

**INDICE GENERAL**

**2**

**TEMAS FISCALES**

**3**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**18**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**32**



## TEMAS FISCALES

3

### LA INMODIFICABILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES GIRADAS TRAS LA PRESENTACIÓN DE LA OPORTUNA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Doctor en Derecho.* ..... 4



## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

18

- TRIBUNAL SUPREMO

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 19

- TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 25

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 29



## TRIBUTOS MUNICIPALES

32

- TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 33

## Temas Fiscales

- TEMAS FISCALES

- LA INMODIFICABILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES GIRADAS TRAS LA PRESENTACIÓN DE LA OPORTUNA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

**RICARDO HUESCA BOADILLA.** *Abogado del Estado. Doctor en Derecho. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación* ..... 4

## LA INMODIFICABILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES GIRADAS TRAS LA PRESENTACION DE LA OPORTUNA DECLARACION TRIBUTARIA

**RICARDO HUESCA BOADILLA.** *Abogado del Estado. Doctor en Derecho. Académico Correspondiente e la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*

### I. INTRODUCCIÓN

Recientemente, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en resolución de 17 de septiembre de 2015 (R.G. 2778-12), al hilo de la presentación de una declaración tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la que el representante de los obligados solicitaba a la Oficina Liquidadora la aplicación de las reducciones oportunas en la base imponible del Impuesto por transmisión “mortis causa” de empresa individual y por adquisición de vivienda habitual del causante, ha vuelto a poner de actualidad el siempre polémico tema de la modificación de las liquidaciones provisionales giradas en este Impuesto por la realización posterior de unas actuaciones de comprobación inspectora y lo hace teniendo presente las consideraciones jurídicas realizadas en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2014 (r. de casación para la unificación de doctrina 2567/2013)<sup>1</sup>.

En pocas palabras, para así centrar el tema desde el primer momento, el TEAC entiende que la Oficina Liquidadora reconoció en los documentos que sirvieron de base a la práctica de la liquidación provisional la procedencia de las reducciones por adquisición de empresa y de vivienda habitual, formando parte de lo que el Tribunal denomina “objeto comprobado” por la indicada Oficina que, en todo caso, pudo requerir al obligado tributario cuantos datos o documentos consideraba oportunos e incluso realizar requerimientos a terceros.

Habiendo obrado de esta forma (es decir, con el simple examen de los documentos aportados por el sujeto pasivo) y sin que se haya acreditado la existencia de nuevos hechos o circunstancias, la Administración – añade el TEAC – no puede realizar una nueva regularización respecto de los hechos o fundamentos jurídicos sobre los que ya se pronunció en su momento, ni siquiera a través de un procedimiento de inspección, quedando a salvo únicamente las modificaciones que podría realizar, en su caso, a través de los procedimientos especiales de revisión.

Para comprender el auténtico alcance y sentido de este fallo es conveniente hacer un breve resumen de la evolución histórica de las funciones comprobadoras de los órganos de gestión tributaria, desde la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/1963) hasta nuestros días.

### II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS FUNCIONES COMPROBADORAS DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

El esquema procedimental originario de la LGT/1963 era bastante claro. Las funciones de liquidación estaban atribuidas en exclusiva a los órganos de gestión y las funciones de comprobación, en exclusiva también, a los órganos de inspección. En ese esquema era fundamental el hecho de que el procedimiento de gestión se iniciaba siempre por el obligado con la presentación de la oportuna declaración tributaria. Esa declaración determinaba la práctica de una liquidación provisional por los órganos de gestión, sometida, en su caso, a una postrera comprobación por los órganos de inspección de la que emanaba una liquidación definitiva que, en todo caso, debían dictar los órganos gestores a propuesta de la Inspección.

<sup>1</sup> El Alto Tribunal, en la misma fecha, dictó otra sentencia idéntica (r. de casación para la unificación de doctrina 2568/2013) en recurso interpuesto por otro de los herederos del causante.

Ese esquema quiebra con la reforma tributaria iniciada en nuestro país en el periodo 1977-1978, donde se generaliza el sistema de autoliquidación como modo de iniciación del procedimiento de aplicación de los tributos estatales desapareciendo en la práctica el sistema clásico de declaración (curiosamente, uno de los tributos en los que se mantuvo y se mantiene todavía en algunas Comunidades Autónomas junto al sistema de autoliquidación, que es optativo, es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Como tuvo oportunidad de señalar DE LA PEÑA VELASCO<sup>2</sup>, “en definitiva, a principios de los años ochenta las tradicionales funciones liquidadoras atribuidas a los órganos de gestión, quedaron, en gran parte, vacías de contenido debido a la generalización del sistema de autoliquidaciones y a la atribución de esas mismas funciones en relación con las liquidaciones definitivas a los órganos de inspección”.

Sin embargo, el Reglamento del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, en su artículo 160, y en relación exclusiva con este Impuesto, alumbró una peculiar comprobación limitada por parte de los órganos de gestión que les permitía dictar una liquidación provisional, la llamada “liquidación paralela”, en función de los datos consignados en las declaraciones-liquidaciones, en los justificantes que se acompañaran a aquéllas o en los datos obrantes en poder de la propia Administración tributaria.

Esa posibilidad se extendió al Impuesto sobre el Valor Añadido que, en el artículo 70 de su Ley reguladora, la Ley 30/1985, de 2 de agosto y en los artículos 176 a 178 de su Reglamento<sup>3</sup>, reguló la “liquidación provisional de oficio”, permitiendo también a los órganos de gestión girar liquidaciones provisionales cuando el sujeto pasivo no presentase declaración-liquidación en el plazo reglamentario establecido y no atendiese el requerimiento que a tal efecto le realizase la Administración tributaria. Para practicar esa liquidación los órganos de gestión deberían tener en cuenta los datos, elementos, signos, índices, etc, de que dispusieran y que fueran relevantes al efecto.

La Inspección, por su parte, tras el fallido intento de atribución a la misma de funciones liquidadoras por el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, declarado nulo por sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984, asumió, mediante la reforma pertinente en el artículo 140 de la LGT/1963 por la Ley 10/1985, la función de práctica de liquidaciones definitivas tras la realización de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación, teniendo el adecuado reflejo ya en el artículo 2.d) del Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

Al mismo tiempo, se reconocieron las competencias de los órganos gestores para realizar las actuaciones de comprobación formal de las declaraciones tributarias. En efecto, el artículo 1 del citado Reglamento, si bien atribuía a la Inspección la función de comprobación de la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública procediendo en su caso a la regularización correspondiente, añadió que los órganos de gestión podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas. Por su parte, el artículo 34 del citado Reglamento atribuía a los órganos de inspección la denominada “comprobación abreviada” sin perjuicio de las facultades de los órganos gestores para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan.

No obstante, el alcance de la atribución a los órganos de gestión de funciones comprobadoras fue notablemente limitado, referido a dos tributos (IRPF e IVA). Los órganos de gestión se limitaban a constatar si, a la vista de los datos recogidos en las propias declaraciones, los contribuyentes, en lo esencial, habían cuantificado correctamente el importe de la liquidación tributaria y, en su caso, a corregirla con la práctica de una liquidación provisional en base a los datos consignados en la propia declaración o que obrasen en poder de la Administración sin posibilidad de requerir información adicional, Como bien dijo, de nuevo, DE LA PEÑA VELASCO<sup>4</sup>, solo en sentido descriptivo podía hablarse de “comprobación” de las declaraciones, cuando lo procedente era hablar de contrastación o “cotejo”.

Es importante señalar que, por Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, se dio nueva redacción al artículo 160 del Reglamento del IRPF, ampliando la posibilidad de que los órganos de gestión dictasen liquidaciones provisionales a la vista de los justificantes solicitados por dichos órganos “(...) que acrediten la veracidad y procedencia de las deducciones en la cuota que no afecten a actividades empresariales o profesionales, retenciones y pagos fraccionados”. Esta ampliación, no obstante, tuvo un alcance muy limitado, pretendiéndose resolver un problema de gestión en las devoluciones del Impuesto.

El precepto reglamentario indicado fue elevado a rango legal por el artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que aprovechó, no obstante, para extender notablemente el alcance de las actuaciones de comprobación a todos los datos que hayan de considerarse en orden a la cuantificación de la deuda tributaria, sea cual sea el elemento sobre el que se proyecten, con la única limitación relativa a la comprobación de la documentación contable de actividades empresariales y profesionales.

2 En su trabajo “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada ( el nuevo artículo 123 LGT”. Revista IMPUESTOS 1/1996. Pág. 63

3 La actual Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en su artículo 168, mantiene esta posibilidad. Dicho precepto ha sido desarrollado en los artículos 75 y siguientes del Reglamento.

4 “ La liquidaciones provisional ....”. Pág.65.

En todo caso, - con especial incidencia ya en el trabajo que nos ocupa - el resultado de la comprobación realizada por los órganos de gestión era una liquidación provisional que, por esencia, era modificable por la liquidación definitiva a practicar por los órganos de inspección tras realizar una completa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración.

No existía, a nivel de LGT, un auténtico reconocimiento y regulación de las funciones de comprobación de los órganos de gestión.

Hubo que esperarse a la Ley 25/1995 de 20 de julio, para que esa normativa reguladora de la comprobación formal de las declaraciones tributarias por parte de los órganos gestores se extendiera a todo el sistema tributario. Para ello se dio nueva redacción al artículo 123 de la LGT/1963, cuyo apartado 1 permitía ya a la Administración tributaria dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto. También podía dictar esas liquidaciones cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados o, en el caso de devoluciones tributarias, cuando el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo.

No vamos a comentar el alcance de este artículo del que, en su momento, se ocupó profusamente la doctrina científica. Simplemente queremos resaltar que, como reza la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, con la introducción de este precepto y de otros, "se potencia la utilización de la información disponible por la Administración tributaria en la revisión de las declaraciones tributarias". La referencia que se hace genéricamente a la "Administración tributaria" era reconducible con facilidad a los órganos de gestión a los que se les atribuye expresamente una función de comprobación abreviada en los casos que recoge el precepto.

También se dijo, con razón, que, aunque en los supuestos primero y tercero del artículo 123.1 no se exigía que se tratara de la presentación de una declaración-liquidación, se entendía que debía ser así por la propia denominación que el precepto da a las liquidaciones provisionales "de oficio" dictadas por los órganos de gestión, no motivadas o exigidas directamente por el sujeto pasivo, como sucede en los casos de declaración sin liquidación. En este supuesto, - con especial incidencia, de nuevo, en el comentario que estamos realizando relacionado con el ISD -, la liquidación representaría el desarrollo natural del procedimiento de gestión tributaria comenzado por declaración sin liquidación.

En todo caso, lo que resultaba obvio era que la liquidación provisional que se giraba, de acuerdo con este precepto, venía precedida, como hemos dicho, de la realización por parte de la Administración tributaria de las actuaciones de comprobación abreviada, que fueran necesarias, sin que, en su caso, pudieran extenderse al examen de la documentación contable de actividades empresariales y profesionales (artículo 123.2).

Llegados a este punto, la doctrina jurisprudencial, teniendo presente todavía la regulación anterior a este nuevo artículo 123, con la redacción originaria de la LGT/1963, se había ya enfrentado al problema de la distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas y para ello, como vamos a ver, había considerado especialmente la actividad comprobadora de la Administración tributaria.

En efecto, el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de diciembre de 2012, con la reproducción de la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia recurrida (antecedente de hecho primero), se hace eco de esa doctrina, precisamente en un supuesto de liquidación provisional sustentada en los valores asignados a los bienes en una escritura de partición de la herencia presentada ante la Administración tributaria y en la que puede leerse las siguientes consideraciones de los jueces a quo, ratificadas por el Alto Tribunal en el fallo:

"Para distinguir ambas clases de liquidaciones la jurisprudencia ha considerado especialmente si tal actividad de comprobación ha sido practicada por la Administración tributaria. La STS de 11-6-1998, reiterando las de 23-4-1997 y de 21-5-1997, declara:

«En efecto, como ya se ha dejado sentado por esta Sala en reiteradas ocasiones, la esencia de la distinción entre las liquidaciones provisionales y definitivas es que estas últimas se han practicado previa la completa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, es decir, han sido giradas una vez que la Administración reputa que dispone, ya, de todos los datos y elementos de juicio necesarios para llevar a cabo la cuantificación correcta del tributo.

[...] Por el contrario, la liquidación provisional se suele practicar sobre hechos y bases imposables que sólo presuntamente son ciertos y que, dada su transitoriedad e incertidumbre, están a resultas de un ulterior proceso de comprobación y liquidación definitivas».

