que: *"para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica (...)"*.

Esos activos no son otros que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, entre los que se encuentran los activos discutidos que, como dice el precepto, *"en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica"*.

Con la salvedad introducida en ese inciso del artículo 6.3 del RD 1704/1999 no se atisba exceso reglamentario alguno sino más bien, como hemos dicho, un adecuado desarrollo y complemento de la regulación legal de acuerdo con lo que se va a señalar a renglón seguido.

En efecto, la previsión reglamentaria permite apartarse de la interpretación literal y formalista de los preceptos reguladores del beneficio fiscal postulada de contrario y tener presente la finalidad perseguida por la norma -ex artículo 12.1 LGT/2003, en conexión con el artículo 3.1 del Código Civil-, tratando de identificar aquellos bienes y derechos afectos que se consideran realmente necesarios para el desarrollo normal de la actividad económica de la empresa siempre, claro está, que se encuentren debidamente reflejados en la contabilidad, lo que aquí no se discute.

Ello posibilita entender, tomando como referencia la expresión "en su caso" del artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, citado, que, no todos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros han de quedar excluidos de la posibilidad de considerarse "elementos patrimoniales afectos a una actividad económica" pues, como aquí ocurre, **pueden existir supuestos en que se trate de bienes necesarios para el desarrollo de la misma, siendo lo determinante, como dice el TEAC, que se trate de elementos patrimoniales realmente "necesarios"** para el ejercicio de la actividad debiendo verificarse si se adecúan a las vicisitudes propias del ejercicio periódico de la misma y si sirven a sus fines.

En esa línea, sigue diciendo con acierto el TEAC, no cabe olvidar que en el ámbito de este beneficio fiscal, el legislador quiere, en efecto, excluir aquellos elementos que no estén afectos a dicha actividad, por no considerarlos necesarios para la misma, si bien resulta por otra parte incontrovertible que, del propio concepto de empresa como conjunción de capital y trabajo, se colige que **la necesidad de elementos dinerarios con cierta liquidez, como son las participaciones en Fondos FIAMMM, que mantenía en su activo la sociedad, es algo consustancial y necesario para el**

desarrollo de la actividad empresarial como así lo entendió el obligado tributario en todo momento.

...ha quedado acreditado que el saldo de la cuenta contable en las que se recogía las participaciones discutidas, a lo largo de varios ejercicios, muestra a 31 de marzo de 2004, el día anterior a la donación, un importe de 1.778.774,07 euros, importe muy superior a los saldos recogidos en ejercicios anteriores, lo que determinó que el TEARA defendiera la transitoriedad o excepcionalidad del saldo de la cuenta a 31 de marzo, más si cabe analizar el correlativo movimiento inverso reflejado en las cuentas propias de tesorería.

Lo expuesto le permite afirmar que existían claros indicios de que las inversiones financieras temporales integradas en el activo de la entidad respondían realmente a necesidades derivadas de la vida propia de una compañía mercantil permitiendo unas materializaciones puntuales de ciertos excesos de tesorería que, por sí mismas, no pueden ser consideradas no afectas a la actividad empresarial.

Es absolutamente razonable, por tanto, que la tesorería generada por la actividad de la sociedad en determinados momentos pueda invertirse en ese tipo de productos en el ámbito de una razonable gestión financiera.

No se trata de atribuir la carga de la prueba de la afección al obligado tributario -ex artículo 105 LGT/2003- que puso de manifiesto en su autoliquidación que existían participaciones o elementos patrimoniales, los activos monetarios indicados, afectos al desarrollo de la actividad empresarial, sino de dejar sentado que... es a la Inspección de la Comunidad Autónoma **a la que corresponde acreditar... que no existe tal afectación o que la misma no es total o, si se quiere, que alguna parte de dichas inversiones resultaban superiores a las necesidades de circulante, que se trataba de elementos patrimoniales ociosos o no necesarios para el desarrollo de la actividad.**

La citada Inspección no hizo nada de esto limitándose, por razones estrictamente formales, a rechazar sin más la afectación a la actividad de las inversiones temporales en su totalidad por considerar que, por su naturaleza, no podían ser elementos afectos a la actividad empresarial.

Como se desprende de los razonamientos del TEAC, si tal gestión financiera no es razonable o incluso es artificiosa, es la Administración la que debe acreditarlo. A este respecto, como ya dijimos en nuestra contestación a la demanda en la instancia-, entendemos que no se vulneran en las resoluciones recurridas los principios o normas que regulan la carga de la prueba, en particular, no se contraviene el artículo 105.1 de la LGT.

El contribuyente aporta toda la documentación y una argumentación razonable acerca de la afectación de los fondos a la actividad. Si la Administración considera que existe algún tipo de irregularidad o actuación artificiosa que permita invalidar tal argumentación ha de aportar unos elementos que permitan soportar esa tesis, lo que en este caso es claro que no sucede, como concluyeron tanto el TEARA como el TEAC.

Queda claro, por tanto, que puede haber elementos patrimoniales, como los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial y cuya transmisión lucrativa puede beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD [...].

[...] interpretando los artículos 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD; 27.1.c) de la Ley 40/1998...; 6.3 del RD 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio y 8.d) de la LGT..., fije como doctrina legal que:

- En los casos en que el objeto de una donación venga constituido por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.3 del RD 1704/1999, que determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, por poder apreciarse su afección a la actividad económica.

Sobre esa base, desestime el recurso formulado confirmando la sentencia recurrida y con ella la resolución del TEAC impugnada que, con desestimación del recurso de alzada formulado por el ente autonómico, confirmó, a su vez, la resolución del TEARA anulatoria de la liquidación girada por la CCAA [...]."

3. Una adecuada comprensión del precepto legal que debe ser interpretado, el artículo 20.6 de la LISD, requiere acudir, no sólo a la interpretación gramatical o literal de la norma o de aquellas otras a que ésta se remite para la integración del concepto -esto es, para la fijación del cuántum de la reducción del 95 por 100- sino, muy en particular, a la interpretación finalista o teleológica, por virtud de la cual la transmisión a título gratuito de la empresa familiar entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, está beneficiada de un régimen tributario especial, en protección de dicha empresa y su continuidad, que no solo beneficia al donatario, sino a la sociedad en su conjunto.

Así lo hemos dicho, reiteradamente, a propósito de diversos apartados del artículo 20 LISD como, por ejemplo, en la sentencia de este Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2014 (recurso de casación nº 4203/2010), que menciona al caso

diversos precedentes:

"En la Sentencia de 23 de septiembre de 2010 (rec. cas. núm. 6794/2005) se puso de manifiesto que "con el beneficio fiscal en cuestión, ya desde el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. Así se desprende, en efecto, de la propia Exposición de Motivos de la citada norma, que introdujo el apartado 5 del art. 20 de la Ley 29/1987, que señala que "[l]as 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".

Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 6739/2004), en relación con el posterior art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento". Resolución en la que v[er]ificamos a identificar la previsión contenida en el referido precepto con la establecida en el anterior art. 20.5 de la LISD, al señalar seguidamente que aquella "[s]e introdujo por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio y luego la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, añadió al art. 20 el apartado 6, referido a la donación de empresas o participaciones, habiendo sufrido varias modificaciones, como la operada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que incluyó como sujetos beneficiarios de la reducción a los ascendientes, adoptantes y colaterales, incluyendo en todo uso al cónyuge supérstite" (FD Cuarto).

Por otro lado, no es dudosa la conexión que existe entre la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares, introducida por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre (RCL 1993\3600), y la reducción en la transmisión a título gratuito, inter vivos o mortis causa, de dichas empresas. Como señala la resolución administrativa recurrida, reitera la Resolución del TEAC de 8 de mayo de 2002, y asume el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la Sentencia impugnada en esta sede, con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se "buscó que el empresario individual que ejerce la actividad y vive de las rentas que éste le proporciona no tenga que abonar anualmente un tributo por la titularidad de los bienes que constituyen su medio de vida, al tiempo que constituye un elemento generador de riqueza para la colectividad, que conviene conservar". De este modo, "la exención de tales bienes a partir del 1 de enero de 1994 introducía una clara asimetría en el tratamiento fiscal de la empresa familiar porque si bien no se tributaba periódicamente por ésta en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando se transmitía - habitualmente a los hijos- por vía de herencia o donación, la carga fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ponía en peligro su subsistencia", razón por la cual "a partir del 8 de junio de 1996 se aplican beneficios fiscales bajo forma de reducción en la base imponible del impuesto sucesorio" (pág. 4). Ahora bien, como señala la Inspectora Jefa Adjunta de la Oficina Técnica "ni en uno ni en otro tributo se aprueban beneficios fiscales para las empresas en general, sino específicamente para aquellas que, por su carácter familiar, son merecedoras de la protección del legislador", motivo por el cual tanto las normas del Impuesto sobre el Patrimonio como las del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones "establecen requisitos para que los patrimonios empresariales beneficiados sean realmente "familiares" y constituyan el modo de vida (la principal fuente de renta) de sus titulares" (pág. 7).

Por lo demás, el propio actor reconoce no albergar duda alguna de que a partir de la Ley 66/1997 el requisito de que sea aplicable la exención regulada en el art. 4, apartado octavo, de la Ley 19/1991, se aplica también a la empresa individual; y como también indica la Administración autonómica, resulta "impensable que una modificación tan radical en el régimen de la reducción por adquisiciones lucrativas en empresas individuales, que pasaría de aplicarse a todas las empresas (con el solo requisito del mantenimiento durante diez años), a ser aplicable solo a algunas (las que reunieran los requisitos de la Ley 19/1991) se haya introducido por el legislador de forma tácita, cambiando tan sólo una letra de la Ley, como pretende el sujeto pasivo" (pág. 7) [...].

En suma, para gozar de la reducción en cuestión se ha requerido siempre -y no sólo desde el 1 de enero de 1998, como mantiene el recurrente- que se dieran los requisitos contemplados en el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, esto es, que se tratara de bienes y derechos de las personas físicas necesarias para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de riqueza" (FD Tercero)".

4. La jurisprudencia de este Tribunal Supremo, cristalizada en la mencionada sentencia y en otras más, favorece en el más amplio sentido una interpretación acorde con la postulada en este asunto por los dos órganos revisores económico-administrativos y, en el mismo sentido, por la sentencia aquí impugnada. De hecho, ha de admitirse que, en este caso, el donatario de la empresa familiar ha recibido participaciones sociales del capital social de una empresa, la que se dona, sin

que la Administración autonómica haya puesto en tela de juicio esa realidad económica o empresarial, esto es, que lo sea efectivamente, ni que se dedique a otra cosa que al desarrollo de su objeto social, por medio de una actividad económica productiva netamente tal.

5. Por lo demás, la remisión que el artículo 4, Ocho, Dos, a) LIP efectúa a la normativa del IRPF, rectamente comprendida, no es absoluta ni condiciona el núcleo de la exención en el impuesto sobre el patrimonio, en el caso en que se cumplan las condiciones que, de modo suficiente, enumera el propio artículo 4. Tal es el ámbito de la exención -en el I. Patrimonio-complementado con su desarrollo reglamentario.

Así, es de repetir, para recordar sus términos propios, que se enuncia una exención en el impuesto en favor de:

"[...] Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio **sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados**, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Ello significa que, al margen de que la integración de la norma de exención en el IP con el complemento de la legislación sobre el impuesto de la renta lo sería, en puridad, a lo regulado en la ley temporalmente concorde con el momento del reenvío, como evidencia de la voluntad del legislador, esto es, en 1991 -cuestión en que no resulta pertinente profundizar, por ser ajena al debate trabado en el proceso, sin perjuicio del principio *iura novit curia*- procede advertir, además, que la remisión de segundo grado lo es, por expreso designio normativo, a los [solos] efectos previstos en esta letra, esto es, para determinar el alcance objetivo de la exención de las participaciones sociales de que el contribuyente es titular, es decir, para precisar la exención en el caso en que *"la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario"*.

Sin embargo, aquí esa duda fáctica no concurre, no existe en orden a precisar la naturaleza funcional de la empresa, porque ARTENSERIE, probadamente, no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Tras despejar esa incógnita, la llamada o reenvío a la ley del impuesto sobre la renta únicamente lo sería a esos solos efectos, en su caso, los de precisar si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella o no, precisamente con la -única -finalidad de determinar o esclarecer la premisa mayor, es decir, que la sociedad, a los efectos de la exención del IP, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Pues bien, ni siquiera la Administración autonómica se plantea esa duda esencial a efectos del gravamen del ISD, que es el aquí controvertido, puesto que arranca en su argumentación de la base conceptual de que el importe de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones que el precepto especifica, ha de quedar mermado necesariamente en la parte del valor de lo donado que provenga de bienes que se presumen irrefutablemente no afectos a la empresa familiar de cuya transmisión, en este caso *inter vivos*, se trata, sin posibilidad alguna de prueba en contrario.

Tal tesis maximalista surge de la fórmula taxativa del artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, interpretada en el sentido de que crea una presunción *iuris et de iure* de que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros elementos afectos *"...en ningún caso tendrán esta consideración"*. Esa exégesis del precepto, tal como es sostenida en el recurso de casación, conduciría a la solución absurda de negar la reducción al valor de la totalidad de lo recibido en la donación, al venir constituido por participaciones sociales de una entidad mercantil, postura radical que no sostiene el Gobierno de Aragón.

Al margen de toda otra consideración, pues, como las que ya hemos visto, es contraria a la letra y al espíritu la limitación de la reducción aquí debatida, en relación con la transmisión de la empresa familiar -que no se objeta por ninguna otra razón- sobre la base de que la Ley del IRPF de 1998, impone, a todo trance, considerar que la participación social incorporada al valor de lo transmitido deba quedar excluida, cuantitativamente, del importe de la reducción, sin atender a la acreditación, aquí más que aquilatada, acerca de la afectación de tales activos financieros a la funcionalidad de la empresa, sin que la Comunidad autónoma haya discutido ese extremo.

