

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Aragón.....4
- Madrid.....8
- La Rioja.....10

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- LOS BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL (II)14

Ricardo Huesca Boadilla

Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España.

TEMAS FISCALES

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....35
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones38

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....47

TRIBUTOS MUNICIPALES

TM
Tributos MUNICIPALES



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

ARAGÓN 4

LEY 3/2025, 27 de junio, de apoyo fiscal a la empresa familiar por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón. 4

MADRID 8

LEY 2/2025, de 25 de junio, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incrementar la bonificación aplicable a los parientes incluidos en el Grupo III de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y simplificar los requisitos de acceso a los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Donaciones. 8

LA RIOJA 10

Ley 5/2025, de 21 de julio, de medidas fiscales de apoyo al medio rural. 10

LEY 3/2025, 27 DE JUNIO, DE APOYO FISCAL A LA EMPRESA FAMILIAR POR LA QUE SE MODIFICA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS, APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2005, DE 26 DE SEPTIEMBRE, DEL GOBIERNO DE ARAGÓN.

(Se transcriben los artículos de mayor interés para la gestión de los tributos cedidos).

Artículo único. Modificación del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

Uno. Se añade un artículo 122-11, con la siguiente redacción:

"Artículo 122-11. Bonificación en la cuota aplicable a los pactos sucesorios para después de los días. Las primeras copias de escrituras de pacto sucesorio para después de los días tendrán una bonificación del 75 % de la cuota tributaria del subconcepto "Documentos Notariales" prevista en el artículo 31.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre".

Dos. Se modifica el artículo 131-3, con la siguiente redacción: "Artículo 131-3. Reducción por la adquisición mortis causa de empresa individual o negocio profesional.

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en las adquisiciones mortis causa que correspondan al cónyuge o descendientes de la persona fallecida en las que estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará una reducción del 99 % del valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente al valor de los citados bienes o derechos.

2. Para la aplicación de esta reducción se observarán los siguientes requisitos y condiciones: a) Los citados bienes o derechos deberán haber estado exentos, conforme al punto uno, apartado ocho, del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cualquiera de los dos años naturales anteriores al fallecimiento. b) La reducción estará condicionada a que alguno de los causahabientes beneficiados mantenga la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente que realizase la afectación falleciese dentro de ese plazo. No obstante, no se perderá la reducción si, en ese plazo, los bienes o derechos sobre la empresa o el negocio se aportan a una sociedad y las participaciones, o los derechos sobre las mismas, recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del artículo mencionado en la letra anterior durante el plazo antes señalado, o se transmiten a otro causahabiente que se haya beneficiado, o hubiera podido beneficiarse, de la reducción, quien deberá asimismo mantener la afectación de los bienes y derechos recibidos durante el plazo que se hubiera establecido para la primera transmisión.

3. En el supuesto de que no existan descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, con los mismos requisitos y condiciones del apartado anterior. 4. Esta reducción es

incompatible con la contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La opción por una de estas reducciones, que deberá efectuarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al fallecimiento del causante, determinará la inaplicabilidad de la otra".

Tres. Se da nueva redacción al artículo 131-4, con el siguiente contenido: "Artículo 131-4. Reducción por la adquisición mortis causa sobre participaciones en entidades.

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en las adquisiciones mortis causa que correspondan al cónyuge o descendientes de la persona fallecida en las que estuviese incluido el valor de participaciones de entidades, o de derechos de usufructo sobre las mismas, para obtener la base liquidable se aplicará una reducción del 99 % del valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente al valor de los citados bienes o derechos.

2. Para la aplicación de esta reducción deberán cumplirse los requisitos de la exención del punto dos, apartado ocho, del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en la fecha de fallecimiento. A los solos efectos de entender cumplidos tales requisitos para la aplicación de esta reducción, se seguirán las siguientes reglas:

a) Salvo prueba en contrario, se entenderá que los valores de una sociedad en otras entidades se poseen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que dicha sociedad, sus consejeros, o sus administradores sean miembros del órgano de administración de la participada. Se entenderá, asimismo, que se dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales para llevar a cabo tal dirección y gestión cuando la entidad cuente con medios propios o ajenos de asesoramiento jurídico y financiero en apoyo de su participación en tales órganos de administración.

b) El requisito del porcentaje que deben representar las remuneraciones por labores directivas, recogido en la letra c), del punto Dos del apartado Ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, podrá cumplirse tanto en el período que abarque desde 1 de enero del año del fallecimiento hasta el día del óbito, como en el año natural anterior.

c) Siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón:

1.ª El grupo de parentesco a considerar a efectos de las letras b) y c) del punto dos del apartado ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, incluirá al cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado del fallecido. El porcentaje del 20 % a que se refiere la citada letra b) será del 10 %.

3. El importe de la reducción solo alcanzará al valor neto de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad. Esta misma regla se aplicará a las participaciones en entidades participadas directa o indirectamente para determinar en qué medida se consideran afectas a la actividad de su entidad tenedora. Se entenderá que un activo es necesario para el desarrollo de una actividad económica cuando así se considere conforme a la normativa legal y reglamentaria del Impuesto sobre el Patrimonio. Para cuantificar esta reducción, y con referencia al momento del devengo, se asimilarán a los activos necesarios para el ejercicio de la actividad económica la tesorería, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, cuyo valor contable no sobrepase el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, tanto en el propio ejercicio como en los diez ejercicios 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 párrafo del punto 1.º, de la letra a), del punto dos del apartado ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, cuando los ingresos obtenidos por las entidades participadas procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas. La aplicación de esta regla se condiciona a que los beneficios no distribuidos a que se refiere este párrafo, en la medida en que se hayan considerado para la cuantificación de esta reducción, no sean objeto de distribución durante los cinco años siguientes al devengo. Lo dispuesto en el párrafo anterior en ningún caso podrá suponer que forme parte de la base de la reducción el valor de bienes, distintos de la tesorería, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, que se consideren no afectos a la actividad de las entidades participadas a que se refiere el primer párrafo de este apartado.

4. La reducción estará condicionada a que el adquirente mantenga las participaciones durante el plazo de los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera dentro de este plazo. Asimismo, no podrán realizarse actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición, o a la pérdida del carácter económico de la actividad de la entidad en los términos señalados en la letra a) del punto dos del apartado ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio. No obstante, no se perderá el derecho a la reducción si en ese plazo las participaciones sociales o derechos sobre ellas se

aportan a una sociedad y las participaciones, o los derechos sobre las mismas, recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del mencionado artículo durante el plazo antes señalado, o cuando el adquirente sea otro causahabiente que se haya beneficiado, o hubiera podido beneficiarse, de la reducción y éste mantenga las participaciones recibidas hasta la finalización de dicho plazo.

5. En el supuesto de que no existan descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, con los mismos requisitos y condiciones de los apartados anteriores. 6. Esta reducción es incompatible con la contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La opción por una de estas reducciones, que deberá efectuarse dentro del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación, determinará la inaplicabilidad de la otra".

Cuatro. Se modifica el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 131-6, con la siguiente redacción: "Para la aplicación de dicha reducción, además de los requisitos establecidos en los artículos 131-3 o 131-4 de esta norma, pero referidos a los causahabientes distintos del cónyuge y descendientes, deberán concurrir los siguientes:".

Cinco. Se modifica el artículo 132-1, con la siguiente redacción: "Artículo 132-1. Reducción por la adquisición inter vivos de empresas individuales o negocios profesionales.

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, se aplicará una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99 % del valor de los bienes y derechos, adquiridos inter vivos e integrados en una empresa individual o negocio profesional, que hubieran estado exentos, conforme al punto uno, apartado ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los dos años naturales anteriores a su transmisión. Esta reducción estará condicionada al mantenimiento, durante los cinco años siguientes a su adquisición, de la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica de cualquiera de los donatarios, salvo que falleciese durante ese plazo. No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del citado artículo durante el plazo anteriormente señalado.

2. Esta reducción será incompatible con la prevista en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La opción por una de estas reducciones, que deberá efectuarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación, determinará la inaplicabilidad de la otra".

Seis. Se modifica el artículo 132-3, con la siguiente redacción: "Artículo 132-3. Reducción por la adquisición inter vivos de participaciones en entidades.

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en los casos de una adquisición gratuita inter vivos de la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre participaciones exentas conforme al punto dos, apartado ocho, del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que corresponda al cónyuge o descendientes del donante, se aplicará en la base imponible del impuesto una reducción del 99 % de su valor de adquisición.

2. Los requisitos de la citada exención en el Impuesto sobre el Patrimonio deberán cumplirse en la fecha de devengo. Si bien, a los solos efectos de entender cumplidos tales requisitos para el disfrute de esta reducción, se seguirán las reglas recogidas en los apartados 2 y 3 del artículo 131-4 de este texto refundido, sustituyendo las referencias al fallecimiento y fallecido por las correspondientes a la donación y el donante.

3. Para la aplicación de esta reducción será necesario:

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

b) Que el donatario, si no las venía ejerciendo con anterioridad, pase a ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, computándose dichos rendimientos en los términos previstos en el mencionado apartado Octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad. Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas del grupo de parentesco al que se refiere la regla prevista en la letra c), del apartado 2, del artículo 131-4 de este texto refundido, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una persona de dicho grupo distinta del donante, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la reducción.

c) Que el adquirente mantenga las participaciones durante el plazo de los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que falleciera dentro de este plazo. Asimismo, no podrán realizarse actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición, o a la pérdida del carácter económico de la actividad de la entidad en los términos señalados en la letra a) del punto dos, apartado ocho, del

artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio. No obstante, no se perderá el derecho a la reducción si en ese plazo las participaciones sociales o derechos sobre ellas se aportan a una sociedad y las participaciones, o los derechos sobre las mismas, recibidas a cambio cumplan los requisitos de la exención del mencionado artículo durante el plazo antes señalado, o cuando el adquirente sea otro causahabiente que se haya beneficiado, o hubiera podido beneficiarse, de la reducción y éste mantenga las participaciones recibidas hasta la finalización de dicho plazo.

4. En el supuesto de que no existan descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, con los mismos requisitos y condiciones de los apartados anteriores.

5. Esta reducción es incompatible con la contemplada en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La opción por una de estas reducciones, que deberá efectuarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación, determinará la inaplicabilidad de la otra".

Siete. Se modifica el artículo 133-3, con la siguiente redacción: "Artículo 133-3. Incumplimiento de los requisitos de la reducción a cargo de los adquirentes de los bienes o derechos. En caso de no cumplirse los requisitos de permanencia de la adquisición o de mantenimiento de la ubicación de la actividad, su dirección y control, o del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a que se refieren los artículos 131-3, 131-4, 132-1 y 132-3, o de los requisitos de mantenimiento y permanencia que se establecen en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como de los requisitos de mantenimiento y de las condiciones establecidas en los artículos 131-6, 131-8, 131-10 y 132-8, deberá pagarse la parte de cuota dejada de ingresar a consecuencia de la reducción practicada y los correspondientes intereses de demora. A estos efectos, deberá presentarse la autoliquidación en el plazo de un mes desde el día siguiente al de la fecha en que tenga lugar el incumplimiento".

Ocho. Se introduce un apartado 3 en el artículo 133-4, con la siguiente redacción: "3. De los beneficios fiscales de este texto refundido, a los pactos sucesorios de presente les serán aplicables los recogidos en la sección 2.^a ("Donaciones") de este capítulo y título". Nueve. Se modifica el punto 14.^o de la disposición final segunda, con la siguiente redacción: "14.^o La adopción de las medidas necesarias para la aplicación de las reducciones relativas a la liquidación de la fiducia sucesoria, regulada en el artículo 133-2 de este texto refundido, para garantizar los principios de justicia tributaria, igualdad, generalidad, proporcionalidad y equidad distributiva de la carga tributaria entre los obligados tributarios, en el supuesto de que una modificación normativa efectuada en el ámbito de las competencias estatales afectase a la condición del contribuyente y a la liquidación de la fiducia sucesora por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

Disposición derogatoria única. Derogaciones normativas. 1. Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan o contradigan lo dispuesto en esta Ley. 2. En particular, se deroga el artículo 131-13 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, quedando sin contenido.

Disposición final única. Entrada en vigor. Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial de Aragón".

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

MADRID

LEY 2/2025, DE 25 DE JUNIO, POR LA QUE SE MODIFICA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO, APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 21 DE OCTUBRE, DEL CONSEJO DE GOBIERNO, PARA INCREMENTAR LA BONIFICACIÓN APLICABLE A LOS PARIENTES INCLUIDOS EN EL GRUPO III DE PARENTESCO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y SIMPLIFICAR LOS REQUISITOS DE ACCESO A LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

(Se transcriben los artículos de mayor interés para la gestión de los tributos cedidos).

Artículo único Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre El Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, queda modificado como sigue:

Uno. El artículo 22 bis queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 22 bis. Reducciones de la base imponible de adquisiciones inter vivos.

1. En las donaciones en metálico que cumplan los requisitos establecidos en el presente apartado y en los dos siguientes, en las que el donatario esté incluido en los grupos I o II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o sea un colateral de segundo grado por consanguinidad del donante, se podrá aplicar una reducción del 100 por cien de la donación recibida, con el límite máximo de 250.000 euros. A efectos de la aplicación del límite indicado en el párrafo anterior, se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo, siempre que se destinen a los fines indicados en el apartado 2, de forma que no podrá superarse el límite de reducción establecido por el conjunto de todas las donaciones computables.

2. La reducción prevista en el apartado anterior se aplicará sobre las donaciones en metálico en las que el importe donado se destine por el donatario, en el plazo de un año desde la donación, a uno de los siguientes fines: a) La adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual. A talefecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013. b) La adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de entidades que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral y Sociedad Cooperativa, en las condiciones a que se refiere el artículo 15 de esta ley. c) La adquisición de bienes, servicios y derechos que se afecten al desarrollo de una empresa individual o de un negocio profesional del donatario.

3. En el documento en que se formalice la donación deberá manifestarse el destino de las cantidades donadas. Será requisito necesario para la aplicación de esta reducción que la donación se formalice en documento público cuando su base imponible sea superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. A estos efectos, se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo. En los supuestos de elevación a público de documentos privados que documenten la donación no será aplicable la reducción cuando la formalización en documento público se realice con posterioridad a la finalización del correspondiente periodo

voluntario de declaración.

4. En el caso en que las cantidades donadas no llegasen a destinarse a los fines indicados en el plazo establecido, el donatario deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin aplicación de la reducción contenida en este artículo e incluyendo los correspondientes intereses de demora. La misma obligación tendrá quien recibe la donación para la adquisición de vivienda habitual en el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurren las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013. La reducción será aplicable, exclusivamente, sobre la parte que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria».

Dos. El artículo 25 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 25. Bonificaciones de la cuota. Serán aplicables las siguientes bonificaciones:

1. Bonificación en adquisiciones mortis causa. Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por ciento en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. Los sujetos pasivos incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 50 por ciento, de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.