El fundamento de esta segunda clase de liquidaciones es que «Las provisionales tienen presente que la Hacienda pública, en ocasiones, practica liquidaciones sin conocer la realidad completa de los hechos imposables, de su valoración y de los requisitos posteriores exigibles legalmente» (STS de 11-3-2000). «Por tanto, si la Administración practica una liquidación partiendo de los datos suministrados por el sujeto pasivo, o de una autoliquidación del mismo, conserva su derecho a practicar una liquidación definitiva, previa comprobación de la base imponible y de los demás datos que se recogen en el art. 10 a) de la Ley General Tributaria [esto es, la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria]» (STS de 30-9-2000).

En consecuencia, la jurisprudencia que interpreta el mencionado art. 120 no otorga un valor decisivo al tipo de procedimiento administrativo, de comprobación o de inspección, en que se ha girado la liquidación.

Precisamente admite de forma expresa que las liquidaciones emitidas en el proceso de comprobación adquieran la naturaleza de definitivas.

La STS de 18-7-1998, citada por la resolución recurrida, llega a decir que «La liquidación definitiva surge precisamente de ese proceso de comprobación». Y, según la misma Sentencia, este proceso: «A falta de un precepto que expresamente determine otra cosa, la Administración puede iniciarlo sin sujeción a plazo en tanto no haya prescrito la presunta deuda tributaria. Mas lo que no puede hacer es volver a comprobar lo que ya comprobó, pues obviamente, liquidación definitiva sólo puede haber una». La configuración de la liquidación como definitiva tras el procedimiento de comprobación de valores también es reconocida en la STS de 7-6-2004 ».

A la luz de tales conclusiones, consideran en el fundamento cuarto que la liquidación preexistente tenía ya carácter definitivo, por lo que sólo podía ser modificada por la Administración tributaria ejercitando sus facultades de revisión de oficio. Razonan su decisión con los siguientes argumentos:

«El elemento decisivo para dilucidar si la liquidación aquí controvertida es o no definitiva viene referido a la amplitud de la actividad administrativa de comprobación. Así pues, es irrelevante a estos efectos la conducta de la contribuyente, es decir, si aceptó o no en su día la liquidación practicada tras la valoración emitida por la Administración y el propósito con que presentó después el cuaderno de la partición».

Por su parte, la Sentencia de 8 de marzo de 2012, se refiere de nuevo a la sentencia de 30 de septiembre de 2000, diciendo, en su fundamento de derecho primero que:

“Sobre la cuestión en debate, este Tribunal se ha pronunciado en diversas ocasiones en relación con el valor de las liquidaciones provisionales, valga por todas la sentencia de esta Sala de 30 de septiembre de 2000, que ha sido reproducida en numerosas ocasiones, y en la que se decía que: «Las liquidaciones provisionales, por ello, no vinculan a la Administración que puede, por tanto, rectificarlas sin limitación alguna en el procedimiento de gestión, sin que ello implique la revocación de ningún acto administrativo anterior. En cambio, las liquidaciones definitivas son inmodificables en el procedimiento de gestión pues «en palabras de la sentencia de 21 de mayo de 1997», conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y finiquitando aquél. Su modificación sólo sería posible utilizando las técnicas comunes del procedimiento administrativo, es decir, impugnación por el interesado o revisión de oficio previa declaración de lesividad.

En esta línea la sentencia de 11-7-1998, dictada en el recurso de Apelación núm. 8226/1992, insistía en que la liquidación provisional produce efectos meramente transitorios, pues forma parte de su esencia la de poder ser rectificadas por la liquidación definitiva, según puede verse, en términos generales, en el artículo 124.2º de la Ley General Tributaria.

La liquidación provisional es una liquidación anticipada, que encuentra su fundamento en que cuando se practica la liquidación no se conocen los valores o datos, económicos, físicos o de cualquier otra índole que, una vez conocidos, permitirán practicar la liquidación definitiva, depurando las inexactitudes por tal motivo cometidas».

Centrándonos ya, con carácter general, en el tema de la posible modificación de la liquidación provisional practicada por los órganos de gestión debido a una actividad inspectora posterior, de la que surgiría ya una liquidación definitiva, a la vista de esos pronunciamientos, podía sostenerse, con fundamento, que la liquidación provisional tenía, en principio, su razón de ser, en el hecho de que no había venido precedida de una auténtica comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración al no disponer la Administración tributaria de todos los datos y elementos de juicio necesarios para llevar a cabo la cuantificación correcta del tributo.

Pues bien, el planteamiento indicado, no cambió, a nuestro juicio, con la redacción del nuevo artículo 123 de la LGT/1963 por la Ley 25/1995. En efecto, si bien podía mantenerse, con carácter general, que siempre sería posible la modificación de la liquidación cuando los órganos gestores se limitaban a realizar lo que se vino a denominar una “comprobación formal” o cotejo de datos, era mucho más discutible que pudiera modificarse dicha liquidación cuando los órganos gestores, de acuerdo con las facultades que les reconocía ese precepto, realizaban una auténtica comprobación o actuación inquisitiva, de la que derivaba “formalmente” una liquidación provisional que, en puridad, sería una liquidación definitiva, no modificable ya por los órganos de inspección cuando realizaran la comprobación general del tributo. Así se manifestó en su momento, una vez más, DE LA PEÑA VELASCO<sup>5</sup>, con cita del Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987, donde, textualmente, podía leerse que “cualquier actuación administrativa que prescinda de la presunción de certeza de las declaraciones tributarias y discuta la prueba de los datos consignados en ellas es una verdadera actuación de comprobación en el sentido del artículo 120 LGT. Por tanto, la liquidación que resulte de dicha actuación no puede sin más ser calificada de provisional”.

En pocas palabras, con ese esquema, como se indica en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2012, la circunstancia determinante para dilucidar si la liquidación era o no definitiva con el efecto indicado en cuanto a la inmodificabilidad de la misma no era otra que la amplitud de la actividad administrativa de comprobación por parte de los órganos de gestión siendo irrelevante a estos efectos la conducta del obligado y si presentó más o menos documentos con su declaración.

<sup>5</sup> “La liquidación provisional ....”Pág. 75.



En efecto, si la Administración tributaria, a través de los órganos gestores, haciendo uso de sus facultades, realizaba una actividad propiamente comprobadora o inquisitiva, la liquidación que se dictaba por la misma, en el particular comprobado, tendría el carácter de definitiva siendo inmodificable en una actuación comprobadora global posterior por parte de los órganos de inspección. Todo ello, - como se dijo -, sería una exigencia mínima derivada del principio de seguridad jurídica y de las garantías exigibles para el administrado, que debe tener derecho a no soportar dos comprobaciones tributarias con idéntico contenido sobre un mismo elemento del tributo.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 15 de febrero de 2011, confirmada por el Tribunal Supremo en la sentencia citada de 17 de diciembre de 2012, tuvo oportunidad de aplicar este esquema, en unas liquidaciones provisionales giradas tras seguirse por la Oficina gestora el oportuno expediente de comprobación de valores por ISD, señalando que:

“En el supuesto de autos existió sin duda el procedimiento de comprobación de valores en que la Administración hizo uso de uno de sus procedimientos habituales para valorar los bienes inmuebles a través de informes técnicos. La tasación fue individualizada para cada bien y tuvo en consideración las circunstancias particulares de los mismos con el alcance que refleja cada hoja de valoración. El juicio técnico fue matizado por la misma Administración tributaria en la resolución del recurso de reposición contra la liquidación mediante el ajuste de los valores en función del estado de conservación y el arrendamiento de los inmuebles.

Con estos antecedentes no puede admitirse que la Administración no había dado por concluida la actividad de comprobación. Es presumible que el fruto de la comprobación de valores había sido ya obtenido a través de las operaciones de avalúo por técnico de la Administración y posterior adaptación de los valores a la situación física y jurídica de los bienes. La actividad de comprobación, así pues, había sido consumada. Si la condición de definitiva de la liquidación depende de la práctica de la comprobación de valores, no hay duda que en este caso merecía tal calificativo. Las circunstancias sobrevenidas, aun cuando fueran demostrativas de un hipotético error en esa valoración, no podían alterar la naturaleza que el acto liquidatorio había adquirido en el momento de su emisión, sin perjuicio de las facultades revisoras de la Administración.

Dado que la cualidad de definitiva de la liquidación tributaria es resultado del elemento objetivo consistente en el agotamiento de la comprobación de valores, los actos de la contribuyente no son determinantes, como ya se ha adelantado. La presentación de la escritura de partición dispone, por tanto, del mismo efecto que la precedente aceptación del valor asignado a la herencia por la Administración y el pago de la cuota resultante. La eventual calificación de la aportación de esa escritura como declaración complementaria en el sentido del art. 102 LGT no es apta, por sí sola, para provocar la retroacción del procedimiento ya concluido e invalidar la condición de definitiva de que disponía la liquidación».

Así llegamos a la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), en cuya Exposición de Motivos (apartado IV, párrafo undécimo) puede leerse: “(...) la regulación en el capítulo III (del Título III) de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria es una de las principales novedades de la Ley, dado el escaso número de preceptos que sobre esta materia contenía la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Una regulación sistemática y suficiente de la gestión tributaria constituía una tradicional demanda que el legislador debía atender de forma imperiosa principalmente por dos motivos: porque a pesar de las últimas modificaciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la regulación que establecía esta Ley, continuaba tomando como referencia el sistema clásico de la declaración y posterior liquidación administrativa, aun habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones; y porque el objetivo de la seguridad jurídica que persigue esta Ley exige dotar de un adecuado respaldo normativo a las actuaciones de comprobación que se realizan en el marco de la gestión tributaria”.

De forma muy resumida, la nueva regulación parte, como es obvio, de la admisión generalizada de las actuaciones de comprobación por parte de los órganos de gestión con los límites recogidos en los distintos procedimientos de gestión tributaria que diseña. Esos procedimientos de gestión tributaria, que permiten la realización de actuaciones de comprobación son, esencialmente, el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, a los que hay que añadir también, con especial incidencia en el ISD, el de declaración y el de comprobación de valores. Todos ellos vienen regulados en ese capítulo III (artículos 128 a 140). Los dos primeros han venido a sustituir en la práctica a la antigua comprobación abreviada del artículo 123 de la LGT/1963, desdoblándose, no obstante, entre el procedimiento de verificación de datos para la llamada comprobación “formal” y el procedimiento de comprobación limitada para la llamada “comprobación abreviada”.

### III. EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Centrándonos ya en la declaración tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, presupuesto base de los pronunciamientos del Tribunal Supremo y del TEAC, que sirven de base a este trabajo, hay que comenzar diciendo que, según el artículo 128.1 de la LGT/2003, primero de la Sección 2ª, Subsección 2ª, dedicado al procedimiento de declaración, “cuando la



normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que se 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”.

Pues bien, el artículo 31 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD<sup>6</sup>, que lleva por rúbrica “Declaración y liquidación”, comienza diciendo que: “los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imponibles a que se refiere esta Ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen. No obstante lo anterior, podrán optar por presentar una autoliquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible”

El apartado 2 añade que: “los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las Comunidades Autónomas en que así se establezca en esta Ley.

Los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación por los hechos imponibles en los que el rendimiento del impuesto se considere producido en el territorio de dichas Comunidades Autónomas en virtud de los puntos de conexión aplicables de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (hoy Ley 22/2009, de 18 de diciembre), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía”.

Por su parte, el artículo 34 de la Ley 29/1987<sup>7</sup>, si bien reconoce la competencia de las Comunidades Autónomas (CCAA) para regular los aspectos sobre gestión y liquidación del Impuesto según lo previsto en la Ley 18/2009, dispone que la competencia para establecer como obligatorio el sistema de autoliquidación del Impuesto corresponde al Estado.

De acuerdo con esa previsión, el Estado ha establecido el régimen de autoliquidación con carácter obligatorio en las CCAA que detalla el precepto (Comunidad Autónoma de Andalucía, Comunidad Autónoma de Aragón, Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, Comunidad Autónoma de las Illes Balears, Comunidad Autónoma de Canarias, Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, Comunidad de Castilla y León, Comunidad Autónoma de Cataluña, Comunidad Autónoma de Galicia, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y Comunidad Valenciana). En las demás (Comunidades Autónomas de Madrid, de La Rioja, de Cantabria y de Extremadura), subsiste todavía el régimen de declaración tributaria, si bien los obligados pueden optar por el sistema de autoliquidación cuando cumplan con los requisitos que recoge el artículo 86 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Por lo tanto, a efectos de lo que se va a razonar en este trabajo, habrá que tener presente la limitada aplicación actual del régimen de declaración en el ISD.