Por lo demás, esa pretendida presunción *iuris et de iure* contenida, según lo que aduce la parte recurrente, en el repetido artículo 27.1.c) LIRPF de 1998, se contradice abiertamente con lo que el mismo precepto establece, en un sentido más

general, al considerar afectos a una actividad económica "...c) *Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos*", fórmula legal de la mayor amplitud, orientada a esa relación causal o conexión de funcionalidad o necesidad para obtener los rendimientos -en lo que consiste la afectación de los activos, base de la reducción-, que remite, a la postre, a un problema fáctico de prueba de la afección, pues no es aceptable ni lógico negar *a fortiori* que la participación de una entidad mercantil, activa y productiva, en otras distintas, al margen de toda otra consideración o circunstancia, excluye tal activo, siempre y en todo caso, *ope legis*, del elemento normativo de la afectación.

En otras palabras, conforme a la dicción del propio apartado c), rectamente interpretado, no puede quedar fuera de la consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica, a los efectos del artículo 27.1.c) LIRPF - como norma de reenvío de segundo grado- todo bien o derecho del que quepa acreditar, mediante cualquier medio de prueba, que cumple en la empresa una función económica, aunque sea con fines de liquidez, solvencia, tesorería, acceso al crédito, etc., para lo que será precisa y oportuna la pertinente actividad probatoria, que se habrá de someter a las reglas reguladoras de ésta. En este caso, hay indicios más que suficientes, debidamente apreciados en la sentencia, de esa afectación.

6. No resulta de menor importancia una consideración añadida, especialmente útil y necesaria en materia de tributos cedidos.

Según la resolución del TEAR de Aragón de 29 de marzo de 2012, mediatamente impugnada en el litigio de instancia, ya había doctrina administrativa, del TEAC, a propósito de la misma cuestión:

"[...] Con carácter previo, no obstante, e independientemente de la conclusión que se alcance sobre la afectación de las inversiones financieras controvertidas, que a continuación se aborda, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central (Resoluciones de 31 de enero de 2011, Vocalía 9.a 4016/2008 y 4195/2008), y variando el criterio que había sostenido anteriormente, considera aplicable a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la limitación prevista para la exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio en función de los activos de la entidad afectos a la actividad desarrollada:

"...debe entenderse que la remisión que la normativa reguladora del gravamen sucesorio efectúa a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio tiene un carácter amplio, por lo que el importe del beneficio fiscal se ve limitado, calculándose el 95% (que es el importe de la reducción que fija el artículo 20.2.c)) pero sobre el valor proporcional de las participaciones en la entidad (...) determinado en función de los activos afectos y no afectos de ésta".

Por consiguiente, este Tribunal debe ajustar su pronunciamiento a esta doctrina, a fin de dar cumplimiento al artículo 239.7 (ahora 8) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece que: "La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales ... y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (...). Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.

De acuerdo con ello, la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es susceptible de limitarse en función de la proporción que representen los activos afectos respecto del patrimonio neto de la entidad, y debe desestimarse este primer motivo de la reclamación".

Aun siendo innecesario profundizar en la cuestión relativa a la existencia de doctrina administrativa que, de acuerdo con la ley (art. 239.7, actualmente 8, de la LGT), vincula a los tribunales de inferior rango y, desde luego, a la Administración activa -sin excluir a la que gestiona los tributos cedidos, como es el que ampara la liquidación controvertida, sorprende, al menos, que la Comunidad Autónoma recurrente haya omitido toda consideración acerca de la previa existencia de ese criterio establecido, que le vincula, a falta de jurisprudencia.

A tal efecto, conviene mencionar nuestra reciente sentencia de 2 de junio de 2021, pronunciada en el recurso de casación nº 1478/2018 que, en un asunto similar, relativo también a la interpretación del artículo 20 LISD, si bien a su apartado 3.c), pone de manifiesto, a propósito de la aplicación del principio de confianza legítima, la existencia, en aquél asunto, de consultas vinculantes respondidas por la Dirección General de Tributos en sentido favorable a los intereses de los contribuyentes, que la Administración allí competente y la Sala de instancia habían desconocido.

En dicha sentencia se hace, además, referencia a la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, que en modo alguno hace referencia a la necesidad de interpretar el artículo 20.6 LISD en el sentido que aquí propugna la parte recurrente.

7. No hay extralimitación, por el Real Decreto 1704/1999, de la regulación de la reducción del 95 por 100 estatuida en el artículo 20.6 de la LISD ni en sus normas de integración o remisión, como el artículo 4 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio. No es preciso que nos extendamos sobre tal cuestión, que no parece haber sido planteada con convicción

pues, de ser así, el propio suplico del escrito de interposición se habría postulado la anulación de su artículo 6.3, con efectos erga omnes, iniciativa que se ha abstenido de proponer, pese a la posibilidad procesal que le ofrece el artículo 27 LJCA, precisamente ante el órgano judicial llamado a examinar el eventual recurso directo que hubiera podido suscitarse contra dicho reglamento.

De entrada, dicha disposición, que como hemos señalado más arriba, encuentra su amparo y justificación habilitante en la Ley 19/1991, no infringe el principio de reserva de ley (art. 8 LGT) porque ni establece exención alguna ni contiene una regulación relevante de sus requisitos. Antes al contrario, se trata de una norma meramente interpretativa, y aun podría decirse que superflua.

La alegación de que dicho precepto incurre en una extralimitación legal supone, en un sentido lógico, una petición de principio, pues solo sería posible alcanzar esa conclusión si se partiera de la base argumental de que el artículo 6.3 del R.D. 1704/1999 contraviene o se opone al artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998 y, dentro de éste, a una exégesis que prohíbe la prueba de la afectación a una actividad económica de los activos que dicho precepto precisa. Si aceptáramos como admisible tal tesis, sería entonces posible entrar a evaluar la contradicción del precepto con la Ley 27.1.c) LIRPF 1998.

Pero, como ya hemos señalado, la norma reglamentaria es desarrollo directo y explícito de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y atiende a una necesidad de claridad de ésta, enturbiada en las sucesivas leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social para 1995, 1997 y 1998 (Leyes 42/1994, 13/1996 y 66/1997).

Por lo demás, desde un punto de vista material, tampoco hay infracción de la jerarquía normativa. La Sala, desde esa perspectiva, considera razonable y apropiado que se abra a la posibilidad de prueba, administrativa y procesal, el requisito de la afectación a la actividad empresarial de la parte de los bienes donados consistentes en participaciones sociales de terceras empresas, que pueden encontrarse en muy diversas situaciones posibles en relación con la marcha de la empresa o con el desarrollo de su actividad económica. No en vano, esta Sala, a otros efectos jurídicos, ha mostrado una posición expansiva a fin de precisar la utilidad de los activos, incluso financieros, en la actividad de la empresa.

En suma, el art. 6.3 del Real Decreto 1704/1999 es compatible con la LIRPF y permite evaluar la concreta afección de los activos financieros o inversiones a la actividad de la empresa, incluyendo la necesidad de financiación o de liquidez, tal como señala el TEAC. No es difícil, a partir de tales presupuestos, llegar a la conclusión de que, a la postre, estamos ante un problema estricto de prueba de la afección, perfectamente examinada por el TEAC y por la Sala de Aragón, e inaccesible por lo demás al control casacional.