2. Bonificaciones en adquisiciones inter vivos:

a) Los sujetos pasivos que realicen adquisiciones lucrativas inter vivos procedentes de personas físicas cuya base imponible no supere los 1.000 euros aplicarán una bonificación del 100 por cien de la cuota tributaria derivada de las mismas. A efectos de la aplicación del límite indicado en el párrafo anterior, se computarán todos los negocios lucrativos inter vivos efectuados por el mismo donante al mismodonatario en los tres años anteriores al momento del devengo, de forma que no podrá aplicarse la bonificación una vez superado el límite establecido por el conjunto de todas las adquisiciones lucrativas inter vivos computables. Los contribuyentes que apliquen esta bonificación no estarán obligados a presentar autoliquidación por el impuesto. No obstante, mantendrán la obligación de presentar la autoliquidación los adquirentes de bienes que deban ser objeto de inscripción en cualquier registro público.

b) En las adquisiciones inter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por ciento en la cuota tributaria derivada de las mismas. Los sujetos pasivos incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior aplicarán una bonificación del 50 por ciento en la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. Las bonificaciones a que se refiere este apartado 2.b) del presente artículo serán aplicables, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria. Cuando el negocio jurídico gratuito e inter vivos sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos. Será requisito necesario para la aplicación de estas bonificaciones previstas en el apartado 2.b), en relación a los elementos patrimoniales cuyas transmisiones a título gratuito no requieren para su eficacia el otorgamiento de documento público, que el negocio jurídico gratuito e inter vivos se formalice en documento público cuando su base imponible sea superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. A estos efectos, se computarán todos los negocios jurídicos gratuitos e inter vivos efectuados por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo. En los supuestos de elevación a público de documentos privados que documenten la BOCM-20250627-1 adquisición, no serán aplicables las bonificaciones previstas en este apartado 2.b)

cuando la formalización en documento público se realice con posterioridad a la finalización del correspondiente periodo voluntario de declaración».

DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA Entrada en vigor Lo dispuesto en esta ley entrará en vigor el primer día del mes siguiente al de su publicación en el BOLETÍN OFICIAL DE LA COMUNIDAD DE MADRID.

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

LA RIOJA

LEY 5/2025, DE 21 DE JULIO, DE MEDIDAS FISCALES DE APOYO AL MEDIO RURAL

(Se transcriben los artículos de mayor interés para la gestión de los tributos cedidos).

Tres. Se modifica el título del artículo 35, que queda redactado en los siguientes términos:

'Artículo 35. Reducciones propias de la Comunidad Autónoma de La Rioja en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades, explotaciones agrarias, fincas rústicas y vivienda habitual.'

Cuatro. Se modifica el apartado 3 del artículo 35, que queda redactado en los siguientes términos:

'3. Reducción por adquisición de explotaciones agrarias y fincas rústicas.

Si en la base imponible está incluido el valor de una explotación agraria o de una finca rústica, le será aplicable la reducción del 99% del citado valor siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El causante ha de tener en la fecha del fallecimiento la condición de agricultor profesional o ser arrendador de los bienes sujetos al impuesto, conforme a la Ley 49/2003, de 26 de noviembre Vínculo a legislación, de Arrendamientos Rústicos, o haber cedido su uso por cualquier título válido en derecho.

b) El adquirente ha de conservar en su patrimonio la explotación agraria o la finca rústica durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que durante ese plazo fallezca a su vez el adquirente o concurran otras causas de fuerza mayor, debidamente acreditadas, que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

c) El adquirente ha de tener en la fecha de devengo del impuesto la condición de agricultor profesional y ser titular de una explotación agraria a la que se incorporen los elementos que se transmiten o cumplir estos requisitos en el ejercicio de devengo o en el siguiente.

d) La adquisición ha de corresponder al cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, y colaterales, por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado de la persona fallecida.'

Cinco. Se modifica el título del artículo 39, que queda redactado en los siguientes términos:

'Artículo 39. Reducciones propias de la Comunidad Autónoma de La Rioja en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades, explotaciones agrarias, fincas rústicas y en las donaciones objeto de micromecenazgo.'

Seis. Se modifica el apartado 3 del artículo 39, que queda redactado en los siguientes términos:

'3. Reducción por adquisición de explotaciones agrarias y fincas rústicas. En el caso de transmisión de una explotación agraria o de una finca rústica, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 99% de su valor siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El donante, a la fecha de devengo del impuesto, ha de tener la condición de agricultor profesional.
- b) El adquirente ha de conservar en su patrimonio la explotación agraria o la finca rústica durante los cinco años siguientes a la donación, salvo que durante ese plazo fallezca a su vez el adquirente o concurran otras causas de fuerza mayor, debidamente acreditadas, que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.
- c) El adquirente ha de tener en la fecha de devengo del impuesto la condición de agricultor profesional y ser titular de una explotación agraria a la que se incorporen los elementos que se transmiten o cumplir estos requisitos en el ejercicio de devengo o en el siguiente.
- d) La adquisición ha de corresponder al cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, y colaterales, por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado del donante.'

Siete. Se modifica el artículo 47, que queda redactado en los siguientes términos:

'Artículo 47. Tipo impositivo superreducido aplicable a las transmisiones onerosas de explotaciones agrarias y fincas rústicas.

1. Las transmisiones onerosas de una explotación agraria prioritaria familiar, individual, asociativa o asociativa cooperativa especialmente protegida en su integridad tributarán al tipo superreducido del 2%, por la parte de la base imponible no sujeta a reducción, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 Vínculo a legislación de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

2. Las transmisiones onerosas de una finca rústica en favor de un titular de una explotación agraria prioritaria a las que sea de aplicación la reducción del artículo 11 Vínculo a legislación de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, tributarán al tipo superreducido del 2%, por la parte de la base imponible no sujeta a reducción, siempre que se cumpla con lo dispuesto en los artículos 9 Vínculo a legislación y 11 Vínculo a legislación de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

3. Las transmisiones onerosas de una finca rústica tributarán al tipo superreducido del 2% siempre que el transmitente y el adquirente tengan la condición de agricultor profesional a fecha de devengo del impuesto y el inmueble haya estado afecto a una actividad agraria, al menos, los cinco años anteriores y posteriores al devengo del impuesto salvo fallecimiento, expropiación forzosa o cuando concurran otras causas de fuerza mayor, debidamente acreditadas, que imposibiliten el ejercicio de la actividad.

4. Las transmisiones onerosas de fincas rústicas colindantes tributarán al tipo superreducido del 2% siempre que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional a fecha de devengo del impuesto y el inmueble quede afecto a una actividad agraria, al menos, durante los cinco años posteriores salvo fallecimiento, expropiación forzosa o cuando concurran otras causas de fuerza mayor, debidamente acreditadas, que imposibiliten el ejercicio de la actividad.

5. La aplicación de este tipo impositivo superreducido requiere la inscripción de las fincas en el registro de explotaciones agrarias y que el documento acreditativo de la transmisión mencione expresamente la aplicación de este tipo impositivo.'

Ocho. Se crea el artículo 47 bis, con el siguiente contenido:

'Artículo 47 bis. Bonificación en la cuota por arrendamiento de fincas rústicas.

Se establece una bonificación en la cuota del impuesto del 100% aplicable en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas a los contratos amparados por la Ley 49/2003, de 26 de noviembre Vínculo a legislación, de Arrendamientos Rústicos, siempre que el arrendatario tenga la condición de agricultor profesional con domicilio fiscal en La Rioja y sea

titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos arrendados.'

Nueve. Se crea el artículo 53 bis, con el siguiente contenido:

'Artículo 53 bis. Deducción aplicable a las agregaciones, agrupaciones y segregaciones para posterior agregación o agrupación de fincas rústicas.

1. A las agregaciones y agrupaciones de fincas rústicas se les aplicará una deducción del 100% en la cuota correspondiente al gravamen gradual sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, que recaiga sobre dicho suelo. A estos efectos, se entenderá por fincas rústicas las definidas como tales según la normativa regulatoria del catastro inmobiliario.

En caso de que sobre la finca rústica exista una construcción que no esté afecta a una explotación agraria en funcionamiento, la deducción no se extenderá a la parte de la cuota que se corresponda con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta.

2. La deducción regulada en el apartado 1 de este artículo será, asimismo, aplicable, con las mismas condiciones, a las segregaciones de fincas cuando dicha segregación tenga por finalidad una agregación o agrupación de fincas de suelo rústico posterior que se vaya a realizar en los mismos términos que se establecen en el apartado 1 de este artículo. Esta condición se entenderá cumplida solamente cuando en la misma escritura pública de segregación o en una escritura pública de la misma fecha se otorgue la agregación o agrupación de fincas que incluya alguna de las fincas segregadas.

3. En caso de incumplimiento de los requisitos exigidos en los números anteriores para la aplicación de esta deducción, la persona beneficiaria deberá ingresar el importe del beneficio disfrutado y los intereses de demora, mediante la presentación de una autoliquidación complementaria, en el plazo de un mes desde el incumplimiento de la condición.'

Diez. Se crea una disposición adicional séptima, con el siguiente contenido:

'Disposición adicional séptima. Interpretación de las medidas fiscales de apoyo al medio rural.

Las disposiciones previstas en los artículos 32 , apartados 8 y 19 , 33 bis, 35.3, 39.3, 47 , 47 bis y 53 bis, en ausencia de referencias específicas, deben entenderse en los términos definidos en la Ley 19/1977, de 1 de abril, sobre regulación del derecho de asociación sindical; la Ley 19/1995, de 4 de julio Vínculo a legislación, de Modernización de las Explotaciones Agrarias; la Ley 49/2003, de 26 de noviembre , de Arrendamientos Rústicos, y el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo Vínculo a legislación, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.'

Disposición derogatoria única. Derogación de otras disposiciones legales.

Quedan derogadas cuantas otras disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en la presente ley.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de La Rioja y los apartados uno y dos del artículo único serán de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2025.

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

TEMAS FISCALES..... 12

- LOS BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL (II)

Ricardo Huesca Boadilla

Abogado del Estado y Doctor en Derecho

Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España

Ponencia de la Sesión Académica de la Sección de Derecho Financiero y Tributario del día 9 de abril de 2025

4.-BENEFICIOS FISCALES EN LAS DONACIONES Y DEMÁS NEGOCIOS JURÍDICOS A TÍTULO GRATUITO INTER VIVOS RELACIONADOS CON LA REDUCCION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LISD

5.- GESTION Y COMPROBACION DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

TEMAS FISCALES

LOS BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL (II)

Ricardo Huesca Boadilla

Abogado del Estado y Doctor en Derecho

Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España

Ponencia de la Sesión Académica de la Sección de Derecho Financiero y Tributario del día 9 de abril de 2025

(La primera parte de este artículo se publicó en el BITPlus número 300)

4. -BENEFICIOS FISCALES EN LAS DONACIONES Y DEMÁS NEGOCIOS JURÍDICOS A TÍTULO GRATUITO INTER VIVOS RELACIONADOS CON LA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LISD

Pasamos ya al análisis de la doctrina jurisprudencial relacionada con la reducción en la base imponible estatal aplicable a las donaciones y demás negocios jurídicos a título gratuito inter vivos a que se refiere el artículo 20.6 de la LISD, que pasamos a reproducir:

“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”.

A.-Sobre la presunta vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley en relación con el desarrollo reglamentario de los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades a las que se refiere el artículo 4. ocho de la ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio y la prueba de la afección a esas actividades.

A esta interesante cuestión se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022 c. 1563/2020 resolviendo, en sentido desestimatorio, un recurso de casación interpuesto por la CCCA gestora del tributo contra un fallo desestimatorio, a su vez, del recurso contencioso interpuesto por la misma contra resolución estimatoria de la reclamación económico administrativa (TEAR), confirmada en el recurso de alzada posterior (TEAC) formulados por el obligado tributario.

Como hemos visto, el primer párrafo del artículo 20.5 LISD citado, establece que, 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 se cumplan unas determinadas condiciones que detalla acto seguido, y que aquí quedan fuera del debate.

La clave del recurso era 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 una sociedad, por un determinado valor, 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, cuestión a la que el Abogado del Estado se refiere en extenso en su escrito de oposición al recurso de casación, que se desgrana en las páginas siguientes de este trabajo siendo reproducido y seguido por la Sala en el FD Tercero.2 de la sentencia.

El artículo 20.6 citado recoge, en efecto, 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, 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.

Para la determinación de si existe o no esa afección, el propio 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*, coincidente con la dicción del actual artículo 29.1.c LIRPF de 2006 que también dispone:

«1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una 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».

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, 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 identificó 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.

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 y contenido al principio de legalidad entendiéndolo 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 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 afección 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 pretendía 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 por la CCAA recurrente 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, como dijo con acierto el TEAC, en la resolución recurrida, 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.

En este sentido, por parte del mismo, a través de la contabilidad, quedó 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 muy superior a los saldos recogidos en ejercicios anteriores, lo que determinó que el TEAR 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.

En esa línea se manifiesta también la doctrina señalando que será en todo caso una cuestión de prueba de la afectación de los bienes que no estén directamente afectos a la actividad¹.

No se trata de atribuir la carga de la prueba de la afectación 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, a partir de ese momento, es a la Inspección de la Comunidad Autónoma a la que corresponde acreditar, en ejercicio de sus competencias propias de comprobación e investigación tributaria, 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, 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 TEAR 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.

Llegados a este punto, la sentencia recurrida, ya de entrada, a la vista de los preceptos aplicables, considera (FD Tercero,1) que *“de dicha regulación se infiere, sin dificultad interpretativa, que el mencionado precepto reglamentario (artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999) no incurre en ultra vires, como la Administración*

1 Bermúdez Odriozola y otros. “Comentarios ...”. Pág. 446

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" y que, el tenor literal del artículo 27 de la LIRPF/1998 (dicho precepto, bajo la rúbrica de "elementos patrimoniales afectos" -norma posterior a la Ley 19/1991, 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) si bien , es verdad que "(...) 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".

Acto seguido, tras referirse a su doctrina jurisprudencial sobre la finalidad perseguida con este beneficio fiscal, deja claro en su FD Tercero, en línea con el planteamiento de la representación del Estado, lo que sigue:

"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 AS (sociedad), 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 específica, 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 (autonómico).

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 afectación, 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 (...)²

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

2 Un comentario a esta sentencia se puede ver en el trabajo de Fernández Valverde, R. "En la donación inter vivos de activos de una empresa familiar (participación en fondos propios de una entidad tercera), puede aplicarse la reducción prevista en la ley de sucesiones y donaciones". Diario La LEY nº 10050, 18 de abril de 2022.

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 afectación 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 afectación, perfectamente examinada por el TEAC y por la Sala de Aragón, e inaccesible por lo demás al control casacional³.

Lo expuesto le sirve ya, en respuesta a la cuestión de interés casacional admitida, a fijar la siguiente jurisprudencia:

"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 afectación a la actividad económica.³

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 afectación 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".

Poco más cabe añadir salvo insistir en que, una vez razonado suficientemente sobre la inexistencia de exceso reglamentario en el Real Decreto 1704/1999, el reconocimiento del beneficio fiscal a la transmisión lucrativa inter vivos de los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, a que se refiere el artículo 20.6 de la LISD en conexión con el artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, viene condicionado a la acreditación de su afectación a la actividad económica o, lo que es lo mismo, a su afectación o adscripción a los fines empresariales sin que las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, se opongan, por sí mismas, a esa idea de afectación.