En cuanto a la iniciación, tramitación y terminación del procedimiento de declaración en este Impuesto, hay que partir, en principio, de la normativa contenida en la LGT, con las especificaciones contenidas, en su caso, en la Ley y en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este sentido, el procedimiento se iniciará con la presentación de la declaración tributaria por el obligado manifestando la realización del hecho imponible y comunicando los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria.

El artículo 64 del Reglamento del Impuesto señala que, “los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de incorporación, una declaración escrita sustitutiva en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación, para que por aquéllos se proceda a su examen, calificación, comprobación y a la práctica de las liquidaciones que procedan, en los términos y en los plazos que se señalan en los artículos siguientes.

Los sujetos pasivos podrán optar por presentar una declaración-liquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible”.

Por su parte, el artículo 66 del mismo Reglamento, viene a disponer que,

1.- Los sujetos pasivos presentarán los documentos, acompañados de copia simple, a la Administración Tributaria para la práctica de las liquidaciones que procedan en los plazos y en las oficinas competentes, con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El documento, que tendrá la consideración de declaración tributaria, deberá contener, además de los datos identificativos de transmitente y adquirente y de la designación de un domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite.

Si el documento no contuviese todos los datos mencionados, se presentará acompañado de una relación en la que figuren los omitidos”.

Acto seguido detalla los documentos que es preciso acompañar con esa declaración diciendo:

<sup>6</sup> En la redacción dada al mismo por la el apartado Segundo. Tres del artículo 5 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre.

<sup>7</sup> Modificado por la disposición final 3ª de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

4. Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, junto con el documento o declaración que en la relación de bienes deberá incluir, en su caso, los gananciales del matrimonio, se presentarán:

- a) Certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Última Voluntad.
- b) Copia autorizada de las disposiciones testamentarias si las hubiere y, en su defecto, testimonio de la declaración de herederos. En el caso de sucesión intestada, si no estuviere hecha la declaración judicial de herederos, se presentará una relación de los presuntos con expresión de su parentesco con el causante.
- c) Un ejemplar de los contratos de seguro concertados por el causante o certificación expedida por la Entidad aseguradora en el caso del seguro colectivo, aun cuando hubieran sido objeto, con anterioridad, de liquidación parcial.
- d) Justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos cuya deducción se solicite, de la edad de los causahabientes menores de veintiún años, así como, en su caso, de los saldos de cuentas en Entidades financieras, del valor teórico de las participaciones en el capital de Entidades jurídicas cuyos títulos no coticen en Bolsa y del título de adquisición por el causante de los bienes inmuebles incluidos en la sucesión.

5. Los sujetos pasivos acompañarán una relación de su patrimonio preexistente en la fecha del devengo del Impuesto, valorado con arreglo a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta declaración podrá sustituirse por una copia de la correspondiente a dicho Impuesto por el ejercicio anterior al fallecimiento si éste hubiese tenido lugar una vez finalizado el plazo establecido para su presentación o, en otro caso, por la del inmediato anterior, haciendo, en ambos casos, indicación de las modificaciones que en la misma procedan para adaptarla a la situación patrimonial vigente en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuando el patrimonio preexistente del sujeto pasivo esté comprendido en el primero o en el último tramo de lo establecido en el artículo 44.1 de este Reglamento, bastará con que figure su manifestación haciéndolo constar así”.

La presentación de esa declaración tributaria ante la Oficina Liquidadora, gestora del tributo, ha venido determinando, en principio, con carácter general, la práctica de una liquidación provisional, esencialmente revisable por una actuación inspectora posterior de la que surgiría ya una liquidación definitiva.

En este sentido, es importante resaltar que el artículo 74.3 del Reglamento del Impuesto sigue diciendo que, “tratándose de documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte, se procederá con arreglo a lo dispuesto en el número anterior, pero la práctica de las liquidaciones definitivas exigirá la comprobación completa del caudal hereditaria del causante a efectos fiscales, debiendo procederse a la integración de lo declarado con las adiciones que resulten de las presunciones de los artículos 25 a 28 de este Reglamento y, en su caso, con el ajuar doméstico”. Para cerrar el círculo, el apartado 4 de ese mismo artículo 74 añade que “cualquiera que sea la naturaleza de la adquisición, las liquidaciones que se giren sin haber practicado la comprobación definitiva del hecho imponible y de su valoración tendrán carácter provisional”.

A pesar de ello, el problema surge, siendo el que ha dado pie a los pronunciamientos citados, cuando la liquidación provisional girada por la Oficina Gestora sobre la base de la declaración tributaria y los documentos presentados por el obligado tributario viene precedida de una tarea comprobadora, dentro de los márgenes en los que pueden moverse los órganos gestores, lo que podría determinar la aparición, en la práctica, de una liquidación definitiva inmodificable (salvo por la aparición de nuevos hechos o circunstancias) por una actuación inspectora posterior, que podría tener incluso un carácter general alcanzando a todo el caudal hereditario del causante.

En este sentido, el artículo 129.2 de la LGT/2003 dispone que, “a efectos de lo previsto en el apartado anterior<sup>8</sup> 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”.

Como tuvimos oportunidad de señalar<sup>9</sup>, con la expresión “...cualquier otro que obre en su poder”, “(...) se está haciendo referencia a aquellos datos tributarios obrantes en los archivos de la Administración Tributaria (archivos informáticos, catastros inmobiliarios y otros registros fiscales, etc.), a los que, en principio, podría acudir la Administración para poder practicar adecuadamente la correspondiente liquidación, si bien hay que hacer la salvedad de que la falta de coincidencia entre los datos declarados por el obligado y los que obran en poder de la Administración Tributaria podría dar lugar, a priori, a la iniciación del procedimiento de verificación de datos a que se refiere el art. 131 b) de la Ley, procedimiento que puede venir precedido de un requerimiento al obligado para que aclare o justifique los datos relativos a su declaración (art. 132.1) y que culminará de alguna de las formas señaladas en el art. 133 de la misma Ley.

Lo mismo puede decirse de la segunda posibilidad en manos de la Administración prevista en ese art. 129, la de “requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos”, que, de entrada, de

<sup>8</sup> Según dicho apartado (el apartado 1), con carácter general, 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.

<sup>9</sup> En nuestro libro “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”. Editorial SEPIN.2012. Pág. 299.

acuerdo con lo dispuesto en el art. 131 d), y siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas, podría dar lugar también al inicio del procedimiento de verificación de datos, que puede iniciarse, de nuevo, con el oportuno requerimiento al obligado para que aclare o justifique la discrepancia observada o los datos de su declaración, culminando por alguna de las formas previstas en el art. 133, citado.

*A pesar de ello y como vamos a ver inmediately, el propio art. 129.3, cuando la Administración ha realizado alguna de las actuaciones del apdo. 2, citado, ha diseñado un procedimiento específico, con intervención del obligado tributario, aplicable, por tanto, a los casos en que el procedimiento se hubiere iniciado mediante declaración, que ofrece las mismas garantías que el procedimiento de verificación de datos y que, por su especificidad, debe prevalecer”*

No obstante, como puso de manifiesto Sánchez Blázquez<sup>10</sup>, el procedimientos de verificación de datos y también el de comprobación limitada están pensados fundamentalmente para los tributos en los que se aplica el sistema de autoliquidación. Aunque teóricamente también en el sistema de declaración cabría la verificación de datos o la comprobación limitada tras la presentación de la declaración, una vez practicada la liquidación provisional, cabría defender, - añade dicho autor - la existencia de ciertos efectos preclusivos en aquella primera liquidación provisional, que puede ser realizada tras la práctica de ciertas actuaciones comprobadoras<sup>11</sup>.

El apartado 3 del artículo 129 sigue diciendo que:

*“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”.*

El artículo 130 de la LGT relativo a la terminación del procedimiento iniciado mediante declaración comienza diciendo, en lo que ahora importa, que el procedimiento terminará, entre otras causas, por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria, forma normal de terminación del procedimiento (apartado a).

Ahora bien, la clave está en el artículo 133 del 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, que desarrolla estos preceptos. Dicho artículo, después de referirse a las actuaciones a realizar por el órgano competente para practicar la liquidación de acuerdo con el artículo 129.2 de la LGT, a las que antes se hizo referencia y a la obligación de notificación previa al obligado de la propuesta de liquidación, cuando vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el mismo, concluye diciendo, en su apartado 3, que:

*“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”.*

De dicho artículo 133.3 del Real Decreto 1065/2007 tuvimos también oportunidad de ocuparnos<sup>12</sup> señalando lo que sigue:

*“(…) El citado apartado señala que la liquidación que se dicte y que es, por otro lado, la forma normal de terminación de este procedimiento tendrá el carácter provisional [art. 130 a) de la Ley], atribuyendo a esa liquidación, cuando se han realizado, lógicamente, ese tipo de actuaciones, el mismo valor que a la liquidación que culmina el procedimiento de comprobación limitada (art. 140 de la Ley), lo cual supone, en el fondo, un reconocimiento implícito de la realización de actuaciones de regularización similares a las propias de ese procedimiento de comprobación limitada.*

En efecto, tras la práctica de esta liquidación provisional, una vez realizadas las actuaciones prevenidas en el apdo. 2 del art.129 de la Ley, a las que se refiere este art.133 del Reglamento, no se podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de inspección posterior (repárese que no se habla ni siquiera de un posible procedimiento de comprobación limitada posterior, como en el art. 140, dando a entender que las actuaciones realizadas son ya materialmente las propias de ese procedimiento) se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en la resolución.

10 En la obra colectiva. “Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria”. Coordinador: Carlos Palao Taboada.CEF.2004. Pág.389.

11 En este sentido, el mismo autor, se hizo eco de cierta jurisprudencia que preveía ya determinados efectos preclusivos en las liquidaciones provisionales tras una declaración simple. Entre otras, cita las Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1991, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 1993 y las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de mayo y de 20 de octubre de 1995 y 9 y 12 de febrero de 1996.

12 En nuestro libro “Actuaciones y procedimientos de gestión...”. Pág. 302.

Como, una vez más, señala con acierto PALAO TABOADA<sup>13</sup>, aparte de los datos ya conocidos por la Administración, la comprobación de valores, la comprobación de los datos declarados y, en general, la fijación de los hechos que han de servir de base para la liquidación, es objeto de los procedimientos destinados a esta finalidad, que son el de verificación de datos, comprobación limitada e inspección. Es en estos procedimientos donde puede producirse un “objeto comprobado” y aparecer la eficacia preclusiva de las liquidaciones. Por ello —añade— es contraria a la Ley la eficacia preclusiva que el art. 132.2 del Proyecto de Reglamento (art. 133.3 del actual Reglamento) atribuye a la liquidación provisional que se dicte en el procedimiento iniciado mediante declaración, al disponer que dicha eficacia solo cede ante nuevos hechos descubiertos en una inspección posterior, cuando si los hechos se han fijado mediante una verificación de datos podrán ser modificados sin restricciones mediante una comprobación posterior; lo mismo ocurriría si lo fueron mediante una comprobación limitada, que podrían ser modificados mediante una comprobación posterior de la misma clase (no necesariamente una inspección).

De este último apartado del art. 133.3 del Reglamento ha desaparecido un inciso relativo a la eficacia preclusiva, en todo caso, de las actuaciones de comprobación de valores en el seno de este procedimiento iniciado mediante declaración. En efecto, el mismo apdo. 3 añadía que, aunque se pudiera realizar una nueva regularización por el descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias en el seno de un procedimiento inspector, los datos, elementos o valoraciones obtenidos como consecuencia de una actuación de comprobación de valores tendrán carácter definitivo una vez sea firme la liquidación practicada, lo cual guardaba concordancia con lo dispuesto en el art.160.5 del mismo proyecto del Reglamento (art.160.4 del actual Reglamento), según el cual “la valoración administrativa servirá de base a la liquidación provisional que se practique e impedirá una nueva comprobación de valor sobre los mismos bienes o derechos, sin perjuicio de que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto a otros elementos de la obligación tributaria”. Del actual art.160.4 ha desaparecido el inciso “impedirá una nueva comprobación de valor sobre los mismos bienes o derechos”, abriéndose, por tanto, la posibilidad, en el curso de esas actuaciones, de modificar la comprobación de valores realizada, en su momento, en el seno del procedimiento de declaración, y que debería ser ya inmodificable”.

Pues bien, ya veremos que los pronunciamientos comentados parten del tenor de ese precepto, considerando que las actuaciones de comprobación realizadas o que, incluso, pudieron haberse practicado, determina la aparición de un “objeto comprobado” inmodificable.