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.

Como síntesis y corolario de nuestros razonamientos anteriores, procede dar respuesta a la cuestión propuesta en el auto de admisión como precisada de esclarecimiento con fines de interés casacional:

"[...] Determinar si, en los casos en que el objeto de una donación venga constituido por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.3 del RD 1704/1999, que determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, por poder apreciarse su afección a la actividad económica, o si, por el contrario, sobre la base del artículo 27 de la Ley 40/1998, de IRPF, aplicable ratione temporis, este tipo de activos no pueden tener, en ningún caso, la consideración de afectos a la actividad económica [...]"

La jurisprudencia que se fija es la siguiente:

1) En los casos en que la donación *inter vivos* de una empresa familiar venga constituida, en parte de su valor, por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD.

2) La procedencia de tal reducción de la base imponible establecida en el artículo 20.6 LISD viene condicionada, por la propia remisión que el precepto establece al artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a la acreditación de su afección a la actividad económica.

3) El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 LISD, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, *per se*, para la obtención de la mencionada reducción, siempre que se acredite el requisito de la afección o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación.

4) El artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones

correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, es conforme a la ley que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto.

Procede, en consecuencia, la declaración de no haber lugar al recurso de casación deducido por la Comunidad Autónoma de Aragón, dada la conformidad a derecho la sentencia recurrida, que a su vez consideró improcedente la liquidación correctora de la declaración, practicada por dicha Administración. Tal liquidación debe mantenerse anulada, por ser adecuadas las dos resoluciones del TEAR y TEAC que, en materia de tributos cedidos, la declararon nula.

QUINTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la Comunidad Autónoma de Aragón, contra la sentencia nº 646/2019 de 10 de diciembre de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Aragón en el recurso nº 40/2016.
- 3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ESCRITURA PÚBLICA DE COMPRAVENTA DE UN SUPERMERCADO: INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2022.

El presente recurso versa sobre a la discrepancia en si un supermercado se considera un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles.

La Administración tributaria solicita la anulación de la sentencia objeto de casación y que se fije como doctrina jurisprudencial que la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta un contrato de compraventa de negocio de supermercado es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPyAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, no siendo necesario que el acto o negocio se inscriba en el Registro, bastando simplemente que sea inscribible.

Para la Sala, en la de 25 de abril de 2013 se afirmaba que la *“inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales”*.

Y en la de 13 de septiembre de 2013 se dijo que *“a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico”*.

Así lo ha declarado la Sala en la reciente sentencia de 25 de abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales. Y la aplicación de la doctrina reproducida conduce a la fijación de la siguiente doctrina: La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta un contrato de compraventa de negocio de supermercado, es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPyAJD, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, no siendo necesario que el acto o negocio se inscriba en el Registro, bastando simplemente que sea inscribible, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

TRIBUTACIÓN EN EL ITP DE LA CONCESIÓN DE USO PRIVATIVO DE DOMINIO PÚBLICO RADIOELÉCTRICO Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2022.

La cuestión planteada consistente en dilucidar si la exigencia del ITPAJD-TPO, por la concesión de un uso privativo de dominio público radioeléctrico, puede contravenir el Derecho de la Unión Europea. Únicamente en el caso de que no se apreciara tal contravención, la Sala manifiesta que debe encaminar su estudio a la determinación de la magnitud de la base imponible del ITP-TPO, para descubrir si cabe adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del TRLITPyAJD. Y, nuevamente, de no apreciarse la vulneración del Derecho de la Unión Europea denunciada por la entidad recurrente, se abriría entonces una tercera perspectiva de análisis, en la que habría que indagar si en el porcentaje de atribución a una Comunidad Autónoma del impuesto ha de tenerse en cuenta el criterio de la población o únicamente el relativo a la extensión.

Para el Tribunal, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, constituye un "canon" a los efectos del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización) cuando grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico al estar vinculado su hecho imponible a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias.

El artículo 13 de la Directiva autorización se opone al expresado impuesto cuando esos derechos de uso de radiofrecuencias se sujeten, además, a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico al no cumplir, en su conjunto, los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular, el relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias.

CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD MEDIANTE APORTACIÓN DE INMUEBLE HIPOTECADO CON LA ASUNCIÓN DE LA DEUDA HIPOTECARIA PENDIENTE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2021.

La constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente supone la existencia de dos convenciones, sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO PARA EMPRESAS INMOBILIARIAS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de febrero de 2022.

La cuestión única que se plantea es la aplicación o no del tipo reducido del 2% por ITP y AJD modalidad TPO establecido en el art. 30 del Real Decreto Legislativo 1/2010 de 21 de octubre del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid en la compra del inmueble. La Comunidad de Madrid considera que no es aplicable este tipo del 2% al no cumplirse el requisito del apartado c), es decir, porque en la escritura pública no se menciona expresamente que la adquisición de los inmuebles se hace con la intención de venderlos. La parte actora por el contrario, considera que por un lado, el requisito del apartado c) del art. 30, es un requisito meramente formal cuyo incumplimiento no lleva aparejado la pérdida del derecho a la aplicación del tipo reducido si se cumplen el resto de los requisitos sustanciales del meritado art. 30, amén de que la parte actora realizó una escritura complementaria de fecha 19 de mayo de 2017, donde incluía específicamente la intención de vender el citado inmueble antes de los 3 años desde la compra. Sostiene que el incumplimiento de un requisito formal no enerva el derecho a la aplicación de la norma.

Para el Tribunal, no es controvertido que en la escritura originaria en la que se produjo la transmisión, en 2015 no se hizo constar tal finalidad sino que ello se constató en escritura del año 2017, así como tampoco se ha negado por la única Administración que se opone el hecho de que el resto de requisitos del art. 30.1 sí concurre a efectos de aplicar el tipo reducido del 2%. La bonificación fiscal controvertida se introdujo en nuestro sistema tributario autonómico por Ley 10/2009, de 23 de diciembre, con la finalidad de *"revitalizar el sector [inmobiliario] y fomentar la transmisión de viviendas"*. El requisito del apartado c), esto es, la constancia en la escritura de la declaración del comprador de su intención de vender la vivienda que adquiere, tiene un alcance meramente formal y redundante en relación con el resto de las condiciones que impone el precepto. Los requisitos materiales sustantivos afectan a la condición del beneficiario (entidad sometida a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias) y el destino del inmueble a la reventa.