B.- Sobre cómo debe entenderse cumplido el requisito de edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la LISD para la aplicación de la reducción en la base imponible, prevista en ese precepto, en el caso de donación de bienes gananciales por ambos cónyuges

El Alto Tribunal, en dos sentencias del mismo tenor, de 19 de septiembre de 2023 c.7855/2021 y 20 de septiembre de 2023 c. 3760/2021, se ocupa de esta interesante cuestión relacionada de nuevo con la reducción de la base imponible prevista para las transmisiones lucrativas inter vivos en el artículo 20.6 de la LISD, es decir, para la 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, más en concreto con el requisito de edad previsto en su apartado a), que establece como primera condición que:

"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".

Como señala el auto de admisión se trataba de discernir, en los casos de donación de un bien ganancial por ambos cónyuges, cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la LISD,

3 Como sostiene García Diez, C. en su trabajo "La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar". Diario La LEY, 31 de diciembre de 2024, Páginas 8 y siguientes, comentando este fallo "será la normativa del IP la que condicionará la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20-6 LISD y, por extensión, el reconocimiento del supuesto de no sujeción del IRPF (se está refiriendo al artículo 33.3.c) LIRPF). De manera que la normativa del IRPF solo será aplicable bien porque lo requiera específicamente la exención del artículo 4. Ocho de la LIP bien porque la norma reguladora de la reducción en el Impuesto sobre Donaciones prevé una remisión expresa al régimen jurídico del IRPF. Fuera de estas situaciones resulta improcedente recurrir al IRPF para condicionar o restringir el reconocimiento de este régimen privilegiado de tributación. A este respecto, no hay lugar a la aplicación directa y de plano del IRPF".

bien tomando como referencia el grupo familiar, con lo que, si se cumple el referido requisito en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, todo ello teniendo en cuenta, en este sentido, que por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro⁴.

Como vamos a ver, el Tribunal Supremo se inclina claramente por la segunda opción, dando primacía a la norma tributaria, no a la civil y a la interpretación de las normas tributarias no civiles realizada por el Alto Tribunal.

Esa primera afirmación de principio del Tribunal pone de manifiesto, una vez más, las diferencias existentes sobre la naturaleza de la sociedad de gananciales en el plano civil y en el plano tributario, en base a la autonomía propia del Derecho Tributario, que le permite apartarse de la norma civil siendo ejemplo de ello las conocidas STC 45/1989, de 20 de febrero o la 146/1994, de 12 de mayo, a las que se remite la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2002 c.2513/1997 así como la Sentencia de 22 de junio de 2002, mencionadas en el fallo comentado.

En efecto, desde el punto de vista civil, existe consenso doctrinal en entender que la sociedad de gananciales es una comunidad de tipo germánico en mano común en la que el patrimonio ganancial pertenece en común, no por mitad, a ambos cónyuges, surgiendo una especie de mancomunidad no divisible mientras subsista la sociedad de gananciales.

En este sentido, el artículo 1344 del Código Civil describe someramente el régimen diciendo que *“mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella”*. Por tanto, se trata de un sistema en que la ganancia o beneficio se hace común, pero que no se atribuye a cada cónyuge sino a la disolución de la sociedad y se parte del presupuesto de que aquella ganancia o beneficio es de ambos aun cuando un cónyuge haya tenido una intervención decisiva en la adquisición.

En cuanto a su naturaleza jurídica, el artículo 1344 del Código Civil citado, habla de “sociedad”, que es una referencia muy concreta a la institución que regulan los artículos 1665 y siguientes del mismo Código, entre las que se encuentran la sociedad universal de ganancias – artículo 1675 – pero también de comunidad – artículo 1344 (“se hacen comunes”).

Se trataría, por tanto, de una comunidad distinta de la romana o por cuotas de los artículos 392 y siguientes del Código ya que: 1º no existen tales cuotas sobre los bienes y derechos que forman el patrimonio ganancial, 2º el régimen de gestión y disposición de los bienes está presidido por la idea de la actuación conjunta de los cónyuges y 3º la titularidad conjunta de ambos sobre el patrimonio ganancial y en consecuencia sobre los bienes y derechos que lo componen, obedece a la comunidad de vid, a los lazos estrechísimos que les unen. De ahí que ninguno de los cónyuges tenga, constante la sociedad, una cuota sobre ese patrimonio que pueda ceder a terceros. En suma, la sociedad de gananciales se aproximaría – como hemos dicho – a la comunidad germánica y no a la romana. Esta es, desde la perspectiva exclusivamente civil, la posición que ha seguido la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (Sentencia de 26 de septiembre de 1988 y las que cita).

Como hemos dicho, las afirmaciones indicadas son válidas desde el punto de vista civil, pero no si las trasladamos al campo tributario. Si se tomara como transmitente a efectos tributarios a la sociedad de gananciales y no a los cónyuges, que son los que realmente transmiten el bien, podríamos concluir que mediante un pacto privado (pues esto es la determinación del régimen matrimonial) se estaría variando la obligación tributaria, violándose así lo dispuesto en el artículo 17.5 de la LGT/2003. La tesis de la sociedad de gananciales como donante llevada al campo tributario implicaría hacer prevalecer los pactos privados sobre los principios que rigen la obligación tributaria.

Si pasamos de una forma todavía más precisa al ámbito del ISD, en esa misma línea, como ha señalado la doctrina científica, la consideración civil de la sociedad de gananciales como donante, en aras a salvar el principio de donación única, presenta dificultades aparentemente insalvables, como es la forma de medir el parentesco (esencial, con el importe del bien donado, para determinar la carga tributaria en el impuesto) entre donante y donatario, cuando el que exista entre el donatario y cada uno de los cónyuges donantes sea distinto, teniendo en cuenta que la sociedad de gananciales no es una persona jurídica. Con la teoría de la donación única se introducen graves diferencias a raíz de las circunstancias personales. Así, la donación realizada por un matrimonio en régimen de gananciales de un bien común se tomaría como una sola donación y, por tanto, como dijimos, al tratarse el ISD

⁴ Como es obvio, la Resolución 2/1999 de la DGT, citada, en su Apartado 2.2.1 b), sobre la base de lo dispuesto en el artículo 38 del Reglamento, consideraba que era bastante que uno de los cónyuges tuviera la edad de 65 años para aplicar la reducción y, siguiendo el mismo criterio, que uno de los cónyuges realizara de forma personal y directa la actividad empresarial

de un impuesto progresivo, con una deuda elevada. En cambio, la que realizase un matrimonio de hecho de un bien adquirido por ambos con posterioridad a su estancia en común no matrimonial, se computaría como dos donaciones por la porción correspondiente a cada uno, con la consiguiente reducción de la deuda tributaria.

El Reglamento del ISD, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, único precepto que en la normativa del impuesto se refiere a la sociedad de gananciales, se decantó, no obstante, por la donación única, al entender en su artículo 38 que, *“en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad, se entenderá que existe una sola donación”*, resolviendo el problema práctico antes expuesto, con el artículo 44.5 del mismo, al considerar una única liquidación aunque en la práctica es como si existieran dos, una por cada uno de los cónyuges donantes, que se suman finalmente para obtener la cuota.

Así las cosas, la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Castilla y León, con sede en Burgos, tras estimar el recurso de un obligado y considerar que resultaba procedente la existencia de dos donaciones y la práctica de dos liquidaciones y no una, como previene el citado artículo 38 del Reglamento, planteó, firme la sentencia, la obligada cuestión de ilegalidad del artículo 27 de la LJCA ante el Tribunal Supremo, por considerar ilegal el contenido del citado precepto reglamentario. Dicha cuestión de ilegalidad fue estimada por Sentencia de 18 de febrero de 2009, cuestión de ilegalidad 4/2007, anulando el citado precepto y expulsando, por tanto, el mismo del ordenamiento jurídico.

El fallo en cuestión tiene, como es obvio, alcance general para todo tipo de donaciones de bienes comunes, sirviendo para los supuestos normales como para aquellos, como el que nos ocupa, en los que la donación goce de algún beneficio fiscal, como es el caso de la donación de una empresa o de participaciones en entidades del donante a la que se refiere la cuestión suscitada y que se regula, a nivel estatal, en el artículo 20.6 de la a la que se 20.6 de la LISD en relación con el apartado octavo de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Pues bien, el Tribunal Supremo, moviéndose ya en el plano estrictamente tributario, en su fallo, se hace eco de la distinta regulación y diferencias entre el artículo 38 y los artículos 60.4 y 61.4 del reglamento, que reproduce, diciendo ya, por remisión a la Sentencia de 18 de febrero de 2009 y a la consideración de la existencia, por tanto, de dos donaciones, en su FD Cuarto, lo que sigue:

El Alto Tribunal analiza dichos preceptos y concluye que:

«En las hipótesis contempladas en los artículos 60.4 y 61.4 es evidente que, si concurren donaciones procedentes de bienes gananciales, con donaciones de bienes "no gananciales" la acumulación sólo alcanza a la parte proporcional del valor del bien ganancial imputable al cónyuge (causante) o, alternativamente, al que resulte dos veces donante».

Lo que le ayuda a discernir entre las diferencias entre la regulación que se hace en el ámbito tributario y civil. Por lo que resulta "inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deban ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales."

Diferentes regímenes previstos reglamentariamente que se hace preguntar a la Sala cuál debe prevalecer conforme al principio de legalidad representado por la Ley 29/1987, y realiza las siguientes reflexiones (contenidas en la Sentencia de 18 de febrero de 2009) -añadimos negritas-

*“Es evidente, y no susceptible de discusión, que lo que se contempla en la Ley 29/87 de 18 de diciembre, cuando se refiere a las donaciones, **es el negocio jurídico de la donación**, cuyo elemento preponderante es el ánimo de liberalidad de naturaleza claramente subjetiva, personal, abstracción hecha de la naturaleza de los bienes donados. Que el elemento subjetivo es el relevante en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se infiere de lo siguiente: El negocio traslativo de donación requiere la existencia de dos personas, una que transmite (dona) y otra que recibe (o adquiere lo donado). Y tradicionalmente la tarifa aplicable depende del grado de parentesco entre el donante y el donatario. El parentesco es una relación entre personas físicas o individuos. No cabe parentesco con las personas jurídicas. No se es primo del Ayuntamiento, ni padre de una sociedad. La sociedad de gananciales no es una persona jurídica.*

El patrimonio ganancial manifiesta un supuesto de comunidad de bienes; se trata de una especial comunidad, la propiedad en mano común. Lo que sucede en ella es que unos bienes o un patrimonio pertenecen en titularidad compartida a un conjunto de personas (en el caso del matrimonio, al esposo y la esposa). Dos sujetos son protagonistas de la titularidad de un patrimonio que, al carecer de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, del poder de dominación de los cotitulares.

El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pivota sobre la dualidad parentesco-tipos de tributación, esencialmente si se conecta con el artículo 22, en el que claramente se indica que la cuota tributaria se determinará "... según el grado de parentesco ...".

El Grupo I contempla las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años; el Grupo II se refiere a las adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes; los Grupos III y IV contemplan los grados más alejados de la parentela.

La sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos donatarios. Lo tienen, por el contrario, el padre y la madre donantes. La titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco en exclusiva a la mujer. **La tributación donacional gira en torno a los transmitentes: los dos cónyuges. Disponen los dos de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales.** Por tanto, como consecuencia de la enajenación, termina la indivisibilidad ganancial. **Cada cónyuge ha dispuesto de su mitad ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipada. Deben, pues, girarse dos liquidaciones.**

La excepción que a este régimen general impone el artículo 38 del Reglamento, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales, exigía **una previsión legal específica, que exceptuara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la ley**".

La lectura del artículo 20.6 antes transcrito, a la luz de esta jurisprudencia -recordemos que como se recoge en la sentencia al menos había dos sentencias precedentes, de 22 de junio y de 22 de noviembre de 2022, que se decantaban por la línea referida-, deja poco margen a otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, estamos ante dos donaciones y cada una de ellas debe reunir los requisitos para aplicar la reducción prevista en el citado precepto.

Frente a esta, surge el criterio de la parte recurrente que aboga por una interpretación teleológica, afirma que la sentencia al acoger dicha doctrina no hace una interpretación integradora del art. 20.6 de la ley 29/1987 y del 4.º de la Ley 19/1991, habiéndose decantado una abundante jurisprudencia por una interpretación favorable a la continuidad de la empresa familiar, sin que sea vea afectado su funcionamiento por las transmisiones inter vivos o mortis causas de los bienes y derechos afectos a la actividad empresarial; el que en la sociedad de gananciales la mitad de los bienes, en este caso la mitad de las participaciones pertenezca a la madre, es una cuestión civil, sin que este carácter ganancial deba afectar a la aplicación correcta de la legislación que regula las reducciones en el impuesto de sucesiones y donaciones, y que protege la continuidad de las empresas familiares; lo decisivo es que los requisitos se cumpla en el grupo familiar, y cumpliéndose los mismos en el padre, procede aplicar la reducción practicada en la donación de la madre,

con independencia de que ésta no hubiera cumplido 65 años en el momento de la donación.

Ha de convenirse que los requisitos exigidos al donante, y en concreto el que nos ocupa, se solventaba en donaciones de bienes o derechos de la sociedad de gananciales, y más en concreto respecto de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando uno hubiera alcanzado la edad de 65 años, por mor del citado art. 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, "en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación", pero anulado este, la tesis de la parte recurrente no tiene apoyo normativo alguno, y es evidente que la interpretación realizada por la sentencia parcialmente transcrita, partiendo de que hay a efectos tributarios una donación por cada cónyuge, dicho requisito de la edad debe concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años, en el caso de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges, como es el caso, sólo cabe la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad, esto es, sólo cabe cuando se cumplan los requisitos que legalmente se exige.

Como una constante jurisprudencia reitera la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuáles es la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los hijos del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, lo que conlleva que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierdan de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable.

Al efecto pueden citarse las sentencias de 10 de enero de 2022, rec. cas. 1563/2020, en la que se dijo que -añadimos negritas-

«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 quantum 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», o de 2 de junio de 2021, rec. cas. 1478/2018, en la que se recoge lo siguiente: «Se han producido pronunciamientos jurisprudenciales sobre distintos supuestos y aún las peculiaridades de cada caso, si podemos señalar **un denominador común, cual es el de la continuidad de la actividad económica**, así se señala por parte de la correcurrida, Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando recuerda pronunciamientos jurisprudenciales del siguiente tenor: "Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial».

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala:

"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

a) Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro. (...)".

Criterio que está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero que se sigue reiterando en otras más próximas. Así en sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, se dijo en referencia al art. 20.2.c), que 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 ". Se mantiene, por ejemplo, en la de 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015».

Ahora bien, una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma, y otra bien distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, siendo evidente que en lo que ahora interesa, el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran, que se trate de bienes o derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, que no otro alcance posee la remisión que se hace en el art. 20.6 a la normativa de este impuesto, y un requisito de edad, que es evidente que en la donación, que se hace de madre a hijos, no se cumple.

Cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que 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, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.⁵

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el presente recurso de casación".

C.- Sobre el periodo temporal o momento en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos para disfrutar de la reducción del artículo 20.6 LISD, en concreto para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2024 c. 2262/2023 y 9 de diciembre de 2024 (2) c.2347/2023 y c. 2233/2023, todas en relación al mismo grupo familiar, se ocupan de esta interesante cuestión que, de una forma más precisa, según el auto de admisión, se puede enunciar diciendo que se trataría de concretar del periodo temporal al que debe venir referido el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento, prevista en el artículo 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participación en el

5 En contra de esa decisión se muestra García Diez, C. Op.cit. Página 19, ya que, a su entender, el artículo 20.6 LISD, condiciona el reconocimiento de la reducción a la exención prevista en el artículo 4.Ocho de la LIP y este deja claro que la exención alcanza a "los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges". En su opinión es, suficiente con que esa actividad la desarrolle uno de los cónyuges, existiendo base para considerar que basta con que el requisito de edad lo cumpla uno de ellos salvaguardando así la continuidad de la actividad empresarial del mismo grupo familiar.

capital de distintas sociedades. Más particularmente, trata de sí, para comprobar que se ha cumplido el requisito de la percepción de rendimientos por las funciones de dirección de la mercantil en un determinado porcentaje de sus rentas empresariales, profesionales y del trabajo, debe estar al momento en que tiene lugar la donación o, en cambio, puede tenerse en cuenta el 31 de diciembre del año en que tiene lugar.

De nuevo, como ya tuvimos oportunidad de poner de manifiesto con anterioridad, surge la problemática derivada de la necesidad de cohesionar las reglas relacionadas con el devengo de un impuesto instantáneo como es el ISD, en el devengo se produce el día del fallecimiento en las transmisiones mortis causa y el día que tiene lugar el acto o contrato en las transmisiones lucrativas inter vivos, y dos impuestos periódicos, como son el IRPF y el IP, a los que reenvía el artículo 20.6, en los que el devengo se produce, con carácter general, el último día del periodo impositivo, aunque, en el caso del primero, y en caso de fallecimiento, el impuesto se devenga precisamente en la fecha de fallecimiento.

Pues bien, el Tribunal es plenamente sensible a ello y en el FD Tercero del fallo comienza diciendo:

“(…) La controversia, exactamente, versa sobre el momento en que debe cumplirse dicha condición, la de que las funciones de dirección sean remuneradas en los términos indicados. La solución del problema se complica porque se entrelazan normativas de tres impuestos (IP e IRPF e IS) debido a las remisiones que entre ellos se producen, toda vez que, en lo que aquí importa, sus respectivos devengos son asincrónicos. En dos de ellos (IP e IRPF) el devengo es periódico, mientras que en el otro (ISD) es instantáneo.

Añade más dificultad el hecho de que en el ISD se distingue entre la “adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” y “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos, distinción que se lleva al extremo, como no puede ser de otra manera, de establecer un momento específico para cada supuesto a los efectos del devengo. Efectivamente, el artículo 24.1 LIS establece que, en las adquisiciones por causa de muerte, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil, por su parte, el artículo 24.2 LIS dispone que en las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

Por su parte, el artículo 13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (vigente en 2005) establece, en su artículo 12.2,

que el IRPF se devengará el 31 de diciembre de cada año, pero esa regla general se exceptúa cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, de suerte que, en ese caso, se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.

Por tanto, el fallecimiento produce el devengo tanto del IRPF (devengo periódico) como de la modalidad del ISD transmisiones lucrativas mortis causa (devengo instantáneo). En cambio, el día en que se cause o celebre el acto o contrato se devenga la modalidad del ISD transmisiones lucrativas inter vivos, pero no se devenga el IRPF.

En el presente recurso, las circunstancias relevantes para aplicar la reducción recaen sobre los donatarios, concretamente, en don RC, hijo de los donantes.

En principio, no existe norma que específicamente avale la fórmula de cómputo propuesta por las partes.

El IP, como ya se sabe, se devenga, siempre y exclusivamente, el 31 de diciembre. Por ello, en el año en que acaece el fallecimiento del causante ya no se produce el devengo del impuesto. El último IP devengado será el correspondiente al 31 de diciembre anterior al fallecimiento. Por lo tanto, al plantearse, en una transmisión mortis causa, la reducción en el impuesto sobre sucesiones para las participaciones en sociedades (también para la empresa individual o el negocio profesional) la exigencia de tener derecho a la bonificación en el impuesto sobre el patrimonio genera una situación contradictoria entre un impuesto que se devenga el 31 de diciembre, que es el del patrimonio, y otro que se devenga en la fecha del fallecimiento, como sucede con el de sucesiones. Las exigencias de ambos se contraponen y, por ello, son difícilmente compatibles.

Pues bien, en nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011, rec. cas. 2124/2006 y 26 de octubre de 2012, rec. cas. 6745/2009, nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) ISD en su modalidad de sucesiones. En uno y otro caso afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. En las dos sentencias se apoya la sentencia de 16 de diciembre de 2013, rec. cas. 28/2010, para manifestar que tanto en una como en otra se declara que el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el artículo 24.1 de la ley. Añadíamos, en la de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que «[A] tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a

la transmisión». Es cierto que no puntualizábamos cual era ese «último» periodo impositivo, pero de la solución dada al recurso se desprendía que era el ejercicio de renta que, con devengo anticipado por aplicación del artículo 12 de la Ley 40/1998, se había producido con la muerte del causante. Es decir, en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación.

Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso. Lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general. En el presente caso, por la Sala de instancia se constató y quedó acreditado que don RC percibió hasta el momento del fallecimiento cantidades que superaron el 50% del resto de sus retribuciones y rendimientos integrables en la base imponible general, por las efectivas labores de dirección en las empresas familiares».

La misma solución es la que procede aplicar en este caso, pues, aunque en él no se produzca el devengo anticipado del impuesto sobre la renta del heredero en el ejercicio en que tiene lugar la donación, también deberá acreditarse que el momento de la donación y hasta ese momento, que las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones en la empresa familiar, superaron el 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. En este caso, ese devengo anticipado no es tal, se antoja más bien como un devengo anticipado de carácter operativo. Es decir, en el supuesto que nos ocupa, el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar reducción de la base liquidable es el momento en el que, con la donación de las participaciones, se materializa el relevo en la empresa familiar. Esa fecha, en la presente ocasión, es el 1 de julio de 2005.

Pues bien, en el fundamento de derecho séptimo de la sentencia recurrida se declara, textualmente: «En consecuencia, el Sr. RC en el momento de la donación (1 de julio de 2005), no cobraba ningún tipo de retribución de AC, S.L.».

Por tanto, no se cumple el requisito previsto en el artículo 4, apartado Ocho. Dos LIP. No lo considera así la sentencia recurrida, puesto que declara:

«La Sala no comparte el fundamento de la Administración para considerar que no concurre el requisito de que el 50% de sus ingresos anuales no provienen de la empresa familiar, con fundamento en la inexistencia de declaración de retenciones en los primeros trimestres de 2005. Los rendimientos a que se refieren las normas citadas son los rendimientos netos del trabajo personal, empresariales y profesionales, y examinada la declaración de IRPF 2005 del actor que figura en el expediente, la totalidad de los rendimientos provienen de la citada empresa.

A tal efecto, la resolución del TEAC que se ejecuta establece (FJ Cuarto) que "debe atenderse a los datos correspondientes al periodo impositivo del IRPF correspondiente a la fecha efectiva de la donación" y que la condición controvertida "habría de cumplirse en el ejercicio 2005". Y dicha condición sí se cumple en el ejercicio 2005».

No se trata, insistimos, de que esa condición se cumpla en un momento posterior a la donación, señaladamente, como se desprende de la sentencia recurrida, el 31 de diciembre del mismo año en el que la misma tiene lugar, ni tampoco en un momento anterior, el 31 de diciembre del año anterior en el que la donación tiene lugar, como señala la citada resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos. Se trata, de que esa condición se cumpla en el momento en el que, con la donación de las participaciones, toma cuerpo el reemplazo en la empresa familiar.

La doctrina que fijamos es la siguiente: Con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil, el momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible, para determinar la liquidable, del 95 por 100, prevista en el artículo 20.6 LISD, es el momento en que se produce la donación».

Para el Tribunal queda claro, por tanto, apelando a su doctrina, que, el momento decisivo para determinar la realización de funciones retribuidas por parte del donatario, no es otro que el devengo del impuesto que grava la donación de las participaciones en el capital de la entidad, que no es otro que el día que tiene lugar el acto (artículo 24 de la LISD), al margen de que con anterioridad o posterioridad a ese día se cumpla el requisito legal, considerando, en el caso de que sea con anterioridad,

que ese devengo anticipado no es tal y se antoja más bien como un devengo anticipado de carácter operativo. Como termina diciendo, el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar reducción de la base liquidable es el momento en el que, con la donación de las participaciones, se materializa el relevo en la empresa familiar.

5.- GESTION Y COMPROBACION DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Para concluir este trabajo nos vamos a referir a la doctrina jurisprudencial sobre la gestión y comprobación administrativa de los beneficios fiscales a los que se ha hecho mención, más en concreto, a la posibilidad legal de comprobación vía procedimiento inspector de esos beneficios cuando ha mediado una primera liquidación provisional dictada por la Administración tributaria tras la presentación por el obligado de una declaración tributaria.

Aunque, como veremos, la conclusión a la que llega el Tribunal Supremo en favor, con carácter general, de la inmodificabilidad de esa liquidación sería predicable, con mayor motivo, si cabe, a los casos de presentación de una autoliquidación seguida de un procedimiento de comprobación limitada, al que también hacen mención esos fallos, los pronunciamientos del Tribunal Supremo se refieren a los casos de presentación por el obligado de una declaración tributaria y al procedimiento regulado al efecto en los artículos 128 a 130 de la LGT/2003 y 133 a 135 del RGI/2007 pues, en los casos resueltos por el mismo, en la CCAA en la que se presentaron las correspondientes declaraciones tributarias, la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, no estaba establecido, con carácter obligatorio (no lo fue hasta el 31 de diciembre de 2010, por mor de lo señalado en la DF Séptima de la Ley 40/2010, de 29 de diciembre) el régimen de autoliquidación en el ISD (artículo 34, reformado, de su Ley reguladora, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en relación con el artículo 48.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos).

Por otro lado, debemos resaltar que, como ponen de manifiesto los fallos a lo que nos vamos a referir, posteriores a la entrada en vigor del nuevo recurso de casación y como resaltan con más o menos extensión los mismos, el tema no es nuevo, existiendo ya una doctrina jurisprudencial (Sentencias de 22 de septiembre de 2014 c. 4336/2012, 30 de octubre de 2014 c.u.d. 2567 y 2568/2013 y 15 de junio de 2017 c.3502/2015). De las dos primeras se hizo eco el TEAC, en su Resolución de 17 de septiembre de 2015 R.G.2778-12).

Pues bien, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 10 de abril de 2019 c. 1215/2018, 21 de mayo de 2019

c. 1214/2018, 23 de julio de 2020 c.877/2018, 23 de julio de 2020 c.1216/2018 y 17 de diciembre de 2020 c. 1170/2018 (los tres últimos, con algún añadido extenso a la jurisprudencia anterior, citada, se remiten al primero, siendo además el mismo caso, aunque con obligados distintos, por los que nos referiremos siempre al primer fallo) analiza el tema.

La sentencia en cuestión, de forma extremadamente precisa, dado que, en la cuestión de interés casacional admitida, se mencionaba como obstáculo legal a esa comprobación el artículo 140.1 de la LGT/2003, referido al procedimiento de comprobación limitada aunque aquí, lo que se inició fue un procedimiento inspector, comienza, en su FD Tercero, haciendo referencia al procedimiento de gestión iniciado por declaración y dice:

“TERCERO. - El juicio de la Sala sobre la cuestión de interés casacional

Comenzaremos haciendo referencia al procedimiento de gestión iniciado por declaración para pasar después a referirnos a las actuaciones inspectoras.

El apartado 1 del artículo 128 LGT, relativo a la Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración dispone que “cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión de este se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional”.

Por su parte, el artículo 129 LGT, referido a la tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración, establece:

«1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores.

3. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria

notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.

En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley».

No se ha previsto, con carácter general, la notificación de una propuesta de liquidación seguida del trámite de alegaciones. Ello solo está previsto cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 129 LGT y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración. No se dio esta circunstancia en esta ocasión, de manera que se notificó la propuesta de liquidación sin ofrecer trámite de alegaciones. Cuando se giró la liquidación provisional tampoco se indicó que no se hubieran comprobado determinados extremos. Efectivamente, por toda motivación se indica lo siguiente: Liquidación en concepto de sucesiones devengada al fallecimiento de D^a. X, emitida de conformidad con lo establecido en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Aplicación de reducciones en concepto de parentesco, adquisición de vivienda habitual, participaciones en entidades y seguro de vida.

Finalmente, el artículo 130 LGT, dedicado a la terminación del procedimiento iniciado mediante declaración, prevé que este procedimiento termine por alguna de las siguientes causas:

«a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción».

No está previsto que este procedimiento, a diferencia de lo que sucede con otros, que su terminación pueda suponer el inicio de otro, como sucede con el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 127), con el procedimiento de verificación de datos

(art. 133) y con el procedimiento de comprobación limitada (art. 139). Ello no significa que la Administración no pueda más tarde, dentro del plazo de prescripción, iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Esta vez se han iniciado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la interesada. Las actuaciones tienen alcance general, se refieren al período 1 de marzo de 2009 y tienen por objeto el fallecimiento de D^a. X.

Pues bien, el Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en lo sucesivo, RGGIT), dispone en su artículo 133 lo siguiente:

«1. En los procedimientos iniciados mediante declaración del obligado tributario, el órgano competente de la Administración tributaria podrá realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando se requieran datos o documentos al obligado tributario se le otorgará un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para su aportación, salvo que la normativa específica establezca otro plazo. Asimismo, la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros.

2. Cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el obligado tributario, deberá notificar previamente la propuesta de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. La liquidación que se dicte tendrá carácter provisional. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución».

Es decir, la Administración tributaria no podrá iniciar un nuevo procedimiento encaminado a regularizar la situación tributaria del obligado tributario en relación con el objeto sobre el que ha recaído liquidación provisional como consecuencia de la declaración presentada, en la que, recuérdese se solicitó expresamente, y se concedió, la exención por la titularidad de participaciones sociales en "A". La Administración tributaria quedó vinculada por el contenido de su resolución que recoge la liquidación provisional. Al respecto recuérdese que el artículo 102.2 de la LGT establece que:

«2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

a) La identificación del obligado tributario.

b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.

e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

f) Su carácter de provisional o definitiva».

Resulta clave la descripción de las actuaciones realizadas y de los hechos y fundamentos de derecho que la motiven. No podrá la administración volver sobre sus pasos, sin acudir a un procedimiento de revisión previo, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución».