## **IV. EL CONTENIDO Y ALCANCE DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE OCTUBRE DE 2014 Y DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2015**

Dado que la Resolución del TEAC de 17 de septiembre de 2015 toma por base los pronunciamientos contenidos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2014 (r. de casación para unificación de doctrina nº 2567/2013) , vamos a hacer referencia, en primer término, a esta última, comenzando por una breve mención a los hechos que sirvieron de base a la misma.

Fallecida una persona el 1 de julio de 2004, los herederos presentaron el 30 de diciembre siguiente ante la Oficina Gestora escrito (declaración tributaria, se entiende) en relación con los bienes, derechos y deudas dejadas por el causante, lo que determinó la práctica de las correspondientes liquidaciones provisionales por ISD por un importe de 48.346,11 euros, que fueron recurridas en reposición al no haberse aplicado por la citada Oficina la reducción prevista en el artículo correspondiente de la Ley autonómica respecto a las participaciones sociales de las que el causante era titular en varias sociedades mercantiles.

En resolución de fecha 29 de diciembre de 2005, la Jefe de la Sección de Sucesiones y Donaciones estimó las reposiciones formuladas acordando anular las liquidaciones inicialmente giradas por resultar procedente acoger la pretensión relativa a la reducción solicitada, ordenando girar nuevas liquidaciones con aplicación de la reducción del 99%.

Sin embargo, con fecha 6 de abril de 2009, se iniciaron actuaciones inspectoras a efectos de la comprobación del ISD de la persona fallecida, incoándose acta de disconformidad al recurrente el día 15 de enero de 2010, al considerarse que, con respecto a las participaciones de una de las sociedades incluidas en el caudal hereditario, no procedía la reducción aplicada lo que determinó el correspondiente acuerdo de liquidación de 8 de abril de 2010, adoptado por el Jefe de Inspección del que resultaba una cuota de 31.737,73 euros y 7.483,37 euros por intereses de demora.

Interpuestas reclamaciones económicas por el ahora recurrente contra esos acuerdos ante el TEAR, fueron estimadas por resolución de 28 de febrero de 2011 al entender el Tribunal que los acuerdos dictados con motivo del recurso de reposición devinieron firmes, pretendiendo la Administración revisar esta cuestión mediante un procedimiento de inspección y no por uno revisorio sin que se hubiera producido la existencia de nuevos hechos o circunstancias distintas de las ya conocidas.

La Comunidad Autónoma gestora del Impuesto formuló recurso contencioso administrativo contra esa resolución, que fue

<sup>13</sup> En su trabajo “La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento” Aranzadi, Revista de Actualización. Repertorio de Jurisprudencia nº 10/2006, junio de 2006. Pág. 22.

estimado, al entender la Sala de instancia, en sentencia de 25 de marzo de 2013, procedente la rectificación de la liquidación provisional girada por la Inspección sin tener que acudir a los procedimientos de revisión. Distinta fue la respuesta dada por la misma Sala en sentencia de 30 de octubre de 2012, a otro heredero, lo que motivó la formulación de un recurso de casación para la unificación de doctrina al que da definitiva respuesta el Tribunal Supremo en la sentencia comentada.

Llegados a este punto, el Alto Tribunal, tras reproducir la argumentación de la sentencia recurrida, favorable a la posibilidad de modificación de la liquidación provisional girada a través de un procedimiento de inspección, dedica su Fundamento de Derecho Tercero a dar cuenta de los criterios opuestos de las partes contendientes diciendo que:

#### “TERCERO

Sentada la contradicción, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos es el correcto, lo que nos lleva al examen de la cuestión de fondo.

Según el recurrente la sentencia recurrida no tiene en cuenta la trascendencia del recurso de reposición sobre la liquidación provisional practicada en vía de gestión, ya que al ser la propia Administración la que practica la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones, la que es competente para resolver el recurso de reposición que se presenta contra la misma, al efecto de que se reconozca una determinada reducción de la base imponible, es obvio que por la resolución del mismo se tuvo que haber comprobado e investigado todas las cuestiones de hecho y de derecho que dieron lugar a su estimación declarando haber lugar a la reducción, dando lugar a una segunda liquidación que debe ser considerada parcialmente provisional y parcialmente definitiva, que sólo puede ser nuevamente modificada en aquellos elementos del hecho imponible que no fueron comprobados.

Agrega que la sentencia recurrida conculca el principio de congruencia y de la prohibición de la reformatio in peius, pues resuelto el recurso de reposición en sentido favorable al recurrente, no cabe empeorar la situación a través de un nuevo acto dictado en vía administrativa, la liquidación definitiva que no contempla nuevos hechos ni circunstancias.

Finalmente, considera que la sentencia recurrida interpreta indebidamente el contenido y alcance de las liquidaciones provisionales y definitivas y no tiene en cuenta lo dispuesto en el art. 133.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Por el contrario, la Administración Autonómica opone que las liquidaciones provisionalmente practicadas a los herederos fueron en base a la declaración de bienes realizada, sin que mediase acto alguno de comprobación, valoración o revisión, y que la reducción reconocida en reposición para las participaciones no había sido solicitada en la declaración de bienes, estimándose el recurso ante el carácter rogado del beneficio, sin que tampoco mediase acto de comprobación.

Efectuada esta precisión, mantiene que las liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sucesiones que se practican, tanto inicialmente, como tras la solicitud de reducción por participaciones societarias, vía recurso de reposición, se adoptan en el marco de un procedimiento de gestión tributaria del tipo previsto en el art. 123 b) de la Ley General Tributaria denominado «procedimiento iniciado mediante declaración», y pueden ser modificadas por la Administración tributaria sin tener que recurrir para ello a ninguno de los procedimientos especiales de revisión contemplados en el art. 216 y siguientes de la Ley General Tributaria.

Dicho esto, dedica el Fundamento de Derecho Cuarto del fallo a resolver el debate planteado señalando lo que sigue:

#### “CUARTO

No cabe aceptar, como defiende la Administración Autonómica, que la Oficina Gestora, antes de resolver el recurso de reposición en el que se solicitaba la aplicación de las reducciones en la base imponible, correspondientes a la adquisición de participaciones sociales, por la concurrencia de los requisitos establecidos en la Ley 19/91 para considerarlas exentas, estuviere imposibilitada para efectuar actuación alguna de comprobación o de investigación, pues en el procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado, regulado en los artículos 136 y 137 del Real Decreto 1065/2007, 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 procedimientos de aplicación de los tributos, se impone la comprobación de los requisitos para la concesión de un beneficio fiscal, que ha de realizarse de acuerdo con los datos y documentos que se exijan en la normativa reguladora del beneficio fiscal, y los datos que declaren o suministren terceras personas o que pueda obtener la Administración Tributaria mediante requerimiento al propio obligado y a terceros ( art. 136.2), imponiendo el apartado 3 que con carácter previo a la notificación de la resolución se deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución cuando vaya a ser denegatoria para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, alegue lo que corresponda a su derecho.

Por su parte, el art. 137.1, relativo a los efectos del reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado, tras disponer que el reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, momento de su concesión, señala que el reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente

Nada, por tanto, impedía al órgano gestor realizar la oportuna comprobación, y prueba de hecho es que la resolución de la reposición justificaba la estimación en base a los argumentos expuestos en el recurso, admitiendo la propia Inspección: « que el órgano gestor se limitó a aplicar la reducción expresamente solicitada por los herederos del causante-cónyuge y descendientes directos, y a la que éstos decían tener derecho, sin realizar ningún tipo de comprobación, más que la derivada precisamente de dicho



parentesco (puesto que la reducción sólo está prevista para los cónyuges, descendientes y adoptados de una persona fallecida o, cuando no existan éstos para los descendientes adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado)», por lo que no era automática la concesión del beneficio, sin comprobación alguna como se sostiene.

Con independencia de lo anterior, y dado que los herederos se acogieron al procedimiento iniciado mediante declaración, hay que recordar que el art. 133.1 del referido Reglamento, confiere al órgano competente de la Administración tributaria realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 129.2 de la ley 98/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, 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 las mismas y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores, precisando, a continuación, que asimismo la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros, y que 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 art. 129.3 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para concluir el párrafo 3 estableciendo « que 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 e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución».

En primer lugar, estamos de acuerdo con el Tribunal en que la Administración Autonómica, antes de resolver el recurso de reposición, estaba facultada para efectuar en vía de gestión y antes de dictar la correspondiente liquidación provisional en este Impuesto una actuación de comprobación. Aunque la Ley no llega a emplear el término “comprobación” para referirse a las actuaciones necesarias para practicar la liquidación provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 de la LGT, que da un amplio margen al efecto a la Administración gestora, en la práctica y materialmente puede decirse que existe tal comprobación, como lo prueba el artículo 133.3 del Real Decreto 1065/2007, que desarrolla el precepto legal, al que más adelante se hará referencia, y que, como hemos visto, habla de que la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización posterior en relación con el “objeto comprobado”.

Cuestión distinta es que, como señalaba PALAO TABOADA, es, si de la realización, en su caso, de las actuaciones a que se refiere el artículo 129.2 de la LGT puede surgir un “objeto comprobado” como habla el artículo 133.3 del Real Decreto 1065/2007, cuando, en principio, ese “objeto comprobado” debe ser consecuencia de los procedimientos destinados a esa finalidad, los de verificación de datos, comprobación limitada e inspección, y esa previsión reglamentaria y el efecto preclusivo contenido en dicho apartado resulta o no contrario a la LGT, aspecto en lo que no han reparado los pronunciamientos objeto de comentario.

En todo caso, como reza el apartado 3 del artículo 129 de la Ley y ratifica el apartado 2 del artículo 133 del Real Decreto 1065/2007, de nuevo, cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos de los declarados por el obligado tributario, deberá notificar al mismo la propuesta de liquidación.

La realización de esas actuaciones, que vamos a denominar ya de “comprobación” previas a la práctica de la liquidación provisional, de acuerdo con las previsiones del artículo 129.2 de la LGT, hace innecesario, desde nuestro punto de vista, aunque dichas actuaciones tengan con ver con el reconocimiento de un beneficio fiscal, acudir, como señala el Tribunal Supremo, al procedimiento rogado de reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de los artículos 136 y 137 del Real Decreto 1065/2007, que está pensado fundamentalmente para aquellos casos de reconocimiento autónomo de un beneficio fiscal a efectos de fijar el régimen jurídico tributario aplicable al obligado tributario en un determinado impuesto (por ejemplo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados – artículos 89 y 90 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo).

En el presente caso, si bien esas actuaciones de comprobación no tuvieron lugar con la presentación de la declaración tributaria sí se produjeron cuando hubo que resolver el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional, practicada sin aplicar la reducción oportuna en la base imponible del Impuesto correspondiente a unas participaciones sociales del causante, lo que determinó la estimación del mismo con anulación de las liquidaciones provisionales dictadas y el giro de unas nuevas liquidaciones con aplicación de la reducción del 99%.

Pues bien, constatada la realización, en ese momento, de la comprobación, el Alto Tribunal entiende que, de acuerdo con el artículo 133.3 del Real Decreto 1065/2007, aunque la liquidación tenga el carácter de provisional, la Administración tributaria no puede efectuar – vía inspección y a través de una liquidación definitiva – una nueva regularización en relación con el objeto comprobado (se resalta de nuevo esta expresión), salvo, eso sí, que en un procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución. No quedaría ya otra salida que intentar dicha modificación por un procedimiento especial de revisión.

Para ratificar su planteamiento, si bien no se trata del mismo caso pues, aunque la dicción literal del artículo 136.2. a) de la LGT pueda dar pie a ello, el procedimiento de comprobación limitada está pensado fundamentalmente para los casos de presentación, no de una declaración tributaria (seguida necesariamente de una liquidación provisional) sino de una autoliquidación tributaria, trae a colación la doctrina sentada en su Sentencia de 22 de septiembre de 2014 (r. de casación 4336/2012), que reproduce,

acerca del efecto preclusivo de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada del artículo 140 de la LGT.

La hipotética realización de una actuación de comprobación limitada en el ISD tras la presentación de una declaración tributaria seguida de una inevitable liquidación provisional, plantearía, como ya dijimos, citando, de nuevo, a SANCHEZ BLAZQUEZ el problema de la existencia de ciertos efectos preclusivos en aquella primitiva liquidación provisional que puede realizarse tras la práctica de las actuaciones prevenidas en el artículo 129.2 de la LGT.

Pasamos ya a continuación al comentario de la resolución del TEAC de 17 de septiembre de 2015 que, como vamos a ver, da a un paso más en relación a la inmodificabilidad de la liquidación provisional girada tras seguirse el procedimiento de declaración tributaria del artículo 128 y siguientes de la LGT.