En el presente caso, además, el requisito fue cumplido en lo que se refiere a la declaración de la adquirente, como prueba el acta de subsanación. En ella, el Notario autorizante de la escritura de compraventa da fe de que la compradora de las viviendas emitió la declaración que exige la ley, pero no fue recogida en el documento notarial por error involuntario del propio fedatario público. Así pues, ni siquiera sería totalmente reprochable a la contribuyente el incumplimiento de tal formalidad. Además, no es aceptable que el art. 30 del Decreto legislativo confiera un derecho de opción al obligado permitiéndole elegir entre dos posibilidades de tributación: por el tipo general o por el reducido. La ley no contempla una alternativa de tributación sujeta a la libre elección del interesado, sino la aplicación de una bonificación bajo determinadas condiciones objetivas y subjetivas. Tampoco puede sostenerse, con fundamento en el art. 14 LGT, una interpretación de la disposición tributaria que perjudique a la contribuyente. Dicho artículo se limita a prohibir la analogía y es cierto que la jurisprudencia viene oponiéndose a una interpretación extensiva de los beneficios fiscales, pero de ello no puede deducirse que debe prevalecer la interpretación de las normas tributarias que resulte desfavorable para los interesados.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE APORTACIÓN DE FINCAS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de enero de 2022.

En una ampliación de capital se presentó por DR1, S.L. autoliquidación por el ITP y AJD, modalidad operaciones societarias, declarando la operación exenta conforme al artículo 45.I.B.11 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, iniciándose actuaciones inspectoras en las que se levantó Acta de Disconformidad, por entender la Administración que existió una segunda operación sujeta a gravamen, una adjudicación en pago de asunción de deudas vinculada a la operación societaria, que implicaba la existencia de dos convenciones distintas que debían gravarse separadamente, por un lado, la aportación de un inmueble hipotecado a una sociedad que amplía el capital, que debía tributar por la modalidad de operaciones societarias y, por otro, la asunción de deuda por parte de la entidad adjudicataria del inmueble, que tributaría por la modalidad de TPO, girándose la liquidación correspondiente, frente a la que DR1 S.L. interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada por la resolución del TEAR impugnada por la Letrada de la Comunidad de Madrid.

Para la Sala, en el presente recurso, en la escritura de aumento de capital con prima de emisión, mediante aportación de bienes a la sociedad, otorgada el 5 de octubre de 2012, se hacía constar expresamente que Distrito Renta Uno S.L. adquiriría las fincas sin subrogación en la hipoteca, por lo que, como declara el TEAR en la resolución impugnada, resultaba improcedente el gravamen por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, procediendo, por ende, la desestimación de recurso.

TÉRMINO "FIANZA" COMO SINÓNIMO DE "GARANTÍA"

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 21 de enero de 2022

En el contrato elevado a público se pactaba lo siguiente en la cláusula vigésimoprimera: "Aval personal. En garantía del fiel cumplimiento del presente contrato D. Lucio , Carolina y Maximiliano se constituyen en fiadores solidarios de las obligaciones contraídas por la entidad subarrendataria, obligándose solidariamente con ésta al cumplimiento de las obligaciones arrendaticias y especialmente al pago de la renta, cantidades asimiladas y cuantas otras fueren a cargo de la subarrendataria.....". La oficina liquidadora inició procedimiento de comprobación limitada, teniendo por objeto, como hecho imponible,

la constitución de fianza, procedimiento que finalizó con la emisión de liquidación por ITP, deduciéndose reclamación económico administrativa cuya desestimación ha dado lugar al presente recurso. TERCERO: Plantea la entidad actora que el TR de la Ley del ITP se refiere a "fianzas" y que lo que se constituyó fue un aval, no una fianza.

A nuestro juicio, cuando el art 7.1.B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone que "son transmisiones patrimoniales sujetas.... la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas,....", está utilizando el término "fianza" como sinónimo de "garantía", en sentido, pues, amplio y comprensivo. Es más, el propio contrato elevado a público, tras hablar de "aval" dice que las personas que identifica son "fiadores".

Dice también la actora que el contrato no será inscrito en el Registro de la Propiedad, mas no estamos tratando aquí de liquidación por actos jurídicos documentados (arts 28 y siguientes del TR) sino de una transmisión patrimonial. Alega igualmente que los fiadores son empresarios por lo que sería improcedente la tributación por ITP, pero es evidente, los términos antes transcritos del contrato así lo ponen de manifiesto, que intervienes como personas físicas y a título particular, en modo alguno como empresarios. Invoca también el art 15 del TR, "1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo", pero es manifiesto que aquí no estamos en presencia de la "garantía de un préstamo", por lo que tal alegación tampoco puede ser atendida.

Sí, en cambio, merece parcial estimación la alegación de la actora relacionada con la conformación de la base imponible, pues siendo correcto que la misma venga determinada por la suma total de la contraprestación a cargo de la subarrendataria que es afianzada (renta y cantidades asimiladas contempladas en el contrato), conforme al art 10 del TR, no podemos aceptar los cálculos de la liquidación, porque parten de la consideración de que hay que multiplicar la renta pactada (890 euros por hectárea) por el número de hectáreas de la finca subarrendada (80,4720 hectáreas), cuando lo cierto es que en el contrato se vincula la renta al "número de hectáreas elegibles según SIGPAC (o método similar).... si bien siempre computando un mínimo de 73 hectáreas..." (cláusula cuarta), añadiéndose en la quinta que "la finca dispone en la actualidad de 80,4720 hectáreas, si bien de las mismas actualmente sólo son elegibles y cultivables 72 hectáreas, aunque según se recoge en el apartado anterior siempre se computarán un mínimo de 73 hectáreas, independientemente de que sean o no elegibles o cultivables. El precio del alquiler dependerá del número de hectáreas cultivables según SIGPAC....".

Y, como acredita la actora en documento de SIGPAC adjunto a la demanda, prácticamente seis hectáreas (5,9154) es superficie destinada a corrientes de agua, improductiva y pastos arbustivos, por lo que, a nuestro entender, la base imponible, en este concreto aspecto, teniendo en cuenta que lo que se grava es la constitución de una garantía, ha de fijarse en el resultado de multiplicar la renta pactada por 73 hectáreas, como expresamente acuerdan las partes en el contrato.

Por lo que se procede a la estimación parcial.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 de enero de 2022

La parte sostiene que nos encontramos ante bienes que económicamente resulten indivisibles, sin embargo la explicación que se da en justificación de dicha alegación no es satisfactoria a juicio de este Tribunal -se afirma que "habiendo decidido el matrimonio que pasaran a la propiedad del Sr. Jesús Manuel la vivienda en Eriste y el 80 % de la entidad mercantil NAUS 43, SL, puesto que solo él tenía capacidad para hacer frente a los préstamos vinculados a esos elementos inmobiliarios y empresariales, no quedaba más remedio que atribuirle también la propiedad de la parcela de CAMINO000 y del local de la calle García Galdeano, por su vinculación con el negocio de NAUS, 43, S.L.". En dicho sentido este Tribunal comparte lo razonado por el Abogado del Estado en su escrito de contestación en el sentido de que " resulta perfectamente legítimo que los cónyuges decidan repartir estos bienes o hacer las operaciones en liquidación de sus relaciones económicas que tengan por conveniente, atendiendo a sus circunstancias personales. Pero el hecho de que a uno de los cónyuges le resulte más beneficioso disponer de liquidez, o que otro tenga mayor facilidad para atender a los créditos que se adeudan, por las razones que sean, no justifica un tratamiento más favorable para la operación ante la que nos encontramos que no es otra que una transmisión de bienes, existiendo un palmario exceso de adjudicación", sin que se comparta la pretendida interpretación flexible que se propone del precepto. Por lo que aplicado dicho criterio jurisprudencial al caso de autos,

obligada resulta su desestimación, ya que lo que está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al establecerlo así el artículo 7.2 B del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es el exceso de la adjudicación, ya que de acuerdo con la jurisprudencia que lo interpreta, cuando en la división de la cosa común se adjudica la totalidad de la cosa a uno de los comuneros, la obligación de compensar al resto de comuneros no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común, pero aquí no resulta tal supuesto, ya que no estamos ante una sola cosa en común no susceptible de división, sino ante varios bienes muebles e inmuebles susceptibles de división entre los cónyuges que no hubieran generado tal exceso de adjudicación, procediendo en consecuencia la desestimación del presente recurso.