Podríamos decir que, por regla general, se produce un efecto de “cosa comprobada”.

La recurrente también considera aplicable el artículo 115.3 LGT que establece que «los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en el que se dictaron tendrán el carácter de provisional. La Administración tributaria podrá comprobar la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley». Este precepto, según la recurrente, ha sido infringido por la sentencia del Tribunal de instancia.

Endicho precepto se prevé la posibilidad de regularización de los actos de la concesión o reconocimiento de beneficios fiscales sin necesidad de previa revisión de dichos actos. No es una posibilidad que carezca de límites, al contrario, está ceñida a dos supuestos: uno, que dichos actos estén condicionados al cumplimiento de condiciones futuras; y dos, la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados. En esta ocasión nos hallamos ante la segunda de las dos hipótesis.

Como se recordará, en el auto de admisión a la hora de concretar la cuestión con interés casacional se menciona, además, del artículo 115.3 LGT, el artículo 140.1 del mismo texto legal, relativo a los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación

limitada. Éste dispone:

«1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo

a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

En el auto de admisión se indica que no hay duda de que la restricción contenida en el artículo 140.1 LGT se aplica a los procedimientos de comprobación limitada, pero no es tan claro que se aplique, sin más, en un procedimiento de declaración tributaria, por más que uno y otro concluyan en una liquidación provisional. Esta precisión hace más inteligible la denunciada vulneración por la sentencia recurrida del artículo 115.3 LGT y del artículo 137 RGGIT, aunque el beneficio fiscal que así se discute no sea de aplicación rogada, porque en el marco de un procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración podría operar del mismo modo que si lo fuera.

En este punto debemos matizar las referencias al artículo 140.1 de la LGT, puesto que éste se refiere a un procedimiento de gestión, el de comprobación limitada, cuando resulta que las actuaciones que siguieron a la liquidación provisional dictada en el procedimiento iniciado mediante declaración, fueron actuaciones de inspección. Otro tanto hemos de decir en relación con la referencia al artículo 137 del RGGIT puesto que no nos hallamos ante un procedimiento para el reconocimiento de beneficios de carácter rogado que se encuentra regulado en los artículos 136 y 137 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, Sección 5.ª, sino ante un procedimiento iniciado mediante declaración, Sección 4.ª del Capítulo II del Título IV. En realidad, la referencia debería entenderse realizada el artículo 133 RGGIT.

Ello no significa que los criterios jurisprudenciales sobre dichos preceptos (artículo 140.1 LGT y 137 RGGIT) no puedan ser útiles a los presentes efectos.

Este es el caso de la STS 246/2016, de 3 de febrero, recurso 4140/2014, referida a una liquidación practicada por la Inspección sobre los mismos hechos que fueron objeto de una previa comprobación limitada, que no un procedimiento iniciado mediante declaración, FJ 6º.

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, de la LGT respectivamente), puede concluir, como se sabe, por resolución expresa, caducidad o el inicio de

un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Pues bien, dicha sentencia declara:

«Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2)».

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto es «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y el medio es el «examen de los datos» consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propios jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos

suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos. Este criterio ya había sido seguido por las sentencias de 22 de septiembre de 2014, rec. casación núm. 4336/2012 y 30 de octubre de 2014, rec. casación núm. 2568/2013.

Mutatis mutandis, algo bastante similar podemos decir ahora que, si el procedimiento iniciado mediante declaración, termina, como es el caso, con una resolución expresa, esta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y (iv) la liquidación provisional. No se olvide que, según el artículo 128.1 LGT el procedimiento de gestión iniciado por medio de declaración comenzará «mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional». Por otro lado, según dispone el artículo 129.2 «la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores». En la presente ocasión, pudiendo haberlo hecho, la Administración no ha requerido al obligado tributario para que aclarase los datos consignados en su declaración ni tampoco ha realizado actuaciones de comprobación de valores. Esta vez, de conformidad en el artículo 129.3 LGT, lo que ha hecho la Administración, una vez realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, ha sido notificar, sin más trámite, la liquidación procedente. Pues bien, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución (artículo 9.3) que, presentada una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria que realizada una actuación inspectora destinada a comprobar la concurrencia de determinados requisitos para aplicar un benéfico fiscal (99 %) pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de

nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Por parte de la Administración, a la vista de la declaración presentada por los herederos, y tras las oportunas actuaciones de calificación y cuantificación, reconoce la procedencia de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la LISyD. Posteriormente, al amparo de lo previsto en el artículo 115.3 LGT, pretende dejar sin efecto ese previo "reconocimiento" sin seguir ningún procedimiento especial de revisión, mediante la realización de actuaciones inspectoras.

No se especifican las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de gestión con el detalle necesario; pero en todo caso, sabemos que debieron realizarse actuaciones de "calificación y cuantificación", durante los tres meses que transcurrieron desde se presentó la declaración (28 de agosto de 2009) o hasta que se giró la liquidación provisional (10 de noviembre de 2009). Este proceder es contrario al principio de seguridad jurídica. Es importante destacar que la aplicación del beneficio fiscal controvertido fue solicitada por los herederos y reconocido por la Administración. Ese reconocimiento no es automático, es precisa, una labor de calificación y cuantificación es, preciso, por tanto, llevar a cabo, una labor de comprobación. No se ha acreditado por quien corresponde, en este caso, la Administración tributaria, que el nuevo acto resultante de las actuaciones inspectoras apartándose de la liquidación provisional que puso fin al procedimiento de gestión iniciado por la presentación de la declaración por los herederos se base en hechos distintos, de suerte que no siendo así no podemos considerar conforme a derecho la liquidación resultante de las actuaciones inspectoras, ahora recurrida, pues lo contrario sería tanto como sostener que por la mera apertura de un procedimiento posterior, en este caso, de inspección, se podría revisar en perjuicio del obligado tributario una resolución firme, cual es, en esta ocasión, la derivada del procedimiento iniciado por declaración. No se ha acreditado por la Administración que se hayan examinado nuevos documentos y pruebas que permitan establecer una solución contraria a la inicialmente acordada con respecto a la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el artículo 20.2 Ley ISyD. La inspección tributaria está facultada para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales [(art. 141 e)], pero ha de hacerlo dentro de los márgenes legalmente previstos.

Para concluir, como declara la STS de 15 de junio de 2017, rec. casación núm. 3502/2015, FJ 3º, venimos sosteniendo en la interpretación del citado art. 140.1, «que para el supuesto que, desde un primer momento,

la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por adquisición de negocio, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones:

Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión».

Dicho esto, dedica ya su FD Cuarto al contenido interpretativo de la sentencia señalando, tras reproducir la cuestión de interés casacional, que:

“(…) ya hemos matizado la referencia al artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, contenida en el auto de admisión, no por eso consideramos inaplicables los criterios jurisprudenciales sobre él; en última instancia lo que se está pretendiendo es la aplicación del artículo 133.3 RGGIT, éste sí referido al procedimiento iniciado mediante declaración, que contiene, como ya hemos dicho, expresiones similares al artículo 140.1 LGT. Es por ello que nuestro criterio es que el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella,

salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración”.

Poco más podemos añadir a la vista de tan preciso y claro pronunciamiento del Tribunal. Simplemente que, aunque no haya sido en relación al ISD, el Alto Tribunal, como no podía ser menos, dada además la identidad de la redacción en este punto del artículo 140.1 LGT/2003 relativo al procedimiento de comprobación limitada y el 133.3 del RGI relativo al procedimiento de declaración, en cuanto al alcance de la comprobación o investigación posterior, normalmente, a través de un procedimiento inspector, ha sentado idéntica doctrina, reiterando su doctrina anterior al nuevo recurso de casación, en sus Sentencias de 16 de octubre de 2020 c. 3895/2018, 26 de noviembre de 2020 c. 1072/2019 y 28 de septiembre de 2023 c.8710/2021 que, llegado el caso, puede aplicarse sin problema a los casos en los que el procedimiento de gestión que se haya iniciado, previa presentación de una autoliquidación tributaria por ISD, haya determinado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada seguido de un procedimiento inspector.

En este sentido, el primero de esos fallos, parte de la cuestión de interés casacional admitida, planteada en los siguientes términos:

“[...] Interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, dilucidar si los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden exclusivamente sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria o si se extienden sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa”.

Y responde:

“La respuesta a dicha cuestión debe ser que, interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa”.

BIBLIOGRAFÍA

ALVAREZ BARBEITO, P. “Transmisión mortis causa de participaciones en entidades: algunas cuestiones controvertidas”, CARTA TRIBUTARIA. Revista de Opinión. Nº 41. Sección de Estudios. LA LEY 8928/2018.

BANACLOCHE PÉREZ, J. “Fiscalidad del parentesco”. IMPUESTOS, Nº 1, Sección Editorial, Quincena del 1 al 15 Ene. 2011, Año 27, pág. 3, tomo I, Editorial LA LEY.

BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L., PÉREZ AYALA BECERRIL, L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” Editorial LEX NOVA.2001.

CIRUELOS LARA, P. “Régimen Fiscal de la empresa familiar. Análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos”. Técnica Contable y Financiera, nº 26, Sección Fiscalidad. Enero 2020. Wolters Kluiver.

DE JUAN CASADEVALL, J. . Estatuto Fiscal de la Empresa Familiar”. Editorial ARANZADI 2022.

FERNÁNDEZ VALVERDE, R. “En la donación inter vivos de activos de una empresa familiar (participación en fondos propios de una entidad tercera), puede aplicarse la reducción prevista en la ley de sucesiones y donaciones”. Diario La LEY nº 10050, 18 de abril de 2022.

GARCÍA DIEZ, C. “La fiscalidad (pluriconectada) de la donación del negocio familiar”. Diario La LEY, 31 de diciembre de 2024.

HUESCA BOADILLA, R. “La inmodificabilidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las liquidaciones provisionales giradas tras la presentación de la oportuna declaración tributaria” publicado en la Revista BITPlus Registradores de España nº 197 de julio de 2016.

HUESCA BOADILLA, R. “El principio de igualdad en la partición hereditaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto”, publicado en la Revista BITPlus Registradores de España nº 267 mayo 2022.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. “El parentesco y el ordenamiento tributario”. CARTA TRIBUTARIA Revista de Opinión, nº 43, Sección de Estudios, Octubre 2018.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ J. “Las Empresas Familiares. Jurisprudencia reciente sobre donación de empresas familiares con elementos no afectos”, en Revista BITPlus Registradores de España nº 265 (2022).

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ J. Divulgación. “Régimen fiscal de la empresa familiar en España”. IMPUESTOS, 2001, Ref. D - 38, tomo 1, Editorial LA LEY.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA35

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....35

- Concesión administrativa: Instalación de terrazas.35
- Verdadera naturaleza jurídica del contrato.35
- Acta de expediente de aumento de cabida.36
- Transmisión de farmacia: normativa y jurisprudencia aplicable en la fecha de devengo del impuesto.37
- Transmisión de farmacia.37
- Concesión demanial para la construcción, explotación y conservación de un centro hospitalario.38

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES38

- Ajuar doméstico.38
- Parentesco por consanguinidad o afinidad.39
- Comunidad de residencia del causante.40
- Ajuar doméstico.40
- Formalización de la donación en documento público.41
- Sanción por la presentación de autoliquidación en una comunidad autónoma distinta de la que correspondía.41
- Prescripción por superación del plazo máximo de duración de las actuaciones.42
- Comprobación de valores.43
- Modificación del valor del inmueble por clara discrepancia en cuanto a la superficie.43
- Acuerdo de incoación del procedimiento de comprobación de valores.43
- Tasación pericial contradictoria como parte del procedimiento administrativo de comprobación de valores.....44
- Sistema de Notificaciones Telemáticas.44
- Sanción derivada de la declaración del valor de un inmueble.44

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: INSTALACIÓN DE TERRAZAS.

Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de febrero de 2025.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si el aprovechamiento especial del dominio público, permitido a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública, constituye un hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del TRITPAJD.

Para el tribunal, el aprovechamiento especial del dominio público permitido a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública no constituye un hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La equiparación que aparentemente efectúa el artículo 13.2 del Texto refundido entre las concesiones administrativas -por las que se constituye un verdadero derecho real in re aliena, sobre el demanio- y las autorizaciones para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público -en este caso, terrazas de establecimientos de hostelería en la vía pública- debe ser interpretado en el sentido de que no todo aprovechamiento especial del demanio, por sí solo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado, a efectos de su gravamen por el impuesto que nos ocupa.

En todo caso, la constatación del requisito del desplazamiento patrimonial a efectos del gravamen de una autorización para el aprovechamiento especial del dominio público, requiere un examen del contenido y circunstancias presentes en dicha autorización, por ser relevante a efectos fiscales.

VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA DEL CONTRATO.

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 20 de enero de 2025.

La UTE actora alega en la demanda que el Ayuntamiento de Zaragoza acordó la contratación de la asistencia en la gestión de algunos aspectos del sistema de estacionamiento regulado de la ciudad de Zaragoza, que se hizo efectiva mediante contrato de regulación de estacionamiento en la vía pública. Afirma la actora que la Inspección toma unos criterios erróneos para sustentar la naturaleza de concesión de servicios en el contrato, ya que confunde el término riesgo y ventura equiparándolo a asunción del riesgo operacional y por otro lado confunde el hecho de que la UTE actora sea la encargada de recolectar la recaudación de la que es titular el Ayuntamiento, con que tal recaudación pertenezca a la UTE o que ésta cobre el servicio a los usuarios. Precisa que el contratista no cobra directamente de los usuarios un servicio, sino que entre los servicios que presta al Ayuntamiento les encomendada la recolecta de la recaudación de las tasas cobradas por el Ayuntamiento. Señala que todos los contratos administrativos se ejecutan a riesgo y ventura de los contratistas, lo que no quiere decir que el riesgo operacional del negocio esté en el prestador del servicio. Manifiesta que no le afecta el riesgo de

falta de demanda, en términos de incursión en pérdidas, en la medida el contrato establece una garantía en la cobertura de los costes en los que incurra. Entiende que, por su naturaleza jurídica, el contrato para la prestación del servicio de estacionamiento regulado no cumple los requisitos para concluir que existe hecho imponible de ITP, por lo que es improcedente la regularización tributaria del Acuerdo de Liquidación que emite la Inspección.

Afirma el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de junio de 2010, que: "en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales es frecuente que el propio legislador desconozca la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato en otros sectores del ordenamiento y a efectos del Impuesto les imponga una calificación específica". Y en la sentencia de 5 de marzo de 2007, señaló: "La aplicación del concepto de concesión en el Derecho Tributario ha de hacerse conforme al principio de calificación establecido en el artículo 2 del TRITP y AJD/1993. Esto es, exigiéndose el impuesto con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del acto, cualquiera que sea la denominación utilizada. Por otra parte, en Derecho Fiscal, incluso, el concepto de concesión administrativa tiene un ámbito mayor que en el Derecho Administrativo, según ha entendido la jurisprudencia de esta Sala, conforme resulta de los artículos 7.1 b, en relación con el artículo 13, ambos del TRITP y AJD, sin que ello suponga una extensión del hecho imponible, puesto que se trata de un ejemplo de definición por el ordenamiento tributario (...) admisible desde la autonomía de esta rama del ordenamiento jurídico".