En primer lugar nos referiremos a los antecedentes de hecho de la misma de los que resulta que el causante falleció el 5 de julio de 2003 bajo testamento por el que reconocía a su cónyuge el usufructo viudal universal y nombraba a su hijo como único heredero universal de sus bienes.

Los contribuyentes, por medio de su representante, presentaron ante la Oficina Liquidadora competente declaración del ISD el 5 de enero de 2004, en la que, entre otros extremos, se dispuso literalmente:

“CUARTO.- El valor total de los bienes y derechos que integran el caudal relicto deberá minorarse en función de la reducción del 95% que deberá aplicarse respecto de la base imponible del inmueble que constituye la vivienda habitual del causante y sus herederos, con arreglo a lo establecido en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, tal y como se desprende del documento que se acompaña y certifica tal extremo.

QUINTO.- Asimismo se solicita de esa Oficina Liquidadora, se apliquen las reducciones establecidas por la legislación autonómica relativas a la adquisición mortis causa de empresa o negocio familiar, en este caso concreto, a la explotación agrícola de todas las fincas rústicas adquiridas, principal fuente de ingresos de la unidad familiar y que se concreta en un 95% de reducción, establecida por el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones”.

Termina el escrito solicitándose de la Oficina Liquidadora, que “se sirva girar la liquidación que proceda”.

La presentación de esa declaración determinó la práctica por la Oficina Liquidadora de una primera liquidación provisional el 11 de marzo de 2004 y otra, posteriormente, el 25 de mayo de 2005, en las que se practicaron las reducciones solicitadas por la adquisición de la vivienda habitual y de la empresa. No existe mayor explicación acerca de las razones por las que se practicó esta segunda liquidación provisional, aunque parece que fue en la última de ellas, la de 25 de mayo de 2005, donde se practicaron realmente las reducciones indicadas.

Así las cosas, el 26 de febrero de 2007 se iniciaron actuaciones inspectoras por parte de la CCAA, que determinaron la incoación de un acta de disconformidad el 29 de noviembre siguiente en la que se propone la regularización de la situación tributaria de los obligados por este Impuesto, dictándose acto seguido los correspondientes actos de liquidación por el Jefe del Servicio de Inspección. En pocas palabras, se entendió que la Oficina Liquidadora, cuando practicó las liquidaciones provisionales el 25 de mayo de 2005, no aplicó correctamente las reducciones por adquisición de vivienda y de empresa, rectificando las mismas y practicando ya unas liquidaciones definitivas sobre una base liquidable ajustada a Derecho.

Contra dichas liquidaciones definitivas se acude por los interesados al TEAR, considerando que sí concurren los requisitos y circunstancias para hacerse merecedores de las reducciones en la base imponible del impuesto por la adquisición de esos bienes. Es de resaltar, en relación con la reducción por adquisición de empresa, que la deuda tributaria que descubre la Administración inspectora deriva de que en ninguno de los tres años anteriores al fallecimiento la base especial del IRPF del causante superaba el 50% de su renta, a lo que se oponen con una variada serie de argumentos y datos económicos los causahabientes (de ello queda cumplido reflejo en el antecedente de hecho segundo de la resolución comentada, como una prueba evidente de la dificultad que existe en muchos casos para aplicar la reducción por adquisición de empresa del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987).

Las reclamaciones interpuestas son desestimadas, recurriendo ya los mismos en alzada al TEAC ante el que, en esencia, reiteran las alegaciones que, con respecto a dichas liquidaciones, presentaron en la primera instancia.

Pues bien, el TEAC, tras reproducir, como hemos hecho nosotros, textualmente los apartados cuarto y quinto del escrito presentado por los interesados ante la Oficina Liquidadora solicitando que se gire la liquidación que proceda, deja de lado el tema de la concurrencia o no de los requisitos necesarios para poder aplicar la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, base de la reclamación y del recurso de alzada interpuestos por los obligados contra los actos de liquidación definitiva practicados por la Inspección de la CCAA y orillando, en cierto modo, lo dispuesto en el artículo 74.3 del Reglamento del Impuesto, citado, comienza diciendo, lo cual resulta significativo, que:

“Se trata, por tanto, de un procedimiento iniciado mediante declaración, en el que los reclamantes habían solicitado las reducciones por transmisión mortis causa de empresa individual y por adquisición de vivienda habitual del causante, por lo que la Administración Tributaria debía pronunciarse sobre la procedencia de las mismas”.

Acto seguido, reproduce el contenido del artículo 128.1 de la LGT, relativo a la iniciación del procedimiento tributario por declaración, procedimiento que concluye con la práctica de una liquidación provisional, y especialmente el contenido del artículo 129.2



de la misma Ley, ambos citados, resaltando especialmente de este último que la Administración tributaria, aparte de utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración, puede requerir al mismo para que aclare los datos consignados en esa declaración o presente justificante de ellos.

Dicho esto, tiene presente el contenido del artículo 133.3 del Real Decreto 1065/2007, haciendo especial énfasis en la expresión “objeto comprobado” como límite para realizar una nueva regularización.

Pues bien, en el presente caso, a raíz de la declaración presentada, mediaron, como hemos dicho, dos liquidaciones provisionales, una de 11 de marzo de 2004 y otra de 25 de mayo de 2005, si bien esta última, que debió ser la más importante, no se sabe muy bien si se confunde con la propuesta de liquidación provisional o si, transcurrido el plazo para alegaciones concedido a los interesados, la propuesta de la misma fecha se convirtió en liquidación provisional manteniendo (sic) la misma fecha. Decimos esto porque la resolución sigue diciendo que “en el expediente constan dos documentos de 25 de mayo de 2005 emitidos por la Oficina Liquidadora y denominados “propuesta de liquidación provisional trámite de alegaciones” en los que se recogen en la columna denominada “datos calculados por la administración” una “reducción adquisición empresa” y una “reduc. adquisic. Vivienda habitual” por importes de.....euros y de.... euros., respectivamente, en el caso de D<sup>a</sup> X y de.....euros y.....uros en el caso de D. Y.”

Llegados a este punto y a falta de una mayor especificación en el propio fallo del desarrollo por parte de la Administración tributaria de alguna de las actuaciones a que se refiere el artículo 129.2 de la LGT, añade:

“Este Tribunal Central considera que la Oficina Liquidadora reconoció en los citados documentos de 25 de mayo de 2005, calificados por la Inspección como liquidaciones provisionales (sin que haya sido discutida dicha calificación por los reclamantes) la procedencia de las reducciones por adquisición de empresa y de vivienda habitual, formando parte en consecuencia del objeto comprobado por la Oficina Liquidadora, que, en todo caso, pudo requerir al obligado tributario cuantos datos o documentos considerase oportunos e incluso realizar requerimientos a terceros. Habiendo obrado de esta forma la Administración, y sin que se haya acreditado la existencia de nuevos hechos o circunstancias tal y como requiere el artículo 133 del referido Reglamento, no puede realizar una nueva regularización respecto a los hechos o fundamentos jurídicos sobre los que ya se pronunció en su momento, ni siquiera a través de un procedimiento de inspección, quedando a salvo únicamente las modificaciones que podría realizar, en su caso, a través de los procedimientos especiales de revisión”.

La resolución concluye señalando que, en este sentido, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2014 (r. de casación para la unificación de doctrina 2567/2013), cuya fundamentación jurídica básica reproduce, con una referencia final a la interpretación del artículo 140 de la LGT en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (r. de casación 4336/2012). A ambas se hizo referencia anteriormente.

De lo expuesto se deduce, con bastante claridad, que la presentación de una declaración tributaria, cuando proceda, en el ISD, con solicitud expresa de aplicación de las reducciones específicas de adquisición de vivienda habitual y la más problemática, ya que exige una mayor comprobación de los requisitos necesarios para ser beneficiario de la misma, de adquisición de empresa previstas en el artículo 20.2. c) de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto, háyase o no requerido al obligado tributario la aportación de los datos o documentos que la Administración considerase oportuno o, incluso, háyanse o no realizado requerimientos a terceros<sup>14</sup>, seguida de la práctica de la oportuna liquidación provisional – ex artículo 128.1 de la LGT – por parte de la Administración tributaria), determina el reconocimiento de la procedencia de las reducciones indicadas, formando parte del objeto comprobado por la Oficina Liquidadora, lo que impide ya realizar, con carácter general, una nueva regularización respecto a los mismos hechos o fundamentos sobre los que ya se pronunció en su momento, ni siquiera en un procedimiento de inspección.

De mantenerse este planteamiento, puede decirse, que, en los supuestos de declaración tributaria en el ISD con invocación en la misma por parte de los obligados del derecho a que se apliquen las reducciones pertinentes del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 y dejando a salvo la realización por parte de la Administración tributaria de alguna de las actuaciones previstas en el artículo 129.2 (utilización de los datos consignados por el interesado en la declaración – que, en principio, será lo más normal – o cualquier otro que obre en su poder, requerimiento al propio obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificantes de los mismos) la práctica de la liquidación provisional supone el “reconocimiento” de la procedencia de esas reducciones.

En el caso suscitado, a diferencia del que dio pie a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2014, en el que, la interposición por los interesados de un recurso de reposición contra las liquidaciones provisionales que no admitieron el beneficio, permitió a la Administración tributaria desarrollar una mínima, al menos, actividad de comprobación del cumplimiento de los requisitos necesarios para que procedera la reducción, haciendo más visible la inmodificabilidad de las liquidaciones provisionales en un procedimiento de inspección posterior, con los datos disponibles, solo existió una especie de “liquidación paralela” por parte de la Oficina Liquidadora, en la que, en una columna, denominada “datos calculados por la administración” se practicaban las correspondientes liquidaciones aplicando previamente las reducciones solicitadas por los obligados en la base imponible del Impuesto.

<sup>14</sup> Los requerimientos a terceros a los que se refiere el apartado 1, in fine, del artículo 133 del Real Decreto 1065/2007 son de dudosa legalidad al no estar prevista esa actuación en el artículo 129.2 de la LGT

Esa actuación, a nuestro parecer, no puede considerarse, en sentido propio, una actuación comprobadora del cumplimiento, al menos en la reducción por adquisición de empresa, de los requisitos para conceder el beneficio fiscal, en los términos del artículo 129.2 de la LGT, no obstante lo cual, para el Tribunal supuso el “reconocimiento” de la procedencia de la misma y la aparición, lo cual es lo más importante, de un “objeto comprobado” con las consecuencias indicadas.

En pocas palabras, tanto, por supuesto, si se realiza una tarea de comprobación en los términos del artículo 129.2 de la LGT, seguida de los trámites previstos en el apartado 3 de ese mismo artículo, que concluyen con una propuesta de liquidación, de la que se dará traslado al obligado tributario para alegaciones, como, lo cual es más sorprendente, no se realiza actuación alguna, limitándose a practicar la liquidación provisional con aplicación del beneficio fiscal, en los términos solicitados en la declaración y los datos y documentos aportados por el obligado, puede hablarse de un reconocimiento “definitivo” de la procedencia de las reducciones pertinentes, y de la inmodificabilidad, por tanto, de la liquidación provisional dictada que, en la práctica, al existir ya un “objeto comprobado”, se convertiría en una liquidación definitiva.

Basta, por tanto, en este último caso, como afirma el TEAC, con que la Administración Tributaria pueda requerir al obligado tributario cuantos datos o documentos considerase oportunos o realizar requerimientos a terceros, aunque no haya hecho nada de esto, para que, cuando gire las liquidaciones provisionales aplicando esas reducciones, pueda hablarse ya de un acto de reconocimiento definitivo de la procedencia de las mismas, convirtiendo dichas liquidaciones provisionales en definitivas no modificables en un procedimiento de inspección posterior salvo, únicamente, como es obvio, las modificaciones que dicha Administración Tributaria podría realizar, en su caso, a través de los procedimientos especiales de revisión.

Con estos pronunciamientos se viene a corregir, en cierto modo, la doctrina jurisprudencial existente hasta la fecha y de la que son ejemplo las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2000, 8 de marzo y 17 de diciembre de 2012, a las que, anteriormente, se hizo mención según las cuales la liquidación provisional tenía su razón de ser en el hecho de que no había venido precedida de una auténtica comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración al no disponer la Administración Tributaria de todos los datos y elementos necesarios para llevar a cabo la cuantificación correcta del tributo.