BASE IMPONIBLE EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 18 de enero de 2022

El artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, fija las reglas de determinación de la base imponible del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, recogiendo el apartado tercero unas reglas de carácter general, y el apartado siguiente unas reglas especiales para el caso de que no se puedan aplicar las previstas en el apartado anterior.

Así, el apartado tercero dice que:

" Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario. Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión.

Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas ". Pues bien, es claro que ninguna de las dos reglas que se recogen en los apartados a) y b) son aplicables al caso que nos ocupa, pues en el contrato no se señala cantidad alguna en concepto de precio, canon, participación o beneficio que deba satisfacer el concesionario.

En cuanto a la regla prevista en el apartado c), en efecto, en la cláusula quincuagésima de las condiciones administrativas, que asumió la hoy recurrente en el contrato de concesión, ya se fijaba la obligación de revertir las obras públicas y los bienes e instalaciones precisos para su explotación, así como los que se encontrasen en esa zona de explotación.

La sentencia del Tribunal Supremo de 20 enero 2010 (RJ 2010\212) declara: " Como en las concesiones administrativas lo habitual es que el concesionario se obligue a revertir activos y estos activos deben amortizarse como cualquier otro elemento del inmovilizado, habrá que averiguar el valor de ese activo una vez amortizado a lo largo de la vida de la concesión. Si queda pendiente de amortizar algo esa pérdida que se ocasiona en la concesionaria por la devolución a la Administración de los elementos del activo distribuida a lo largo de todo el periodo concesional es el fondo de reversión. En definitiva lo esencial era averiguar el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable de los activos al momento de la reversión y no el valor a nuevo de las mismas, que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con lo que se

resuelven las dudas interpretativas suscitadas con anterioridad, y que obliga a entender que la magnitud que debe tenerse en cuenta de ninguna manera puede identificarse con el valor de las obras ".

La base imponible, que en definitiva debe corresponder a la contraprestación que el concesionario satisface por los derechos concedidos, debe estar determinada en función de los cánones a satisfacer y por el valor neto contable que se prevea que tendrán los activos revertibles en el momento de reversión, aplicándose las tablas de amortización aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En este punto, interesa destacar que la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social dio una nueva redacción a dicha regla para superar las dificultades y discrepancias en la interpretación del concepto de Fondo de Reversión. En su Exposición de Motivos se afirma que "En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aclara la regulación de las transmisiones patrimoniales en relación con las concesiones administrativas para definir el valor por el que computar bienes determinados que el concesionario esté obligado a revertir a la Administración. Dicho valor será el neto contable a la fecha de reversión, estimado según el porcentaje medio resultante de las tablas de amortización del Impuesto sobre Sociedades, más los gastos de reversión previstos ".

La nueva redacción no pretende tener carácter innovador, sino sólo aclarativo respecto del cálculo de la cantidad que anteriormente aparecía referida como fondo de reversión, y sobre la cual ahora se definen sus conceptos, que son el valor neto contable de los bienes al que deben añadirse los gastos previstos para la reversión. En definitiva lo esencial era averiguar el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable de los activos al momento de la reversión que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y como la Administración en la determinación de la base imponible se atuvo a las prescripciones que para ese particular establece el artículo 13.3 c) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, debemos desestimar el recurso origen del presente procedimiento, y sin que de conformidad con el artículo 139 de la LJCA se aprecie razón para la imposición de las costas de esta instancia dadas las alegaciones que en defensa de sus pretensiones ha esgrimido la parte recurrente.

.....

PRINCIPIO DE GRAVAMEN SEGÚN CONVENCIÓN

Sentencia del tribunal superior de Justicia de Asturias de 13 de diciembre de 2021

.....

La cuestión se concreta en si son varios hechos imponibles los sujetos a tributación como ha estimado la resolución recurrida o uno sólo, razonando que la escritura pública, que da lugar al procedimiento tributario del que trae causa la resolución objeto de impugnación, indica que se trata de una pluralidad de negocios jurídicos que persiguen, eso sí, una finalidad reordenadora de parcelas que da sentido económico global al conjunto de operaciones pero que, no por ello, pueda tratarse como una sola convención. Pues bien, aplicando la doctrina del TS aplicable al caso, puede afirmarse que, las operaciones negócias realizadas, tendentes a una reparcelación y regularización ordenada de fincas, con efectos de aprovechamientos urbanísticos constituyen convenciones individualizables, tal y como ha entendido la Administración Tributaria, lo que conduce a la desestimación del recurso.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

.....

AJUAR DOMÉSTICO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2022.

.....

La controversia se centra en la interpretación del concepto de "ajuar doméstico", contenido en el artículo 15 de la LISD, en relación con el contenido y ámbito del mismo y las presunciones que el precepto contiene.

Para el tribunal, la doctrina que debemos formar para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la siguiente:

1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.

TRANSMISIÓN DE EMPRESA: ACTIVOS REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PROPIOS DE UNA ENTIDAD Y DE LA CESIÓN DE CAPITALES A TERCEROS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022.

Lo que aquí se trata de dilucidar es si, en los casos en que el objeto de una donación venga constituido por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, que determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, por poder apreciarse su afección a la actividad económica, o si, por el contrario, sobre la base del artículo 27 de la Ley 40/1998, de IRPF, aplicable *ratione temporis*, estos activos no pueden tener, en ningún caso, la consideración de afectos a la actividad económica, sin posibilidad, por tanto, de prueba en contrario.

Para la Sala, la jurisprudencia que se fija es la siguiente:

1) En los casos en que la donación inter vivos de una empresa familiar venga constituida, en parte de su valor, por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD.

2) La procedencia de tal reducción de la base imponible establecida en el artículo 20.6 LISD viene condicionada, por la propia remisión que el precepto establece al artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a la acreditación de su afección a la actividad económica.

3) El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 LISD, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, siempre que se acredite el requisito de la afección o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación.

4) El artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones

de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, es conforme a la ley que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto.

.....

DONACIÓN DE EMPRESA: RETRIBUCIONES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de enero de 2022.

.....