Para la Sala, hay un riesgo operacional para la UTE, pues contingencias empresariales derivadas de múltiples acontecimientos pueden producir descenso de ingresos (errores, conflictos laborales, sabotajes, descenso del uso del servicio, etc) que lleven a un déficit no compensable, también la empresa es responsable de los daños y perjuicios que se causen a terceros. La concesionaria controla el estacionamiento de vehículos en la vía pública de la ciudad de Zaragoza en las zonas reguladas, el objeto del contrato es la gestión del servicio de estacionamiento regulado de vehículos con limitación horaria en la vía pública y su explotación, que incluye los servicios de control de vehículos, adquisición, instalación, puesta en funcionamiento..., de los expendedores de tiques... de gestión de cobros, ejecución y mantenimiento de señalización horizontal, por lo que hay relación directa con los usuarios del servicio. No puede por tanto apreciarse errónea la resolución del TEAC en cuanto desestima el recurso de la concesionaria, por apreciar que el contrato se encuentra sujeto a ITP y AJD, Transmisiones patrimoniales, con base en los arts 7.1 B) y 13.2 del RDL 1/1993.

.....

ACTA DE EXPEDIENTE DE AUMENTO DE CABIDA.

Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 27 de marzo de 2025.

.....

Alega la parte recurrente que con el fin de ajustar la superficie de la finca que figuraba en la descripción registral a la real se tramitó un acta de expediente de aumento de cabida ante Notario, ya que si bien registralmente aparecía con menor cabida de 420 m², extra-registralmente siempre tuvo la misma cabida de 1.370 m² e idénticos linderos y que, a su juicio, el título de transmisión no es la resolución dictada en el expediente de dominio sino la adjudicación por la herencia realizada al fallecimiento de su padre. A dichas pretensiones se opone la Administración tributaria en el sentido que en este caso sí se produce esa alteración o modificación de todos los linderos de la finca y que concurre un aumento auténtico de superficie sujeto a tributación por aplicación del artículo 7.2.c) del TRLITPyAJD, por lo que la resolución recurrida resulta ajustada a derecho.

Para la Sala, tanto la propuesta de liquidación como la Liquidación Provisional indican que previamente al acta de expediente de exceso de cabida la finca contaba con 420 m², mientras que en el acta de expediente de exceso de cabida pasa a tener 1.370 m² y que se constata que se ha producido una modificación de linderos, conforme se ha señalado, lo que determina el rechazo de las pretensiones de la parte recurrente. Y ello porque tanto la sentencia dictada el 6-2-2019 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid, como las consultas vinculantes de la DGT nº V685/2015 y las en ella citadas, recoge la distinción relativa a linderos delimitados, considerando que en este caso han sido modificados los mismos, en que hizo hincapié la Abogado del Estado al señalar que "En el caso de autos, sin embargo, sí se produce esa modificación de todos los linderos de la finca". Y teniendo en cuenta que en este caso no se han formulado conclusiones por el recurrente. Por todo ello y al margen de que en el suplico de la demanda no se ha solicitado ni la declaración de nulidad o anulabilidad de la resolución impugnada, es por lo que procede la desestimación del recurso.

TRANSMISIÓN DE FARMACIA: NORMATIVA Y JURISPRUDENCIA APLICABLE EN LA FECHA DE DEVENGO DEL IMPUESTO.

Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 13 de febrero de 2025.

Se alega por la recurrente que la aplicación del principio de confianza legítima impide liquidar el Impuesto de AJD en la modalidad de cuota gradual en el momento en que se transmitió la Oficina de Farmacia. Se señala que la Administración, con anterioridad a las Sentencias mencionadas del TS, jamás liquidó el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados sobre la transmisión de oficinas de farmacia. En la liquidación provisional la administración actuante aplica al contribuyente de forma retroactiva un criterio jurisprudencial que solo debería ser aplicado a aquellos que efectúen operaciones tras el conocimiento y publicación del mismo. Es decir, las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020 producen un cambio de criterio jurisprudencial, a partir del cual, se determina que es inscribible la adquisición de una farmacia en el Registro de Bienes Muebles. Se invoca la consulta V1804-06, de 8 de septiembre. Se indica que no solo aquellos actos que se realicen por la Administración Tributaria Asturiana son susceptibles de resultar amparados por el Principio de Confianza Legítima.

La Sala no acoge las anteriores alegaciones, ya que en relación al principio de confianza legítima la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, afirma que el principio de confianza legítima implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

En el momento en que se produce el devengo del impuesto la doctrina imperante de la Administración tributaria no exigía la obligación de tributar por la modalidad de AJD, sin que se pueda obligar al sujeto pasivo a hacerlo por el mero hecho de que con posterioridad nazca una doctrina del Tribunal Supremo sobre tal materia. Se indica que nos encontramos ante un hecho imponible que, al tiempo de producirse, no existía obligación de tributar, siendo a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020, que se modificó, sin que pueda afectar a una situación jurídica nacida tres años antes de dictarse esta doctrina. Se añade que la autoliquidación ahora discutida se presentó en base a lo que hasta ese momento era la interpretación y pautas dadas por la propia Administración tributaria. Se remite la sentencia a la de esta misma sala de 17 de abril de 2023. Sin embargo, el actor no aporta un principio de prueba de un acto concluyente de la Administración tributaria asturiana del que se pueda inferir que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable en la fecha de devengo del impuesto.

TRANSMISIÓN DE FARMACIA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de abril de 2025.

La controversia consiste en si la compra de oficina de farmacia supone la realización del hecho imponible sometido a gravamen por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y si resulta de aplicación con efectos retroactivos la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo 1608/2020 del Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación 3873/2019, por la cual se resuelve en sentido afirmativo la tributación de la referida operación

El motivo impugnatorio alegado por el interesado es la vulneración del principio de confianza legítima y seguridad jurídica, por la existencia de un cambio de criterio. La Administración expone su argumento al objeto de motivar la liquidación tributaria en base a las Sentencias del Tribunal Supremo (número 1607/2020 y 1608/2020), posteriores al 17 de diciembre de 2018 (fecha de otorgamiento de la escritura de perfeccionamiento de compraventa de Oficina de Farmacia). No cabría la aplicación retroactiva de las referidas Sentencias del Tribunal Supremo toda vez que en ese caso se vulnera el principio de confianza legítima del contribuyente y la buena fe que debe regir entre las Administraciones Públicas y los obligados tributarios.

Para la Sala, no ha existido un cambio de criterio, ni por parte de la Administración, ni jurisprudencial, sino simplemente una revocación por el Tribunal Supremo del criterio que sobre esta cuestión venía manteniendo esta Sala.

CONCESIÓN DEMANIAL PARA LA CONSTRUCCIÓN, EXPLOTACIÓN Y CONSERVACIÓN DE UN CENTRO HOSPITALARIO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 28 de marzo de 2025.

La cuestión controvertida se circunscribe a determinar la correcta aplicación de la regla de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, prevista en el art. 13.3.c) 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, y en concreto, si el complejo hospitalario debe considerarse como una "obra civil" o bien como un "edificio industrial", en aplicación de dicha norma en el caso concreto.

La remisión del art. 13.3.c) RDL 1/1993, las partes coinciden en que se entiende realizada al entonces vigente Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto a su Anexo, Tabla de coeficientes de amortización. La cuestión planteada consiste en determinar si un complejo hospitalario debe encuadrarse en el apartado "g) resto de obra civil" o bien en el apartado "a) Edificios y construcciones: Edificios industriales y almacenes". La liquidación de la Comunidad de Madrid, postura defendida en la demanda, fundamenta que para el cálculo del Valor Neto Contable de los bienes revertibles, la Inspección ha tomado los datos de las inversiones anteriores, recogidos en la documentación presentada por el obligado tributario en la licitación, ya ha procedido a aplicar las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio de las mismas, tal y como establece el art. 13 del RDL 1/1993, y lo fundamental es que se consideran "obra civil" a efectos de tomar los porcentajes de amortización medios de este tipo de elementos, el complejo hospitalario y por tanto un coeficiente máximo del 2%, coeficiente mínimo del 1% y coeficiente medio del 1,5% que arrojan una amortización acumulada de 20.242.209 y un Valor Neto Contable de 6.747.403. Por el contrario, el obligado tributario alega y el TEAC estima que al complejo hospitalario debe aplicarse la tabla de amortización prevista para "a) Edificios y construcciones: Edificios industriales y almacenes", puesto que así fue calificado por la Inspección de los Tributos del Estado en sus liquidaciones de 2009 y 2010 en la inspección general que hizo al grupo fiscal la mercantil por el Impuesto sobre Sociedades.

Para la Sala, la demanda pretende centrar la cuestión en un problema etimológico considerando incompatible la calificación a un complejo hospitalario, de edificio industrial porque por definición, es aquel en el que se desarrolla una actividad industrial, y por el contrario una obra civil es aquella cuyo objetivo es mejorar la calidad de vida de los ciudadanos, entendiendo sus necesidades y dándole solución de la mejor forma posible. Este planteamiento es erróneo.

No habiéndose negado la Inspección realizada al Grupo Fiscal al que pertenece la entidad, y figurando la calificación del complejo hospitalario como "a) Edificios y construcciones: Edificios industriales y almacenes", en la tabla de amortización, la misma debe regir en la amortización del complejo a tener en cuenta en la base imponible de la concesión, sin que para evitarlo, tenga relevancia que la inspección se realizase en el 2009 y 2012 y el hecho imponible del ITP se produzca en el 2012, puesto que un edificio no tiene una condición un año y varía para el siguiente, sino que es una cualidad persistente durante su existencia salvo modificación de la construcción.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

AJUAR DOMÉSTICO.

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 20 de marzo de 2025.

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.

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.

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.

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.

Comutación de la cuota viudal usufructuaria. Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 9 de abril de 2025.

Los hechos acaecidos consisten en que, el causante lega en testamento a su cónyuge el usufructo universal y vitalicio de todos sus bienes derechos y acciones, lega bienes específicos en nuda propiedad a sus hijos, y en el resto de sus bienes, derechos y acciones instituye herederos nudo propietarios por iguales partes, a sus mencionados dos hijos. En fecha posterior se otorga escritura pública de aceptación de herencia y adjudicación de bienes hereditarios en la que se entrega a la cónyuge del causante, en pago del usufructo universal ordenado por el causante, y en pleno dominio, una serie de bienes. La cuestión controvertida radica en si la decisión de conmutación de los derechos de nuda propiedad adquiridos por sucesión en derechos de plena propiedad constituye un negocio jurídico independiente, ajeno y posterior a la voluntad del causante, y si puede ampararse en el art. 57 del RISD.

Para la Sala, la Administración pretende imponer al testador la obligación de especificar en su testamento que el legado del usufructo universal y vitalicio a favor de su esposa supone una ampliación de su derecho legitimario -lo que ya dispone el Código Civil- y ello con el fin de poder considerar de aplicación el artículo 57 del Reglamento. Sin embargo, ni dicho precepto ni ningún otro de los contenidos en el Reglamento ni en Ley del impuesto establecen la necesidad de que tal especificación conste en el testamento del causante, como requisito para aplicar la neutralidad fiscal de la conmutación de la cuota viudal usufructuaria legal y obligatoria. No puede acogerse este motivo impugnatorio. Para que entre en juego el art. 57 del RISD es preciso que se pudieran aplicar los arts. 839 y 840 del Código Civil, a los cuales se remite, pero no nos encontramos ante el supuesto previsto en dichos preceptos.

La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 señala: "Además, aun cuando se entendiera aplicable el artículo 57 del RISD, dicho precepto viene referido a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos ex lege, como legítima, a los herederos forzosos -descendientes y cónyuge-, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil; lo que difiere del supuesto examinado en que la partición, tal y como hemos reiterado, se efectúa como manifestación de voluntad de las partes, de tal forma que la cónyuge sobreviviente, legataria del usufructo universal de los bienes por el testador, y los hijos, instituidos herederos universales, llevan a cabo un negocio jurídico diferenciado del de la aceptación de la herencia del causante".

La redacción del art. 57 del RISD está prevista únicamente para los derechos legitimarios, atribuidos ex lege a los herederos forzosos y no para un supuesto como el que nos ocupa donde el nacimiento de ese derecho no es ex lege, sino voluntad del testador. Por tanto, cuando se atribuyen al heredero bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente le correspondería, tiene lugar una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que exista un mínimo de consolidación por el que no se tributaría y un exceso sobre el que sí.

PARENTESCO POR CONSANGUINIDAD O AFINIDAD.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 21 de febrero de 2025.

El artículo 25.1 del Decreto Legislativo 1/2010, reconoce la bonificación del 10 por ciento a los colaterales de tercer grado por consanguinidad del causante, incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es lo cierto, que en dicho grupo III el Tribunal Supremo considera incluidos a los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, hemos de tener en cuenta que el precepto se refiere a colaterales de segundo y tercer grado, sin especificar, y que el artículo 25.1 del Decreto Legislativo 1/2010 acota más a los beneficiarios, al incluir entre los mismos a los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad.

El beneficio fiscal que nos ocupa se introdujo por la Ley 6/2018, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modificaba el Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, cuyo Preámbulo dispone lo siguiente: "En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se establece una bonificación de la cuota por la adquisición de bienes y derechos, tanto por sucesión mortis causa como por adquisición «inter vivos», cuyos beneficiarios sean colaterales por consanguinidad de segundo y tercer grado (hermanos, tíos o sobrinos) del causante o transmitente. Con ello se persigue cumplir una demanda

social constante y reconocer a efectos del impuesto la estrecha vinculación afectiva y de relaciones económicas que se da entre tales parientes, especialmente cuando el causante no tiene descendientes o ascendientes consanguíneos o por adopción en línea recta..."

Parece claro que el Legislador solo quiso incluir a los consanguíneos como beneficiarios de la bonificación referida, sin que pueda llevarnos a conclusión distinta la interpretación que el Tribunal Supremo ha hecho del artículo 20.2 a) de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que solo menciona a los colaterales de segundo y tercer grado, debiendo tenerse en cuenta, asimismo, la prohibición de la analogía prevista en el artículo 14 de la LGT en relación con los beneficios o incentivos fiscales.

COMUNIDAD DE RESIDENCIA DEL CAUSANTE.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de febrero de 2025.

La sentencia resuelve el recurso de un heredero contra la nulidad de una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones practicada por la Comunidad de Madrid, alegando que esta ya había llevado a cabo un procedimiento inspector completo y había emitido un acta de conformidad que debía considerarse firme. El recurrente sostiene que no existía "manifiesta incompetencia" por parte de Madrid, pues incluso la Comunidad de Aragón había aceptado previamente la residencia del causante en Madrid en un procedimiento anterior por donación, y que la revisión posterior vulneraba los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

Sin embargo, el tribunal considera acreditado que el causante residió efectivamente en Aragón durante los cinco años previos a su fallecimiento, según lo exige la Ley 22/2009, y valida así la competencia de Aragón. Se reconoce que la Comunidad de Madrid actuó inicialmente en base a indicios formales, pero que la revisión posterior —realizada conforme al procedimiento legal— demuestra la incompetencia territorial. Por tanto, se desestima el recurso, se confirma la nulidad de la liquidación practicada por Madrid y se imponen las costas al recurrente.