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### • TRIBUNAL SUPREMO

#### – IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- » Requisitos para la reducción prevista respecto de la transmisión de participación de entidades ..... 19

### • TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

#### – IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Concesión administrativa de un parque eólico ..... 25
- » Urbanización de terrenos por el transmitente ..... 25
- » Expedición de estos títulos supletorios ..... 26
- » Devengo en una permuta inmobiliaria ..... 26
- » Equiparación entre créditos y préstamos ..... 27
- » Escritura pública con defectos subsanables ..... 27
- » Constitución de hipoteca inmobiliaria cuya inscripción ha sido denegada y posterior rectificación ..... 27
- » Constitución de una fianza personal en el momento de la subrogación de la posición acreedor ..... 28
- » Valoración de fincas mediante el método de valor asignado para las subastas ..... 28

#### – IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- » Reducción por empresa familiar. El adquirente cumple del requisito de funciones de dirección pero no es titular de participaciones ..... 29
- » Reducciones por empresa familiar. El causante cumple del requisito de funciones de dirección pero no es titular de participaciones ..... 29
- » Incumplimiento de los requisitos del plazo de mantenimiento de 10 años en una donación de empresa familiar ..... 29
- » Sanción por simulación de una donación ..... 30
- » Grado de parentesco ..... 30
- » Reducción por arrendamiento de un local de hostelería ..... 31
- » Justificación de un préstamo frente a una donación ..... 31

## TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

REQUISITOS PARA LA REDUCCIÓN PREVISTA RESPECTO DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIÓN EN ENTIDADES.

SENTENCIA DE 5 ABRIL DE 2016

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** La sentencia tiene la siguiente fundamentación jurídica:

“SEGUNDO: Dispone el art. 20 -base liquidable- de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1987, 2636) , Ley 29/1987, de dieciocho de diciembre, en su apartado dos, letra c), que en las adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

En los casos en los que en la base imponible de c) una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, 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 (RCL 1991, 1453 y 2389) del Impuesto sobre el Patrimonio , para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 19/1991, de seis de junio, declara en su artículo 4 como bienes y derechos exentos (apartado octavo , subapartado dos), los siguientes: 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:

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

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

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

TERCERO.- A partir de aquí comienzan las discrepancias entre las partes contendientes, sobre el cumplimiento o no en la persona de los actores, o al menos en alguno de ellos, de los requisitos legales necesarios a fin de hacerse acreedores a la exención tributaria pretendida.

Es sobradamente conocido el carácter restrictivo que presentan las exenciones tributarias en nuestro ordenamiento jurídico, del que constituyen exponentes claros los siguientes preceptos de la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945) : art. 8.d ), reserva de ley tributaria; art. 22, concepto funcional; y art. 14, prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

CUARTO.- Pues bien, a partir del grupo normativo fundamentalmente aplicable, reseñado en el anterior fundamento jurídico y de la resolución del TEAC directamente impugnada, sabemos que la Inspección de Tributos denegó a los recurrentes la reducción en la base imponible del tributo porque, por un lado, ninguno de los actores ostentaba participación en la sociedad, por lo que no formaban parte del concepto “grupo familiar”; y, en segundo término, porque el padre de los actores figuraba como jubilado y no sería compatible percibir la pensión de jubilación con el trabajo en la empresa. A continuación, asumía el propio TEAC

que la cuestión aquí controvertida debía ser analizada desde la perspectiva del grupo familiar, toda vez que -aspecto indiscutido por los recurrentes- ninguno de los Sres. Ernesto Gervasio poseían participación en la empresa, y concluía que el grupo familiar, formado en este caso por el padre y los dos hijos, demandantes de nuestro pleito, superaban la participación conjunta en la sociedad exigida por la ley, el 20%. Es éste, pues, un aspecto sobre el que no se exige mayor prueba, por ser admitido por la propia Administración (fundamento jurídico cuarto, in fine, de la resolución del TEAC, y escrito de contestación a la demanda de la Administración Autonómica, fundamentalmente). Por último, aunque se asumía por el acto recurrido que el padre de los recurrentes ostentaba en la empresa funciones de dirección de forma personal, habitual y directa, lo que no concurría es que los rendimientos por actividades económicas del padre alcanzaran el 50% de sus rentas, en función de la declaración por IRPF. En este sentido, no cabría nunca admitir la pretendida liberalidad del padre respecto a sus hijos con las retribuciones a cobrar, porque no podrían vincular a un tercero, cualificado en este caso como la Hacienda Pública.

QUINTO.- A continuación habremos de analizar el único punto que entendemos resta por cumplir en los recurrentes para obtener la pretendida reducción en la base imponible, a saber, la posibilidad de que sea alguno de los dos recurrentes, en concreto D. Gervasio, quien ostentara las funciones de dirección y percibiera por ello las retribuciones superiores al 50% de sus rendimientos.

El TEAC, primero, y las Administraciones demandadas, después, guardan silencio sobre esta cuestión, pese a que fue planteada frontalmente por los actores en la reclamación económico-administrativa y luego en el escrito de demanda. En el trámite de conclusiones, la parte actora reitera su planteamiento, y recuerda que la prueba practicada, sin haber sido impugnada, demuestra, en el caso del recurrente D. Gervasio citado, que no sólo ejerce funciones de dirección en la empresa (de la que forma parte desde 1994), sino que sus rendimientos económicos en diversos ejercicios provenían, exclusivamente, de la retribución por dichas tareas mencionadas. En el trámite de conclusiones, precisamente, la Defensa Letrada de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha realizó una sucinta mención a la improcedencia de acoger la interpretación formulada por la actora porque, se dice, no se correspondería con el tenor de la ley.

SEXTO.- Sin embargo, asiste la razón a los recurrentes en su planteamiento: las Consultas de la Dirección General de Tributos que se citan en su demanda y conclusiones, no vinculantes para esta Sala pero indicativas de la postura de la propia Administración Tributaria, ya indican que basta con que uno de los componentes del “grupo familiar” que nos ocupa ostente las funciones de dirección y cobre por ello las remuneraciones legalmente exigibles, sin que tenga que ser uno concreto de ellos (recuérdese, la ley dice “las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco”, a partir de la reforma operada por ley 13/1996 de treinta de diciembre (RCL 1996, 3182) , anteriormente sí podía entenderse la necesidad de que no valiese con uno cualquiera de los miembros del grupo familiar); trasladado al caso cuyo estudio nos convoca, no tiene que ser el padre de los recurrentes quien realice las tareas directivas y cobre las retribuciones suficientes por ello, sino que puede ser uno cualquiera de los componentes del grupo de parentesco quien se sitúe en tal escenario y, sin embargo, propicie la reducción pretendida en la base imponible, como es nuestro caso. No otra cosa dijimos en los precedentes de esta Sala que se citan por la Administración Autonómica, aunque allí la tesis actora no prosperaba por no estar acreditado el sustento fáctico, a diferencia del supuesto actual.”

**Segundo.** La representación procesal de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha articula su recurso de casación con dos motivos, ambos planteados por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741).

En el primero de ellos, se alega infracción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto de Sucesiones y Donaciones , en relación con el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453 y 2389) del Impuesto sobre el Patrimonio y el artículo 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (RCL 1999, 2803), 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.

Se expone que el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 establece:

“2. En las adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una 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 , o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.”

Por otra parte, se indica que según el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción dada por el artículo 4 de la Ley 62/2003 (RCL 2003, 3093; RCL 2004, 5 y 892), están exentos:

“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 no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.
- b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad, sea al menos del cinco por ciento computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

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

Por último, se señala que el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (RCL 1999, 2803), por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, al establecer las condiciones de la exención en los supuestos de participación en entidades, exige la concurrencia de las siguientes condiciones:

“...c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.”

(Conviene precisar que el precepto transcrito concluye con el siguiente criterio:

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

Tras transcribir los indicados preceptos se sostiene que “para la pretendida exención resulta exigible la concurrencia simultánea de dos requisitos en el sujeto pasivo: participación en el capital de la entidad y ejercicio de funciones de dirección con la correspondiente remuneración. Si bien los preceptos transcritos establecen expresamente la suficiencia de que el último requisito sea cumplido por una de las personas integrantes del grupo de parentesco, ninguna excepción semejante se recoge en relación con la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad. En consecuencia, para que proceda la reducción pretendida, el sujeto pasivo debe poseer participación en el capital de la entidad y al menos una de las personas del grupo familiar debe cumplir las dos condiciones”. Por ello, “resultando acreditado e indiscutido que ninguno de los demandantes, hijos de la fallecida, poseen participación en el capital social de la empresa, la Inspección procede a analizar el cumplimiento de los requisitos en el cónyuge de la causante. En relación con los requisitos del cónyuge, en el procedimiento tramitado se constata que D. Juan Alberto, si bien posee participación en el capital social de la entidad, se encuentra en situación de jubilación desde 31 de octubre de 1994 y <<sólo percibía percepciones en concepto de rendimientos de trabajo con cargo al Instituto Nacional de la Seguridad Social en su condición de pensionista>>.”

Se aduce que la sentencia reconoce como probado, por no haber sido discutido por los recurrentes, que ninguno de los hoy recurridos (Hermanos Gervasio Ernesto) tenía participaciones en la empresa, lo que resulta suficiente según la normativa



para la aplicación de la pretendida reducción o, lo que es lo mismo, “si ninguno de ellos posee participación en la mercantil, es indiferente la realización de funciones directivas de su parte”.

Se recuerda que la exigencia de los dos requisitos ha sido requerida por la jurisprudencia de esta Sala, citándose las Sentencias de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1527) -recurso de casación 2124/2006 - y 23 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 6743) -recurso de casación 6794/2005 -.

En el segundo motivo se alega infracción de los mismos preceptos antes indicados, pero desde otra óptica. En concreto desde la perspectiva del padre de los recurridos, que, a diferencia de ellos, si bien participa en el capital de la empresa, no ejerce funciones directivas en las que obtenga más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Por su parte, la representación procesal de D. Ernesto y D. Gervasio oponen al primer motivo que a través de él se pretende que los mismos tengan la condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las acciones heredadas, lo que resulta contradictorio con el hecho de la sucesión.

La tesis de los recurridos, que les lleva a solicitar la inadmisión del motivo por carencia manifiesta de fundamento, es la de que desconoce la recurrente el argumento esencial empleado por la sentencia, en el sentido de existir un grupo familiar, integrado por los propios recurrentes y su padre, cuya participación conjunta en la sociedad es superior al 20%, lo que implica, como subraya la sentencia, que la controversia debe ser planteada y analizada desde la perspectiva del grupo familiar, bastando que, como dice claramente el artículo 4.8.2.d) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, cualquiera de los integrantes del grupo familiar o partícipes conjuntos ostentaran funciones de dirección en la sociedad y percibiera por ello retribuciones superiores al 50% de sus rendimientos, para que todos los integrantes del grupo familiar que sean sujetos pasivos gocen de la correspondiente exención, añadiéndose que el hecho de la percepción de retribuciones por encima del indicado límite se declara probado en la sentencia respecto de D. Gervasio.

Se invoca la Sentencia de esta Sala de 16 de junio de 2014 (RJ 2014, 3445).

En lo que respecta al segundo motivo de casación, la representación procesal de los recurridos, se expone la íntima dependencia respecto del primero, indicándose que es difícil comprender el argumento de la contraparte, pues una cosa es que el requisito del artículo 4.8.Dos.d) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio no concorra en el padre de aquellos y otra es que si concurren en su hijo D. Gervasio, añadiendo que la sentencia declara expresamente que el requisito de titularidad de las acciones de CERASA si concurre en el grupo familiar y su titularidad conjunta.

**Tercero.** Comenzamos nuestra respuesta al recurso de casación, poniendo de manifiesto que la controversia que llega hasta nosotros pone el foco de atención sobre la interpretación que debe darse a dos de los requisitos exigidos por el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991 (RCL 1991, 1453), del Impuesto sobre el Patrimonio, al que se remite artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636), del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, para gozar de la reducción en la base imponible, en el caso de transmisión hereditaria de participaciones en sociedades familiares.

Nos referimos en concreto a la necesidad de que la participación del “sujeto pasivo” en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual o del 20% conjuntamente con los parientes que la Ley considera incluidos en el grupo familiar (en el Impuesto sobre el Patrimonio, cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción) y a la de que el sujeto pasivo ejerza 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.

El trasplante de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio al Impuesto de Sucesiones, que supone la previsión del artículo 20.2.c) de la Ley de este último, no deja de plantear problemas interpretativos y entre ellos quien es el que, como sujeto pasivo, ha de tener participación en el capital de la entidad.

Pues bien, debemos partir de que la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones, tal como viene manteniendo esta Sala, 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” (Sentencias de 18 de marzo de 2009 (RJ 2009, 1812) -recurso de casación 6739/2004 - y de 18 de enero de 2011 SIC (RJ 2016, 311) -recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015 -).

A esta finalidad responde que en el precepto legal se disponga que “En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, 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 (RCL 1991, 1453 y 2389) del Impuesto sobre el Patrimonio ..., para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan



de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo” (en defecto de estos parientes, la Ley llama al beneficio a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado).