La cuestión controvertida gira sobre si queda o no suficientemente acreditado que el cese del donante en sus funciones directivas en la entidad "VP, S.A." y si el donante sigue percibiendo remuneraciones similares a las que venía percibiendo como Administrador Único de la compañía, ha quedado suficientemente acreditado en el expediente administrativo, dado que el donante, el mismo día de la donación, pasó de ser Administrador Único de VP, S.A. a Presidente del Consejo de Administración, y que en cuanto a las remuneraciones percibidas por el mismo con posterioridad a la transmisión, no las percibe por unas inexistentes funciones de dirección, pasando a percibir sólo un pequeño porcentaje del importe destinado a la retribución del Consejo de Administración, siendo a los Consejeros Delegados (personas que en virtud de su cargo sí ostentan todas las funciones de dirección) a los que se les asigna la mayor parte de las retribuciones del Consejo de Administración.

En el presente supuesto, entendemos, si bien el donante continuó en la Compañía como Presidente del Consejo de Administración y, como se desprende de la documental mencionada, continuó percibiendo retribuciones, algo inferiores a las percibidas cuando era Administrador Único de la misma, las funciones ejecutivas atribuidas a los Consejeros Delegados, que aparecen en los contratos mencionados, agotan las funciones de dirección de la empresa, sin que el hecho de que el donante perciba remuneración y ostente el cargo de Presidente del Consejo de Administración implique una efectiva intervención en las decisiones de la misma, como exige el citado artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, interpretación ésta que resulta reforzada por el hecho de que en las cuentas de las que es titular VP en el Banco S. Ello unido a que, como hemos visto, artículo 20.6 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que *"no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad."*; lleva a la Sala a estimar acreditada la concurrencia del requisito del apartado b) del artículo 20.6 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la consiguiente estimación del recurso.

.....

BENEFICIOS FISCALES PARA LAS UNIONES DE HECHO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de diciembre de 2021.

.....

La cuestión controvertida se trata sobre, si los beneficios fiscales reconocidos por la Comunidad de Madrid a los cónyuges resultan también aplicables a las uniones de hecho que, aun no encontrándose inscritas en el Registro de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid, han sido debidamente inscritas en Registros Oficiales Municipales de Uniones de Hecho del territorio de esta Comunidad Autónoma.

Para la Sala, cuando en el escrito de oposición al recurso se le atribuye a la Comunidad de Madrid el incumplimiento por su parte de la obligación de cooperación con otras Administraciones Públicas que cuenten con Registros de Uniones de Hecho o similares, al objeto de evitar supuestos de doble inscripción, a que se refiere la Disposición Adicional Única de la Ley 11/2001, o se le reprocha la vulneración del principio de buena administración pública, se hace con completa abstracción de que en el caso de autos la unión de hecho de don Enrique y doña Penélope únicamente se había inscrito en el registro del Ayuntamiento, por lo que no se ha producido ninguna duplicidad, no se ha vulnerado el principio de buena administración y no se ha descargado sobre el recurrido las consecuencias del mal funcionamiento administrativo.

La imposibilidad de reducir la base imponible del impuesto de sucesiones haciendo valer la sola y exclusiva inscripción de la unión de hecho don Enrique y doña Penélope en el registro municipal, determina que la doctrina que esta Sección Especial de Casación ha declarado a partir de las sentencias dictadas en los recursos números 2 y 23/2019 de su registro con fecha 27 de junio de 2019, haya de ser aplicada al caso de autos por razones de seguridad jurídica y de uniformidad en la aplicación e interpretación de las normas, porque, en definitiva, se está ante supuestos en que la unión de hecho no ha sido inscrita en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2022.

El procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará, entre otras, por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Para la Sala, la caducidad es un efecto que deriva directamente de nuestra jurisprudencia, ampliamente plasmada y con ella se castiga la inobservancia de los plazos determinados en la ley, manifestada, en el presente caso, no solo en la tardanza en resolver el procedimiento mismo, sino que no conste explicación alguna al respecto, sino en la inexplicable demora en decidirse a notificar el acto mismo como antecedente o desencadenante de la liquidación ulterior. Por lo demás, ese efecto es consecuencia de una interpretación del artículo 104 LGT respetuosa del principio general que en el precepto se establece, atendido el hecho de que la TPC, aun promovida a instancia de parte, forma parte o está asociada a un procedimiento inquisitivo, que en modo alguno lo es, el de inspección, o gestión, y consecuente determinación de la deuda tributaria mediante liquidación.

Dicho efecto, haciendo abstracción de la situación jurídica creada, en particular, a la rerrecurrente sujeto pasivo, a la que tardaron más de cuatro años en darle respuesta a su solicitud autónoma de TPC, hecho que a la Sala de instancia no parece merecerle consecuencia alguna, al margen de ello, la caducidad beneficia a los cinco recurrentes: la madre, pues se superaron incluso los cuatro años.

A tales efectos, la interposición de un recurso de reposición contra la liquidación no es tan evidente, a todo trance, que sea un acto incompatible con la promoción de la tasación pericial contradictoria, atendida la naturaleza diferente de los motivos impugnatorios que se pueden hacer valer en uno y otro supuesto. En todo caso, el silencio a la TPC contradictoria carece por completo de explicación razonable y acorde con la buena fe y el servicio a los intereses generales. Si tal incompatibilidad fuera apreciada por la Administración, lo que no sabemos dada su extrema quietud, así debió hacérselo saber a la interesada.

En el presente caso de los herederos, la caducidad es clara y puede ser hecha valer en el procedimiento o proceso dirigido frente al acto de liquidación, como cualquier medio impugnatorio, en relación con el cual no presenta especialidad. Decidir lo contrario sería tanto como premiar a la Administración por haber obrado en disconformidad con la ley.

Sucede sin embargo que, como la caducidad no es extintiva, sino que meramente enerva la interrupción de la prescripción, no se entiende bien que la invoquen los recurrentes cuando el resultado final del procedimiento es que la TPC les ha resultado favorable a sus intereses, pues en ella se termina declarando en ella como valor de los bienes el propuesto por el perito de los herederos.

MOTIVACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 2022.

Los actores señalan la reiteración por la Administración hasta en cuatro ocasiones del mismo error, que ha motivado la anulación de hasta tres liquidaciones provisionales, lo que supone un abuso del derecho y la vulneración del principio de seguridad jurídica.

Para el Tribunal, efectivamente hay tres liquidaciones indebidamente motivadas recaídas en otros tantos procedimientos de comprobación de valores, lo que no resulta ajustado a la doctrina jurisprudencial. Ahora bien, no considera que esta circunstancia extinga definitivamente el derecho de la Administración a liquidar con arreglo a Derecho ni, por tanto,

conduzca a la anulación de las liquidaciones objeto de este recurso, que son las practicadas el 30 de agosto de 2018 conforme a los valores declarados por los interesados.

Las primeras tres liquidaciones han devenido inválidas por su anulación en vía económico-administrativa, y es evidente que el vicio que presentaban no alcanza a las actuales. Además de la dilación y relativa complejidad que ha supuesto la insistencia del órgano liquidador en la misma irregularidad, no se advierte ninguna vulneración de los derechos de los contribuyentes. En todo caso, no se puede perder de vista que el acto administrativo impugnado en el actual proceso es la resolución del TEAC emanada de un recurso de ejecución de su resolución de 18 de mayo de 2017, la cual devino firme y consentida, y aplicaba la jurisprudencia que admite la práctica de una liquidación conforme al valor declarado después de una doble anulación de la comprobación de valores administrativa. De este modo, reconocía tácitamente la potestad del órgano gestor de efectuar una nueva liquidación.