AJUAR DOMÉSTICO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 25 de marzo de 2025.

El caudal relicto estaba formado por dos viviendas y unas participaciones de otros inmuebles, y el saldo existente en dos cuentas bancarias. Los actores valoraron el ajuar doméstico en 700 euros, correspondiente al contenido de las viviendas sita en la DIRECCION001, dado que la otra vivienda sita en la DIRECCION000 no tenía ningún mobiliario ni enseres, basándose en dos dictámenes emitido por un arquitecto, que, en relación con la vivienda de la DIRECCION000 de Madrid, valorada en 480.971,75 euros, que había visitado tomando fotografías de las habitaciones y zonas comunes, concluye que la misma no había sido nunca habitada, que se notaba la ausencia de cualquier tipo de marca que produce el uso cotidiano y que se apreciaba en las fotografías 13, 14, 18 y 19 que los sanitarios tenían aún pegada la etiqueta con la que vienen de fábrica, y que la vivienda estaba completamente vacía y carente de mobiliario. Respecto de la otra vivienda sita en la DIRECCION001 de Madrid, valorada en 133.135,80 euros, tras tomar fotografías, el perito hace constar que el importe del mobiliario contenido en la vivienda ascendía a 700 euros, acompañaba listado y hacía constar que obtener ese importe conllevaba la inversión del tiempo necesario para vender unos electrodomésticos de segunda mano y unos muebles que, en el mejor de los casos, eran de los años 70.

La Administración rechaza la valoración realizada en los citados dictámenes sobre la base de que los mismos carecían de valor probatorio, al no haberse realizado por una entidad especializada en tasaciones de bienes muebles, y que se había limitado, o bien a negar la existencia de ajuar doméstico o bien a realizar una relación de bienes que lo componen y su valoración, sin especificar la metodología y los criterios técnicos utilizados en la misma.

El Tribunal Supremo ha establecido que 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, precepto este que dispone lo siguiente: "Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber. No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor."

Se refiere el Tribunal Supremo a vivienda familiar y el código civil a vivienda habitual y, al respecto, hemos de tener en cuenta que en el certificado de defunción unido a la escritura de adjudicación de herencia, figura como último domicilio del causante el de la DIRECCION001. Ello unido a las fotografías acompañadas con el dictamen pericial, realizadas el 3 de diciembre de 2018, poco después, por tanto, del fallecimiento del causante, en las que se aprecia que en la vivienda no hay enseres, nos ha de llevar a estimar acreditado que el inmueble sito en la DIRECCION000 no constituía el domicilio habitual del causante, por lo que no procedía calcular el valor del ajuar doméstico sobre dicha vivienda.

En relación con la vivienda sita en la DIRECCION001 de Madrid, respecto de la que el perito valora los enseres en 700 euros, es lo cierto que el inventario que se acompaña no refleja el método de valoración de los bienes. Por todo ello, procede la estimación parcial del recurso, en el sentido de que la valoración del ajuar doméstico debe realizarse tomando como base del cálculo únicamente el valor de la vivienda sita en la DIRECCION001 de Madrid.

FORMALIZACIÓN DE LA DONACIÓN EN DOCUMENTO PÚBLICO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 26 de marzo de 2025.

El requisito aquí discutido es la formalización de la donación en documento público. La parte actora sostiene haber cumplido el mismo con dos argumentos. En primer lugar porque al presentar el documento en el que se recogía la donación a liquidación ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid que dio fe pública del pago del impuesto en plazo voluntario mediante su intervención por funcionario que con facultad de certificar y en el ámbito de sus competencias según se desprende del cajetín estampado en el propio documento, el mismo adquirió la condición de público, por lo que se dio cumplimiento a los requisitos exigidos para tener derecho a la bonificación. Y en segundo lugar porque dicha interpretación lo avala el TSJ en su sentencia de 27 de noviembre de 2013.

Procede sin embargo desestimar ambos argumentos. La presentación de la autoliquidación junto con el contrato de donación ante la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego no convierte este último en una donación formalizada en documento público en el sentido previsto en el precepto, puesto que la Dirección General de Tributos de lo único que da fe es de la presentación de dicho documento y analiza lo que es de su competencia, esto es, la liquidación, pero no fiscaliza el contrato, dando fe del mismo con comprobación de firmas, DNI, contenido del contrato como es la función notarial. Con la interpretación de la parte actora, carecería de sentido el requisito previsto en el precepto legal porque ya con la presentación de la autoliquidación se aplicaría siempre la bonificación.

También procede desestimar el segundo argumento puesto que la sentencia de la presente Sección citada, Sentencia de fecha 27 de noviembre de 2013, no exime del requisito de la elevación a público del documento de donación, sino que afirma que se puede cumplir el mismo después de la autoliquidación, pero aquí en ningún momento se ha presentado documento notarial, ni antes ni después del devengo del impuesto, por lo que dicha Sentencia no es aplicable.

SANCIÓN POR LA PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN EN UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA DISTINTA DE LA QUE CORRESPONDÍA.

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 17 de marzo.

El TEARA que anuló las sanciones en la resolución contra la que se interpone por el Director General de Tributos el recurso que resuelve el TEAC, en relación a la existencia de ocultación por omisión de la declaración o autoliquidación, debe ser matizada por cuanto los reclamantes presentaron las autoliquidaciones del impuesto, aunque no ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón que resultó finalmente la competente tras la comprobación de la residencia habitual del causante, punto de conexión determinante del ejercicio de las competencias delegadas sobre el impuesto, sometido a controversia entre administraciones tributarias como pone de relieve el planteamiento y la resolución del conflicto positivo de competencias con la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Madrid.

El TEAC señala en este caso el hecho que motiva la sanción está constituido por la presentación de autoliquidación en una comunidad autónoma distinta de la que correspondía de acuerdo a derecho. Se genera en consecuencia, un significativo cambio de tributación por impuesto de sucesiones y donaciones, pero no supone un hecho distinto de dejar de ingresar constitutivo del art. 191. La presencia de los elementos objetivo y subjetivo en la infracción cometida son confirmados por Tribunal Central pero no así la existencia de ocultación calificándose la infracción en consecuencia como leve.

El art 4 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario señala: "1. Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor."

Debe atenderse, por la casuística de la materia sancionadora, a las circunstancias concretas que concurren en cada supuesto. La actora admite que la ley no es clara, el argumento gramatical que esgrime ante la utilización por el art 184 del singular en la descripción de la conducta, no se puede entender suficiente para apoyar su interpretación de esta norma, y aquí se presenta la autoliquidación del impuesto ante la Administración tributaria en la que aparecía el domicilio fiscal del causante, a quien no le había sido cuestionado con anterioridad por la Delegación de Aragón de la AEAT, y los obligados tributarios no omiten ingresos u operaciones, rentas, productos, bienes.

La Sala entiende que en el presente supuesto no puede apreciarse ocultación y en consecuencia se desestima el recurso, sin que pueda realizarse respecto a la posición de los codemandados ningún otro pronunciamiento.

PRESCRIPCIÓN POR SUPERACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES.

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 13 de enero de 2025.

La parte demandante alega la prescripción del derecho de la Administración a la regularización de la situación del obligado tributario por superación del plazo máximo de duración de las actuaciones.

Por lo que se refiere al periodo de incomparecencia inmediato posterior, entre el 3 de abril y el 7 de junio de 2013, de la documentación de lo actuado se aprecia que en aquella fecha no se extendió diligencia alguna ni se hizo constar de otra manera la incomparecencia del obligado tributario, y únicamente constan las comunicaciones notificadas a la representación de los obligados tributarios el 28 y el 29 de mayo de 2013 para la reanudación de las actuaciones, aunque sin señalar una fecha o plazo concretos, lo que impide su encaje en el supuesto de dilación definido por el precepto reglamentario transcrito, pues no permite delimitar el periodo de dilación en que pudiera haberse incurrido. En la práctica, esta quedó abierta (más de dos meses) hasta tanto no compareciera el obligado tributario, lo que no se compadece con el principio de impulso de oficio del procedimiento, que obligaba a la Inspección a fijar con precisión una fecha de reanudación de las actuaciones, máxime cuando, finalmente, en la comparecencia que las reanudaba la representación del obligado tributario remitió a los estados contables trimestrales de las entidades, que ya había aportado al principio de las actuaciones, como equivalentes de los solicitados adicionalmente a la fecha del devengo del impuesto.

Teniendo en cuenta las dilaciones descontables el plazo de doce meses se habría cumplido el 14 de julio de 2013, momento en el que se perdió el efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante aquel plazo. La prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria inició su cómputo a partir del 20 de agosto de 2008 en las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento de doña V. (fecha de presentación de las declaraciones, pues la causante había fallecido el 25 de febrero de 2008) y del 28 de octubre de 2008 en las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento de don J.I. (una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración, de seis meses tras el fallecimiento del causante, el 28 de abril de 2008). Perdido aquel efecto interruptivo, la prescripción del derecho a liquidar se ganó, así, el 20 de agosto y el 28 de octubre de 2012, respectivamente.

Por ello, las actuaciones realizadas tras superar el plazo máximo de duración, que alcanzaba hasta el 14 de julio de 2013, y en concreto, la notificación de los actos de liquidación (el 3 y el 7 de octubre de 2013), tuvieron lugar cuando el derecho de la Administración ya había prescrito, razón por la que procede anularlos. Procede estimar la demanda.

COMPROBACIÓN DE VALORES.

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 31 de marzo de 2025.

El recurrente presenta y justifica una valoración emitida por la Comunidad que arroja un resultado de 153.097,31 euros, según consta en el expediente administrativo, habiendo declarado en la autoliquidación una cantidad superior, de 162.000 euros. En esta situación, el obligado tributario ha declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de uno de los medios del art. 57 LGT, en concreto el previsto en el apartado b), por lo que no está facultada para proceder a la comprobación de valores porque el comprador ha declarado utilizando los parámetros publicados por ella en aplicación de alguno de los nueve métodos de comprobación previstos en el artículo 57.1. y no puede ahora defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos. Por lo expuesto, procede estimar el recurso

MODIFICACIÓN DEL VALOR DEL INMUEBLE POR CLARA DISCREPANCIA EN CUANTO A LA SUPERFICIE.

Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 27 de febrero de 2025.

La cuestión litigiosa planteada consiste en si cabe por la vía elegida por la recurrente, modificar el valor del inmueble. Entiende la Sala que la respuesta ha de ser afirmativa, pues efectivamente no existe discusión en que existe una clara discrepancia en cuanto a la superficie del inmueble entre el consignado en el Catastro (623 metros cuadrados) y el señalado en el Registro de la Propiedad, que es de 464,15 metros cuadrados.

Así las cosas, habiendo la recurrente tomando como base de su primitiva liquidación la superficie del Catastro, y habiéndose constatado en un momento posterior la existencia de una menor superficie, estamos en un supuesto de error de hecho. Sin que puedan acogerse las alegaciones de los Servicios Tributarios del Principado relativos a que la recurrente tuvo conocimiento con anterioridad de los metros de superficie, en concreto en la escritura de aceptación de la herencia, pues ningún precepto le impone instar la rectificación de forma inmediata, sino que fue al socaire del procedimiento abierto cuando lo pone de manifiesto. A todo ello, se yuxtapone en favor de la tesis del actor, la existencia de un informe pericial en el expediente administrativo, no contradicho por la Administración.

ACUERDO DE INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sentencia de 6 de febrero de 2025.

La resolución del TEAR equipara el acuerdo de iniciación del expediente con la propuesta de regularización y concesión del trámite de audiencia, fechada el 3 de septiembre de 2014, siendo imposible verificar el cumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento y las consecuencias del transcurso del mismo, enmascarando en una actuación interna de la Administración aquello que necesariamente tiene la condición de actuación propia del procedimiento y que debería estar incorporado al mismo.

No es el contribuyente al que corresponde incorporar al procedimiento la documentación acreditativa de las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de comprobación de valores seguidos por la Administración, una vez llevó a cabo la presentación de la documentación y la autoliquidación tras que, en fecha 19 de abril de 2012, formalizó la escritura de aceptación de herencia, entrega de legados y adjudicación, por fallecimiento de Doña Tamara, el día 28 de abril de 2011, donde se lega a la interesada el usufructo vitalicio de las fincas sitas en Toledo en la DIRECCION001. y DIRECCION000, y con fecha 30 de abril de 2012 Doña Constanza ingresa una cuantía de 1.706,40 euros.

Así, siendo imprescindible la adopción de un acuerdo de incoación del procedimiento de comprobación de valores previo al dictamen de los peritos, como su notificación al administrado, al no haber constancia documental de su existencia en el expediente administrativo, ni de la documentación incorporada a las actuaciones, ni tan siquiera de los informes de valoración emitidos por los peritos, a quien debe perjudicar tal ausencia es a la Administración por haber actuado al margen de la legalidad en la tramitación del procedimiento. Por todo lo expuesto, el Tribunal estima la pretensión de caducidad del procedimiento de comprobación de valores y el recurso contencioso administrativo, y anula la liquidación impugnada y la resolución del TEAR que la confirma, por no ser ajustadas a Derecho, con las consecuencias legales a ello inherentes, entre otras la prescripción, sin necesidad de abordar el resto de los motivos de impugnación recogidos en la demanda.

TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA COMO PARTE DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COMPROBACIÓN DE VALORES.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sentencia de 19 de marzo de 2025.

La Administración argumenta la posibilidad de tratar el procedimiento de comprobación y el de tasación pericial contradictoria como "estancos", sin que sea susceptible de trasladar al primero los efectos que se derivan de la tardía tramitación del segundo.

Por el contrario, el Tribunal Supremo resulta concluyente cuando confirma que la tasación pericial contradictoria forma parte del procedimiento administrativo de comprobación de valores, teniendo un carácter instrumental al mismo. La tramitación del procedimiento comporta singularidades en aquellos supuestos donde la práctica de la tasación pericial contradictoria tiene lugar después de un primer pronunciamiento del Tribunal Económico Administrativo, en virtud de la reserva de la que hace uso del obligado tributario, encontrándose esencialmente la aplicación de esta doctrina en supuestos donde se ha acordado una retroacción de actuaciones por motivos formales, pero al tiempo no se debe establecer una consideración distinta en cuanto a los resultados, en la medida en que este medio de impugnación "sui generis" de la liquidación siempre va a quedar vinculado al principal, de manera que el exceso en el plazo de seis meses para tramitar la tasación pericial contradictoria va a suponer una reactivación del plazo para la emisión de la culminación del procedimiento de gestión y ello con independencia de que hayan existido una inicial liquidación posteriormente confirmada por el TEAR en base a desestimar los motivos tasados que pudo conocer éste último.