Por tanto, y según se deduce del precepto transcrito, en la medida en que la empresa, sociedad o participación goce exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la transmisión por herencia de la misma o de las acciones en que esté representada tendrá una reducción del 95% en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones del adquirente, siempre que éste último se encuentre en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco delimitado por la Ley.

Pues bien, el hecho de que la empresa, el negocio o la participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, demuestra que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros, como acaece en el presente caso, en el que los recurridos participan juntamente con su padre en el capital de Cerámica Espíritu Santo, S.A.

En este punto, no está de más poner de relieve que la resolución del TEAC llegaba a la misma solución a través del criterio del grupo de parentesco, si bien que pasando previamente por la adquisición hereditaria por parte de los hermanos Gervasio Ernesto .

En efecto, se argumentaba en la misma:

“La Inspección deniega la mencionada reducción, por dos razones, en primer lugar, porque los recurrentes “no ostentaban participación alguna en la mercantil Cerámica Espíritu Santo, S.A, por lo que no forman parte del concepto jurídico de grupo familiar” Y en segundo lugar porque “De la documentación obrante resulta que D. Juan Alberto figura como jubilado desde 31 de octubre de 2004 y de acuerdo a la normativa de la Seguridad Social , el disfrute de la pensión de jubilación en su modalidad contributiva, sería incompatible con el trabajo de pensionista.” Y además, añade que “Del estudio de sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2005-2006, Juan Alberto sólo recibe percepciones en concepto de rendimientos de trabajo con cargo al Instituto Nacional de la Seguridad Social en su condición de pensionista.

No existe ningún género de duda que los hijos de la causante, los hoy recurrentes pueden aplicarse la reducción del artículo 20.2. c) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , como adquirentes mortis causa de una participación en una empresa individual como descendientes de la causante, siempre que cumplan los requisitos que exige el legislador. En este caso concreto, los requisitos que debemos analizar son los contenidos en los apartados c ) y d) del artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los recurrentes no ostentaban ninguna participación en la empresa familiar, por tanto ésta debe ser analizada desde la perspectiva del Grupo Familiar, es decir, la participación de los sujetos pasivos computando conjuntamente con la participación en la empresa individual con sus descendientes, exigiendo la Ley en este caso una participación conjunta superior al 20% . Requisito que cumple el grupo familiar formado por los recurrentes con su padre D. Juan Alberto “.

El segundo requisito es el que hace referencia a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad y perciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En este caso, la resolución del TEAC, entendió que no aparecía cumplido por D. Juan Alberto , viudo de la causante, y no tanto por razones de incompatibilidad dada su condición de jubilado -con invocación entre otras razones de la Sentencia de esta Sala de 12 de marzo de 2009 -, sino porque no logró probar a través de sus declaraciones del IRPF de los ejercicios 2005 y 2006, que sus retribuciones por la referida función superaran el 50% de sus rentas, sin que sea suficiente, tal como puso de relieve la propia resolución del TEAC, la alegación de que los ingresos no fueron documentados para no perder la pensión.

Ahora bien, la sentencia considera probado que sí cumplía el referido requisito D. Gervasio , que ejercía funciones directivas en la empresa, en la que prestaba servicios desde 1994, siendo sus únicas retribuciones en diversos ejercicios las correspondiente a las referidas tareas.

Pues bien, bajo dicha premisa **ha de entenderse cumplido el segundo requisito, pues el artículo 4.8.Dos. d), último párrafo, de la Ley 19/1991, del Impuesto del Patrimonio, establece que “Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.”**

Lo anteriormente expuesto nos lleva a la desestimación de los motivos alegados y con ello del recurso de casación.

**Cuarto.** Procede la imposición de costas a la Administración recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3, limita los derechos de la parte recurrida por este concepto, a la cantidad máxima de 8.000 euros.

## FALLAMOS

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

DESESTIMAR el presente recurso de casación, número 2639/2014, interpuesto por la Junta Comunidades de Castilla-La Mancha, representada por el Procurador de los Tribunales D. Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, bajo dirección letrada de D<sup>a</sup> Antonia Gómez Díaz-Romo, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de fecha 12 de mayo de 2014 (PROV 2014, 187518), dictada en el recurso contencioso-administrativo número 388/2011.

CONDENAR en costas a la Administración recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

## TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE UN PARQUE EÓLICO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 31 DE MAYO DE 2016)

En el presente recurso el debate se centra en dirimir si se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales, una autorización administrativa concedida a una mercantil para instalaciones de generación de energía eólica.

La Sala considera que la existencia de un bien o servicio de acusado e intenso interés general como es el suministro eléctrico no permite por sí mismo ver la existencia de un derecho originario de titularidad pública que es transmitido o cedido a un particular. Así pues, y admitiendo que el concepto fiscal de concesión no es coincidente con el administrativo al incluir aquél el de ciertas autorizaciones, es esencial para que el impuesto transmisorio sea aplicable sobre este tipo de figura jurídica la existencia de la transmisión de un derecho que pueda evaluarse económicamente, y dada a su vez la dificultad de detectar en sí mismo el valor económico de dicha autorización dicho valor económico transmitido debe apreciarse al menos por la existencia de algún tipo de contraprestación económica a favor de la Administración, que representa en definitiva la medida económica y cuantificación fiscal del derecho transmitido, circunstancias que no se aprecia en este caso.

#### URBANIZACIÓN DE TERRENOS POR EL TRANSMITENTE. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 28 DE ABRIL DE 2016)

La controversia consiste en determinar si la parte vendedora actuó como urbanizadora de unos terrenos, como para hacer que la compraventa fuera ya de terrenos transformados y edificables, operación sujeta al IVA, o de terrenos que no habían alcanzado esa condición, se describía como parcela rústica, operación sujeta al ITPAJD.

Las parcelas de destino en que se convirtieron los terrenos de origen, fue una previsión del proyecto de reparcelación del plan parcial que se iba a desarrollar en esa zona. Lo que no supone, a criterio de la Sala, que se hubiera culminado el proceso de transformación de esos terrenos con la dotación completa de todos los servicios que dotarían a las parcelas del carácter de solar en cuanto espacio destinado a albergar la construcción del uso permitido en el planeamiento. No hay el menor vestigio en los presentes autos del alcance de las actuaciones que se desarrollaron en esas zona y tampoco de su grado de evolución, si bien no los habían dotado del carácter de solar en cuanto espacio apto para albergar ya una construcción, una vez se solicitara y obtuviera la preceptiva licencia de obra.

Sobre el punto de la participación en ese proceso de transformación de un terreno rústico en suelo urbanizable de la parte vendedora, es claro, que pese a que se les asigna las derramas descritas en cuanto propietarios de los terrenos que aportaron a la Unidad de Actuación, lo auténticamente relevante es si satisfizo el importe de esas derramas, es decir, si su pago fue a costa de su peculio lo que considera la Sala que no se ha producido por cuanto que, según lo pactado en la escritura pública, era de cargo de la parte compradora. La tarea de urbanización y transformación del terreno de la Unidad de Ejecución en que estaba incluida la finca transmitida la llevó a cabo la Junta de Compensación en cuyo seno estaban integrados los vendedores que no constan hubieran actuado desarrollando directa y personalmente ninguna tarea de urbanización del terreno transmitido, sino que esa labor la hizo la Junta de Compensación y que los transmitentes en cuanto miembros de ella sufragaron inicialmente el importe de los

gastos de urbanización.

Por lo expuesto, la parte vendedora no permite considerarla a los efectos del artículo 5, apartado uno, letra d), de la Ley 37/1992, como empresaria urbanizadora.

**EXPEDICIÓN DE ESTOS TÍTULOS SUPLETORIOS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 25 DE ABRIL DE 2016)**

El expediente de dominio como el acta de notoriedad pueden ser títulos supletorios que tienen por objeto adecuar la inscripción registral a la realidad jurídica, permitiendo el acceso al Registro de aquellos actos que carecen de titulación auténtica. En tales casos, el hecho imponible lo constituye el otorgamiento del título en sí, y no la transmisión que mediante él se documenta. Por eso es indiferente cual sea el origen de la última o últimas transmisiones que no hayan tenido reflejo registral, constituyendo hecho imponible de la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” tanto si es oneroso como lucrativo, no excluyéndose el que la transmisión haya sido efectuada incluso mediante documento privado.

Ahora bien, si el expediente de dominio o el acta de notoriedad reemplaza a otro título al que suple, y cuyos efectos jurídicos reitera, es lógico que en la tributación del expediente o acta incidan las circunstancias del título anterior. Así, si en relación a dicho título se hubiese satisfecho el impuesto en su momento, o no hubiera debido satisfacerse, como en los casos de exención o no sujeción, fiscalmente no habría obligaciones pendientes, lo que se extenderá al expediente de dominio o acta de notoriedad, que no deberán ser objeto de liquidación. Por el contrario, si no se hubiera satisfecho el impuesto correspondiente a la transmisión que se documenta con el título supletorio, debe gravarse éste, y ello con independencia de que pudiera haber prescrito la acción de la Administración para exigir el tributo.

Por eso, aún cuando queda sujeta la expedición de estos títulos supletorios como un acto nuevo e independiente de la transmisión anterior, el legislador ha querido excluir del pago del impuesto aquellos que vengan a acreditar una transmisión ya gravada por el impuesto, para evitar una doble imposición, o cuando se trate de una transmisión no sujeta o exenta.

En suma, el artículo 7.2.C) equipara a las transmisiones patrimoniales onerosas los expedientes de dominio o las actas de notoriedad “a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción”, pero fuera de estos tres casos de exclusión, entre los que no se incluye la prescripción, procederá con carácter general la liquidación y pago del impuesto de estos títulos supletorios.

En el presente supuesto no se ha acreditado que se hubiere tributado por la adquisición en su momento realizada por el transmitente de la finca, “aunque era tenido por dueño”, y que ha sido adquirida posteriormente por el recurrente, de tal manera que la ausencia de título de aquella primera adquisición es la que ha propiciado el otorgamiento del acta de notoriedad complementaria. Por otro lado, tampoco se ha demostrado que tal adquisición se encontrara exenta o no sujeta, por lo que es procedente el devengo del impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

**DEVENGO EN UNA PERMUTA INMOBILIARIA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE JUNIO DE 2016)**

En la escritura pública una mercantil convino con una persona física una operación de permuta de suelo para obra futura. La eficacia de la permuta inmobiliaria quedó suspendida y sometida a la recalificación de las fincas objeto de permuta, como suelo urbano delimitado con los usos y tipología características.

En el presente recurso la cuestión que se plantea se reduce a determinar si la condición suspensiva (la recalificación del terreno), suspende los efectos de la cuota gradual de documentos notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, toda vez que el artículo 2.2 del Texto Refundido excluye la liquidación en los actos o contratos sometidos a una condición suspensiva hasta que ésta se cumpla. Por el contrario en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, no siempre se producirá el devengo en el mismo momento, pues el artículo 49 establece una regla general en su apartado 1, letra a), y una regla especial en su apartado 2. Según la regla general en esta modalidad, el impuesto se devengará el día en que se realice el acto o contrato gravado. Sin embargo esta regla general cede ante la regla especial cuando se den los requisitos para su aplicación.

Para Tribunal, el hecho imponible de la modalidad de actos jurídicos documentados es la documentación en sí de actos jurídicos y que, aunque la eficacia de éstos sí puede someterse a alguna limitación temporal, no ocurre lo mismo con el documento que les sirve de soporte, pues el documento existe y es eficaz (en los términos que se deduzcan de su contenido) desde que se formaliza. Es decir, el documento, como soporte físico, no se somete a limitación alguna, o se formaliza o no se formaliza, pero una vez formalizado, ya existe en el mundo jurídico, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta

en él sea ya eficaz o no. Esta es la razón de que el devengo del impuesto se regule en el apartado 1 del TRLITP de forma separada para la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (letra a) del apartado 1) y para las modalidades de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados (letra b) del apartado 1), pues mientras en la primera modalidad el devengo es susceptible de diferimiento si concurre alguna limitación de la eficacia de la adquisición, en las otras dos modalidades el devengo se produce en todo caso al formalizarse el acto sujeto a gravamen, formalización que no admite limitación de su eficacia.