.....

COMPROBACIÓN DE VALORES: VALORES CATASTRALES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 2022.

.....

El recurrente alega que la Administración ha practicado una nueva valoración encubierta de los inmuebles urbanos, pues se ha basado en el valor catastral que figura en los recibos del IBI que aportaron los interesados, aportación que se hizo a los meros efectos de identificar los bienes, no para valorarlos.

Para la Sala, es cierto que los actores no presentaron un inventario en el sentido del art. 66 del Reglamento del impuesto de sucesiones, es decir *"una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite"*, con la referencia catastral de los inmuebles. Pero esto no supone que no ofrecieran ningún valor a los bienes, pues, a tenor de sus propias manifestaciones de 20 de abril de 2005, los recibos del IBI formaban el inventario detallado de bienes urbanos y rústicos, y su valoración, y justificantes de la superficie y antigüedad de los inmuebles, y, según alegaban en su posterior escrito de 3 de noviembre de 2006, con esos documentos la Administración ya contaba con todos los datos necesarios para liquidar.

No comparte la Sala la afirmación que contiene ahora la demanda de que *"el contribuyente no aportó los recibos del IBI a los efectos de la valoración de los bienes conforme al art. 66 RISD"* sino solo *"a los efectos de su identificación"*. Si prosperara la tesis de la parte actora, entonces sería imposible practicar la liquidación del impuesto, y el contribuyente resultaría injustamente beneficiado del incumplimiento de su obligación de declarar.

En las liquidaciones provisionales, bajo el concepto de *"Datos declarados por el contribuyente"*, figura un *"valor real de bienes y derechos"* de 81.894,44 euros. Pero, como es evidente, este valor no fue el asignado al caudal hereditario en una autoliquidación que los herederos no practicaron, ni tampoco el correspondiente a una valoración de los bienes inmuebles que no presentaron ante la Administración sino mediante los recibos del IBI, debiendo obedecer dicha suma, con toda probabilidad, al valor del resto de los bienes que constaban en la documentación bancaria aportada.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....43

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 43

- . Liquidaciones firmes y consentidas por el contribuyente: posibilidad de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT. 43
- . Improcedencia de actualización del valor de adquisición para acreditar la falta de incremento de valor del terreno. 44
- . Solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme de dicho impuesto amparada en la declaración de inconstitucionalidad. 44
- . Carga de la prueba sobre la existencia de plusvalía o minusvalía. 45

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

LIQUIDACIONES FIRMES Y CONSENTIDAS POR EL CONTRIBUYENTE: POSIBILIDAD DE DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ARTÍCULO 217 LGT.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2022.

El objeto del recurso de casación consiste en determinar si la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia y en caso de responder afirmativamente a la pregunta anterior, habilitado esa posibilidad de revisión de actos firmes, dilucidar en virtud de qué título jurídico (esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas como *numerus clausus* en el artículo 217 de la Ley General Tributaria) operaría; y, además, con qué limitación temporal.

Para el tribunal, la respuesta a las cuestiones de interés casacional es la siguiente:

a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida [en] que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios (I) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza, (II) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido, (III) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición -insólito alegato en relación con los actos de gravamen, como son comúnmente los tributarios; y (IV) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical.

Además, para la Sala, no es posible, en el presente recurso, contestar por completo a la cuestión que nos suscita el auto de

admisión en segundo, como es determinar si concurren o no otros supuestos de nulidad radical de aquellas liquidaciones firmes.

Por tanto, se estima el recurso de casación formulado por el Ayuntamiento, al descansar la sentencia recurrida, para decretar la devolución promovida relativa a deudas establecidas en una liquidación firme, en un presupuesto (la mera existencia de pérdida patrimonial manifestada en el momento de la transmisión, al margen de la existencia de un acto firme y consentido) que ha de reputarse erróneo.

IMPROCEDENCIA DE ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN PARA ACREDITAR LA FALTA DE INCREMENTO DE VALOR DEL TERRENO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2022.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia de instancia era o no conforme a Derecho, en cuanto al criterio sostenido sobre la cuestión de si se debe actualizar el valor de adquisición conforme al IPC o algún otro mecanismo de corrección de la inflación, para acreditar que el terreno no ha experimentado un incremento real de valor a efectos del IIVTNU.

En el presente caso se ha presentado escrito de allanamiento por los recurridos, sin expresar la causa determinante de la voluntad de abandonar la defensa de la sentencia favorable. Debe añadirse que, dadas las peculiaridades del allanamiento en este asunto, como lo son, de una parte, el motivo que parece inspirarlo, aunque resulta implícito, la existencia de jurisprudencia favorable a la tesis municipal, y, de otra, la falta de formalización de oposición al recurso como momento procesal adecuado para ejercer la pretensión casacional de defensa de la sentencia *a quo*, la Sala ha considerado innecesario abrir el trámite de audiencia previsto en el artículo 75.2 de la LJCA.

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS DERIVADOS DE UNA LIQUIDACIÓN FIRME DE DICHO IMPUESTO AMPARADA EN LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2022.

El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la cuestión litigiosa, y por ende la sentencia impugnada en casación, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación, y accediendo a ésta, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si por el contrario debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación.

Para la Sala, la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial, al extremo que incluso después de la referida STC 59/17 no existía un criterio común y único en los Tribunales, al punto que se hicieron interpretaciones absolutamente alejadas; tal estado de cosas, sin ánimo de exhaustividad, hizo que durante un mismo espacio temporal la interpretación de la normativa de la plus valía municipal y su aplicación práctica, suscitara llamativas discrepancias y dispares soluciones, desde los que consideraban que la legislación era constitucional y debía aplicarse sin más girando todo el problema en la prueba y su valoración, a los que cuestionaron su constitucionalidad, o los que pusieron en cuestión el método de determinación de la base imponible. En fin, al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones

CARGA DE LA PRUEBA SOBRE LA EXISTENCIA DE PLUSVALÍA O MINUSVALÍA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022.

Para la Sala, atendiendo al momento en que se producen los hechos, debe reiterarse la doctrina jurisprudencial en el sentido de que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido; para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba que, al menos, indiciariamente permita apreciarla, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o bien emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU; aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe dicho aumento, en este contexto cuando en el precio de transmisión escriturado no conste el valor separado del suelo, el porcentaje catastral utilizado para determinar el valor del suelo es prueba válida al efecto; pero en todo caso en la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, a la vista del conjunto de pruebas practicadas, entre las que puede contarse para su valoración dicho dato catastral.

No existe disputa entre las partes, el Juzgado ha valorado en su conjunto las pruebas presentadas por ambas partes, concluyendo que hubo una minusvalía del valor del suelo en el momento de transmisión de las viviendas, aplicando correctamente la normativa aplicable conforme a los criterios interpretativos delimitados por el Tribunal Supremo, no pudiéndose ser objeto de revisión casacional ni los hechos tenidos por acreditados ni la valoración efectuada para llegar a dicha convicción de la existencia de minusvalía.