Sobre esta base, y una vez que entre la solicitud de inicio de la tasación pericial contradictoria por el contribuyente y la fecha de la notificación de la liquidación transcurrieron, no ya el plazo de los seis meses que le eran propios, sino el del año, agotando cualquier posibilidad de compatibilidad con el posible sobrante del inicial plazo consumido en la liquidación inicial, es lo cierto que la declaración de caducidad afecta al expediente de comprobación de valores, relativo a la transmisión de dos terrenos, lo que a su vez, determina la ineficacia de la totalidad de las actuaciones desarrolladas para interrumpir el plazo de prescripción, de conformidad con lo establecido en el artículo 66.1 de la misma LGT.

SISTEMA DE NOTIFICACIONES TELEMÁTICAS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 21 de marzo de 2025.

Habiendo sido requerida la codemandada a fin de que se diera de alta en el Sistema de Notificaciones Telemáticas de la CAM, sin que lo llevara a cabo, actuó correctamente la Administración al intentar notificar la propuesta de liquidación tanto en su domicilio, que fue el mismo que hizo constar en la reclamación económico-administrativa, como en el de su representante, que constaba en la escritura de elevación a público del contrato privado de compraventa. Fue tras el segundo requerimiento efectuado por la Administración para que se diera de alta en el Sistema de Notificaciones Telemáticas de la CM, cuando ya pudo la Administración practicar la notificación de la liquidación provisional de forma telemática.

No cabe imputar a la Administración las consecuencias de la falta de notificación electrónica de la propuesta de liquidación, cuando se informó y requirió a la sociedad de la necesidad de que se diera de alta en el citado Sistema de Notificaciones Telemáticas de la CM, pues esa era la forma de que la Administración tuviera conocimiento de sus datos, sin que la contribuyente colaborase a tal fin, siendo en un momento posterior y, tras un segundo requerimiento, cuando se dio de alta en el sistema y pudo la Administración notificar telemáticamente la liquidación provisional.

SANCIÓN DERIVADA DE LA DECLARACIÓN DEL VALOR DE UN INMUEBLE.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 14 de marzo de 2025.

La actora presentó la autoliquidación fijando como base imponible el valor otorgado a los inmuebles en la escritura de compraventa, siendo una posterior comprobación de valor de la Administración la que determinó la regularización tributaria que dio lugar a la sanción hoy impugnada, en relación con tres de los inmuebles adquiridos, por aplicación del artículo 96 del Real Decreto 828/1995, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, al haber declarado la actora unos valores, en relación con esas tres fincas, inferiores a los catastrales.

La norma contiene un mandato que es el de fijar la base imponible del impuesto conforme al valor real y, al haber sido declarado uno inferior al catastral, no se cumpliría con el mismo, lo que determina una actuación, por parte de la actora,

al menos negligente, que resulta sancionable en aplicación del artículo 183.1 de la LGT que dispone que "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley." Y ello sin que nos pueda llevar a conclusión distinta el hecho alegado por la recurrente de que, respecto de dos inmuebles no había mucha diferencia entre el valor declarado y el catastral, pues aún así era inferior el primero, o la circunstancia de que, en relación con el tercer inmueble, no coincide la superficie que aparece en el Catastro con la que se hizo constar en la escritura de compraventa, pues ante ambas, ha de prevalecer la primera, respecto de la no ha acreditado que haya instado procedimiento alguno en orden a su rectificación.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....47

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 47

- Nulidad de una liquidación firme. 47
- Responsabilidad Patrimonial del Estado. 48
- Responsabilidad Patrimonial del Estado. 48
- Prescripción del ejercicio de la acción. 49
- Fecha a considerar si existe situación consolidada. 49
- Valores catastrales. 50

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

NULIDAD DE UNA LIQUIDACIÓN FIRME.

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de abril de 2025.

El objeto de este recurso de casación consiste en reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, no sean conformes a derecho a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre. La doctrina que el auto de admisión invoca, se recoge en la STS 339/2024, de 28 de febrero, desestimatoria el recurso formulado contra sentencia que estimó el recurso suscitado, siendo también parte recurrida, en dicho asunto, la mercantil.

El Ayuntamiento insiste, en primer lugar, en que estamos ante una sentencia incongruente por haber acordado en su fallo algo diferente a lo solicitado por la demandante y, en segundo lugar, considerando que resulta de aplicación al presente caso, la sentencia de 9 de febrero de 2022, y las anteriores en que ésta se basa, en que es necesario ratificar la citada jurisprudencia, declarando que no existe contradicción entre la misma y la STC 108/2022, que, en este caso, es aplicada inadecuadamente por la sentencia objeto de impugnación, infringiéndose así, no sólo dicha jurisprudencia sino también los arts. 221.3, 217 y 219 LGT, además de ser contraria a las normas reguladoras de la firmeza de las sentencias. Por todo ello solicita que se dicte sentencia casando y anulando la de instancia, por ser la misma contraria a los artículos 217, 219 y 221.3 LGT; 38 y 40 de la LOTC y 72 y 73 de la LJCA, y resuelva desestimar el recurso contencioso administrativo formulado de contrario, y declare conforme a Derecho el acto impugnado en el mismo.

La mercantil, tras haber traído a colación el criterio jurisprudencial derivado de la STS 339/2024, de 28 de febrero, y siendo que éste se emite en la línea adoptada por la STC 108/2022, de 26 de septiembre, sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017, de 11 de mayo, y que ambos se traducen en el reconocimiento de la posibilidad de instar la revisión de liquidaciones firmes, considera que los mismos no pueden ser ignorados en los presentes autos, en otras palabras, no debería contradecir el último criterio adoptado en la citada sentencia por motivos de seguridad jurídica y en aras de evitar decisiones contradictorias entre sí.

Para la Sala, el pronunciamiento de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Madrid, que acogió la solicitud de revisión de oficio, declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación y la obligación de devolución de la cuota tributaria abonada y los intereses legales, no es ajustado a Derecho y debe ser anulado, por lo que el recurso de casación ha de ser estimado. Ahora bien, al tiempo, actuando como tribunal de instancia, a la vista de las circunstancias expuestas, procede acceder a las pretensiones de la mercantil, lo que comporta la anulación de la liquidación girada, y la devolución del ingreso efectuado, junto con el abono de los intereses de demora que procedan.

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO.

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de abril de 2025.

Se impugna en este recurso el Acuerdo del Consejo de Ministros, en virtud del cual se desestiman sesenta y cinco solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por los interesados, con sustento en la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021, de 26 de octubre, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Para el Tribunal, la expulsión del ordenamiento jurídico de determinados preceptos del TRLHL por la STC 182/2021 no conduce necesariamente -como pretende el recurrente- a calificar de antijurídico el abono de determinadas cantidades en concepto del IIVTNU o que esas cantidades, por equivalencia, constituyan un daño efectivo desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial. Para llegar a tal conclusión es preciso que se acredite a través de los medios de prueba establecidos en el ordenamiento tributario que el hecho imponible no se ha producido o que se ha producido en cuantía distinta a la establecida por la Administración con su método de estimación objetiva, o que las reglas de cálculo aplicadas eran incorrectas. Ninguno de estos extremos resultó acreditado en el presente caso pese a la utilización de diferentes medios de prueba por parte del actor.

Aunque de una declaración de inconstitucionalidad puede extraerse la presunción de la antijuricidad de los daños derivados de los actos de aplicación, lo cierto es que tal presunción no es absoluta y puede ser desvirtuada por las circunstancias que concurren en el caso concreto, como aquí acontece. No existe, pues, el automatismo pretendido por la parte actora, que deduce su derecho a la indemnización del simple hecho de haber abonado el tributo, obviando la existencia de unos procesos previos en los que se tuvo en cuenta la doctrina constitucional emanada de las SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y 126/2019, de 31 de octubre de 2019, y que facilitaron una prueba del hecho imponible en línea con lo declarado por la STC 182/2021, sin que se pusiera de manifiesto una realidad patrimonial que sometida a tributación contraviniera el principio de capacidad económica. Esa insuficiencia probatoria se hace ahora extensiva, en este proceso, a la determinación de la efectividad del daño y a su cuantía, circunstancias que tampoco se puede presumir obviando los resultados de los procesos judiciales previos. El TS desestima el recurso contencioso- administrativo interpuesto por la mercantil, contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 23 Ene. 2024, desestimatoria de las solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO.

Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de marzo de 2025.

Se impugna en este recurso el Acuerdo del Consejo de Ministros de 23 de enero de 2024, por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, con sustento en la STC n.º 182/2021, de 26 de octubre, con número de referencia PL/A/000297/2023 presentada en fecha 25 de noviembre de 2022 en relación con la liquidación con número 08169PLV2015000000063, dictada por el Ayuntamiento de El Prat de Llobregat en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 221.358,025 euros. En el citado Acuerdo se señala que el principio de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de declaración de inconstitucionalidad de una ley admite excepciones cuando circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber de soportar el daño.

Para la Sala, se debe recordar, que el principio de capacidad económica es la ratio decidendi tanto de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, como de la declarada en la STC 182/2021, y que esta circunstancia resultará relevante a la hora de determinar la existencia de la antijuricidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad y de un daño efectivo y cuantificable económicamente, presupuestos imprescindibles para que la responsabilidad patrimonial pueda ser apreciada. La STC 182/2021 da un paso más en relación con los criterios de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pero no declara la inconstitucionalidad del Impuesto, ni, particularmente, del hecho imponible expresivo de capacidad económica que lo justifica.

Lo que se cuestionó en el proceso constitucional fue el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo, que, utilizado de forma excluyente, podía dar lugar a cuotas tributarias que supusieran una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" para el contribuyente. Sin embargo, esa reflexión no le lleva al Tribunal Constitucional a rechazar el método estimativo utilizado, de naturaleza objetiva, basado en los valores catastrales -lo considera constitucionalmente

legítimo- sino que lo que considera inconstitucional es la exclusión, como alternativa también legítima y necesaria, de la estimación directa de la base imponible. Tan es así que unos días después de publicada la sentencia, mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, se adaptó a lo señalado en ella el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, introduciendo, entre otras normas, una regla de salvaguarda con la finalidad de evitar que la tributación por este impuesto pudiera, en algún caso, resultar contraria al principio de capacidad económica, permitiendo, a instancia del sujeto pasivo, acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido.

Ni en vía administrativa ni en sede judicial, se realizó una verdadera valoración probatoria, sino que se limitó a inadmitir la revisión de oficio sin analizar la posible concurrencia del artículo 217.1.g) LGT. De este modo, aunque no se puede afirmar que de la nulidad de los preceptos contrarios a la Constitución, declarada en la STC 182/2021, emerja imperativamente un daño antijurídico que pueda ser cuantificado por equivalencia a la cantidad satisfecha, como se ha declarado en SSTs 163/2024, y 185/2024 entre otras. Tal exclusividad había sido ya eliminada por la jurisprudencia al aplicar la doctrina contenida en las SSTC 59/2017, de 11 de mayo y 126/2019, de 31 de octubre, que abrieron la puerta a la posibilidad de utilizar métodos de estimación directa de las bases imponibles dirigidas a acreditar la existencia y cuantía de los incrementos o decrementos patrimoniales. En el presente supuesto de hecho, la falta de aplicación de dicha doctrina provocó que resultara gravada una operación económica en la que no quedó constatada la existencia de un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resultara compatible con artículo 31.1 CE. De hecho, la prueba presentada, si algo permite tener por acreditado, es precisamente la inexistencia de este incremento y, consiguientemente, la inconstitucionalidad de la tributación exigida en este caso.

A la vista de lo razonado, procede declarar haber lugar y estimar el presente recurso, si bien de manera no total sino sustancial, anulando el Acuerdo impugnado por ser contrario a Derecho. En consecuencia, debe procederse a cuantificar la indemnización que, por concepto de responsabilidad patrimonial, corresponde a la parte actora, teniendo en cuenta los principios que rigen esta materia.

PRESCRIPCIÓN DEL EJERCICIO DE LA ACCIÓN.

Tribunal Supremo. Sentencia de 6 de marzo de 2025.

Se impugna en este recurso el Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se inadmiten 108 reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, entre ellas la formulada por el recurrente, con sustento en la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Dicho Acuerdo del Consejo de Ministros inadmite las reclamaciones formuladas por considerarlas extemporáneas. Explica que el derecho a reclamar prescribe al año de la publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad en el Boletín Oficial del Estado, según el artículo 67 de la Ley 39/2015. Conforme a lo anterior, el plazo de prescripción se inició el día 25 de noviembre de 2021, fecha de publicación en el BOE de la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021 por lo que el plazo concluía el día 25 de noviembre de 2022; de lo anterior concluye la prescripción de la acción puesto que la reclamación fue planteada fecha 27 de junio de 2023.

Para el Tribunal, en los casos de responsabilidad patrimonial a que se refiere el artículo 32 apartados 4 y 5, de la Ley de Régimen Jurídico del Sector público, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el Boletín Oficial del Estado o en el Diario Oficial de la Unión Europea, según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea.

FECHA A CONSIDERAR SI EXISTE SITUACIÓN CONSOLIDADA.

Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de febrero de 2025.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si las liquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, a pesar de no haber adquirido firmeza, se recurran en vía administrativa después del 26 de octubre de 2021 (fecha en que se dictó la STC 182/2021) pero antes del 25 de noviembre de 2021 (fecha de su publicación en el BOE), tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento exclusivo en la citada sentencia.

De conformidad con lo acordado en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas

del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en aquélla; ni tampoco podrá instarse, con ese fundamento, la rectificación - art. 120.3 LGT-, de las autoliquidaciones de tal impuesto sobre las que aún no se hubiera formulado tal solicitud en esa fecha.

Sin embargo, sí será posible impugnar, dentro de los plazos establecidos para los recursos administrativos y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones, ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido, cuando la petición, reclamación o recurso se basase en motivos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros supuestos, cuando se efectúen con amparo en las sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad del impuesto local por someter a gravamen situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras, STC 59/2017); o cuando la cuota tributaria posee alcance confiscatorio (STS 126/2019), así como por cualquier otro motivo de impugnación distinto al conducente a la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

VALORES CATASTRALES.

Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de marzo de 2025.

El objeto del recurso consiste en determinar si, a efectos catastrales, la anulación del planeamiento que clasificaba un sector como suelo urbanizable comporta que los terrenos afectados pierdan esta clasificación; o si, por el contrario, tal nulidad proyecta como efecto la vigencia o reviviscencia de la normativa anterior a la declarada nula, sin importar su situación física, su condición material o real y si existe o no proyecto de reparcelación, de suerte que pueda mantenerse la calidad de urbano o urbanizable, a los propios efectos catastrales.

La respuesta a la cuestión, debe ser que la nulidad del planeamiento urbanístico que clasifica un sector como suelo urbanizable, y en particular de un plan parcial de mejora, habida cuenta de los efectos *ex tunc* y *erga omnes* que despliega, y la reviviscencia del planeamiento urbanístico vigente anterior al declarado nulo, comporta que los terrenos afectados vuelvan a tener la clasificación de suelo no urbanizable a efectos catastrales por no existir proyecto de reparcelación, de tal forma que la vigencia recobrada del anterior plan parcial no es suficiente para mantener su carácter de urbano, al margen de su situación física y de la carencia de proyecto de reparcelación.