**EQUIPARACIÓN ENTRE CRÉDITOS Y PRÉSTAMOS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 31 DE MARZO DE 2016)**

La resolución impugnada se refería a una escritura pública otorgada en el 2007, de novación de otra anterior de crédito con garantía hipotecaria, modificando, entre otros extremos, el plazo de vencimiento del crédito, ampliándolo, que había sido presentada con autoliquidación por AJD, considerando la operación como exenta al amparo del art. 9 de la Ley 2/1994, habiendo girado la Administración liquidación por dicho impuesto en la que rechazaba la exención invocada por entender que dicha exención sólo es aplicable a los préstamos y no a los créditos. La Administración defiende la imposibilidad de equiparar las figuras de crédito y préstamo, así como que la Ley 2/1994, prevé un beneficio fiscal sólo para los préstamos que no es aplicable por analogía conforme al art. 14 LGT.

Para la Sala, dado que las circunstancias en que se desarrolla la disponibilidad o la devolución del capital es el criterio distintivo más determinante entre una y otra figura, poniendo en relación dichas circunstancias con la finalidad socio-económica de la normativa dictada, no puede extraerse mínima razón alguna que induzca a considerar que la exención no deba aplicarse a los denominados créditos hipotecarios, máxime cuando en las figuras ofertadas por las entidades financieras se dan con frecuencia características de una y otra figura crediticia.

**ESCRITURA PÚBLICA CON DEFECTOS SUBSANABLES. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 15 DE MARZO DE 2016)**

El Registrador no había cerrado el Registro a la escritura, sino que en su última calificación, que es a la que debemos estar, opone dos defectos, ambos calificados como subsanables, razón por la cual dicha escritura es susceptible de ser inscrita, una vez subsanados tales defectos, siendo ajeno al impuesto que la contraparte del acto jurídico documentado se avenga o no posteriormente a su subsanación o su comportamiento consistente en enajenar posteriormente alguna de las fincas hipotecadas. Estos comportamientos de la contraparte, que son extrínsecos al documento analizado y que no resultan directamente del mismo, tendrán las consecuencias correspondientes en el ámbito civil o mercantil o, incluso, penal, pero se trata de comportamientos ajenos, desde el punto de vista fiscal, al documento sujeto al impuesto.

Una cosa es el devenir entre las partes del acto jurídico documentado desde el punto de vista civil o mercantil y otra su dimensión o transcendencia tributaria que es ajena a la voluntad y conveniencia de las partes, siendo esta dimensión tributaria la que aquí debemos analizar, debiendo insistirse, desde esta perspectiva fiscal, en que la última calificación del Registrador de la escritura de autos no le cerró el Registro, sino que entendió que los defectos que en ella concurrían eran subsanables, pudiendo acceder al Registro una vez llevada a cabo tal subsanación, debiendo, por ello, considerarse un documento notarial inscribible y, como tal, sujeto al IAJD.

**CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA INMOBILIARIA CUYA INSCRIPCIÓN HA SIDO DENEGADA Y POSTERIOR RECTIFICACIÓN. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA DE 19 DE MAYO DE 2016)**

Una escritura de hipoteca inmobiliaria de fecha 21 de abril de 2009, que afectaba a una gran cantidad de fincas situadas en distintas Comunidades Autónomas, fue calificada negativamente por el Registrador de la Propiedad Coordinador, por advertir diversos errores que impidieron la inscripción de la misma en los Registros de la Propiedad en la que estaban inscritas las distintas fincas hipotecadas, y motivó que se otorgara una nueva escritura de subsanación el 5 de octubre de 2009.

Comparando ambas escrituras, los importes máximos de responsabilidad hipotecaria son idénticos; sin embargo no lo es la distribución que se hace de la misma entre las distintas fincas hipotecadas, lo cual no resulta en absoluto indiferente si tenemos en cuenta que conforme a lo dispuesto en el artículo 30 del TRITPYAJD, ello vendrá a determinar la base imponible del impuesto. En los Anexos de ambas escrituras puede comprobarse cuál ha sido la responsabilidad hipotecaria que se ha señalado para las fincas hipotecadas radicadas en Murcia, y en concreto, cómo el valor otorgado en la primera escritura a la Finca Registral nº 34.398 es

de 975.822,96 € que sirvió de base imponible para la autoliquidación del impuesto de Actos Jurídicos Documentados; en tanto que en la Escritura de Subsanción la responsabilidad hipotecaria de esta misma finca queda reducida a 874.218,78 €, que sería en consecuencia la verdadera Base Imponible del Impuesto y que implica una minoración de la cuota tributaria ingresada, cuya devolución reclama la actora como ingresos indebidos.

Para la Sala, no nos encontramos ante un contrato anulado o rescindido, sino ante una escritura de constitución de hipoteca inmobiliaria cuya inscripción ha sido denegada por incurrir en determinados errores, y al rectificar los mismos se determina y concreta la responsabilidad hipotecaria de la que responde cada finca, resultando, en consecuencia, una modificación de la base imponible del impuesto, que la Administración tributaria no puede desconocer.

**CONSTITUCIÓN DE UNA FIANZA PERSONAL EN EL MOMENTO DE LA SUBROGACIÓN DE LA POSICIÓN ACREEDOR.  
(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 28 DE ABRIL DE 2016)**

En el 2008 la recurrente concede un préstamo con garantía hipotecaria de unas fincas a una mercantil, y en ella se constituirían como fiadores solidarios doña Tomasa y don Luciano. No obstante, en su cláusula décimo novena se establecía expresamente la posibilidad de la constitución de afianzamiento por tercero con posterioridad al otorgamiento de la escritura. En 2009 se otorga escritura pública de modificación de préstamo y en la que también comparecieron en su calidad de fiadores solidarios los que lo hicieron en la anterior escritura pública. Esa es la escritura pública objeto de liquidación.

El criterio de la Sala es que se da la circunstancia prevista expresamente en el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales, a cuyo tenor: «1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía». En la primera escritura no sólo se constituyó en legal forma la fianza con la comparecencia de los fiadores que lo fueron con el carácter de solidarios, sino que además se hizo constar la previsión de que se pudiera constituir posteriormente esa garantía, como por otra parte así se hizo en la escritura de modificación del préstamo de 2009.

La demandante conjugó con su actuación la posibilidad contemplada en el transcrito artículo 25 del Reglamento del Impuesto, de ahí la procedencia de la estimación del recurso.

**VALORACIÓN DE FINCAS MEDIANTE EL MÉTODO DE VALOR ASIGNADO PARA LAS SUBASTAS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE MAYO DE 2016)**

El debate en la instancia giró en torno al valor comprobado por la Administración tributaria a efectos de liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en relación con la compraventa de dos fincas rústicas mediante escritura pública de 29 de abril de 2005. Dicho valor fue «el valor asignado para las subastas en las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria», conforme a lo dispuesto en el artículo 6.Uno.1.c) de la Ley de la Asamblea Regional de Murcia 15/2002, de 23 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tasas regionales.

El Tribunal Constitucional, en sentencia de 25/2016, de 15 de febrero de 2016, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 6.Uno.1.c) de la Ley de la Asamblea Regional de Murcia 5/2002, entre el 1 de enero de 2003 (fecha de su entrada en vigor) y el 30 de noviembre de 2006 (fecha a partir de la cual se incorporó a la Ley General Tributaria el medio de comprobación previsto en la norma murciana), por superar el ámbito de competencias de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos, al introducir un medio de comprobación de valores que en dicho periodo de tiempo no estaba previsto en la normativa estatal, incumpliendo la obligación de atenerse a los criterios del Estado.

El Tribunal Constitucional precisa que la declaración de inconstitucionalidad sólo alcanza a las situaciones que, a la fecha de su publicación (BOE de 23 de marzo de 2016), no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme.

La liquidación impugnada se encuentra sustentada en una comprobación de valores llevada a cabo con el método previsto en la norma legal autonómica declarada inconstitucional, aprobada el 22 de febrero de 2006, esto es, dentro del marco temporal al que alcanza el pronunciamiento de inconstitucionalidad. Siendo así, procede estimar el presente recurso interpuesto por el sujeto pasivo, toda vez que se rechaza la capacidad de la Comunidad Autónoma para regular mediante Ley los medios de comprobación de valores aplicables en el procedimiento de gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de manera distinta a como lo hace el Estado.



## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### **REDUCCIÓN POR EMPRESAS FAMILIAR. EL ADQUIRENTE CUMPLE DEL REQUISITO DE FUNCIONES DE DIRECCIÓN PERO NO ES TITULAR DE PARTICIPACIONES. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 26 DE MAYO DE 2016)**

La cuestión que se discute es, pues si para gozar de la bonificación fiscal analizada es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

El Tribunal entiende que, la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza 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, no resulta necesario que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar.

En supuestos de existencia de un grupo de parentesco- en este caso, padres e hijos- titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones y, por tanto, cumpliendo holgadamente el requisito de titularidad mínima de un 20%, la Ley 19/1991 admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Se trata de un problema que viene resuelto por la propia Ley 19/1991 del Impuesto del Patrimonio, cuyo artículo 4.8 Dos. d), último párrafo, indica que «cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.»

### **REDUCCIÓN POR EMPRESAS FAMILIAR. EL CAUSANTE CUMPLE DEL REQUISITO DE FUNCIONES DE DIRECCIÓN PERO NO ES TITULAR DE PARTICIPACIONES. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE MAYO DE 2016)**

En la medida en que la empresa, sociedad o participación goce exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la transmisión por herencia de la misma o de las acciones en que esté representada tendrá una reducción del 95% en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones del adquirente, siempre que éste último se encuentre en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco delimitado por la Ley. El hecho de que la empresa, el negocio o la participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, demuestra que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros.

No existe ningún género de duda que los hijos de la causante, los hoy recurrentes pueden aplicarse la reducción del artículo 20.2. c) de la Ley Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como adquirentes mortis causa de una participación en una empresa individual como descendientes de la causante, siempre que cumplan los requisitos que exige el legislador. En este caso concreto, los requisitos que debemos analizar son los contenidos en los apartados c) y d) del artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio. Los recurrentes no ostentaban ninguna participación en la empresa familiar, por tanto ésta debe ser analizada desde la perspectiva del Grupo Familiar, es decir, la participación de los sujetos pasivos computando conjuntamente con la participación en la empresa individual con sus descendientes, exigiendo la Ley en este caso una participación conjunta superior al 20%. Requisito que cumple el grupo familiar formado por los recurrentes con su padre.

El segundo requisito es el que hace referencia a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad y perciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Sí se cumplía el referido requisito ya que el causante ejercía funciones directivas en la empresa, siendo sus únicas retribuciones en diversos ejercicios las correspondientes a las referidas tareas.

### **INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DEL PLAZO DE MANTENIMIENTO DE 10 AÑOS EN UNA DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 3 DE MAYO DE 2016)**

Mediante escrituras públicas otorgadas el 3 de julio de 2001, los cónyuges don Hermenegildo y doña María Milagros donaron a sus seis hijos acciones de una mercantil. Todos los donatarios, como sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, presentaron las correspondientes autoliquidaciones con una reducción del 95% de la base imponible. Las liquidaciones se sustentan en el hecho de que, siendo doña Isidora y don Avelino (dos de los hermanos donatarios) los administradores solidarios



de la mercantil, alguno de ellos debía cumplir durante los diez años previstos en la normativa aplicable, los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal, siendo así que, en el ejercicio 2003, ninguno de los dos percibió por el desarrollo de efectivas funciones de dirección de la compañía rendimientos que superasen el 50% de la totalidad de los que obtuvieron en dicho periodo.

La prueba aportada por los recurrentes consiste que el tío de los herederos, actuaba como representante de la mercantil en Bizkaia, pero sin embargo no realizaba efectivas tareas de dirección de la compañía, que supone el desarrollo de actuaciones e intervenciones de mayor complejidad, alcance e intensidad. En realidad, la impresión que se obtiene es que los demandantes, fracasada la línea de defensa consistente en sostener que, durante los diez años requeridos por la norma, los donatarios cumplían los requisitos legales para la aplicación del beneficio, ya que si bien realizaron efectivas funciones de dirección del negocio familiar, no satisficieron en el ejercicio 2003 la exigencia de que sus ingresos por las tareas de dirección superasen el 50% de sus rendimientos totales, intentaron, ya en sede económico-administrativa, «echar mano» (permítasenos la expresión) del tío Millán, a quien se había apoderado para representar a la compañía en el mencionado Territorio Histórico y a quien en dicho ejercicio se entregaron tres acciones representativas del capital social.

La Sala concluye que la corrección de la decisión discutida, porque el artículo 20.6.c) de la Ley 29/1987 requiere que se mantenga el derecho a la exención en el impuesto sobre el patrimonio durante diez años (contados en el caso litigioso desde el 3 de julio de 2001, en que se firmaron las escrituras de donación), condición incumplida, ya que durante el ejercicio 2003 no fue satisfecha.

**SANCIÓN POR SIMULACIÓN DE UNA DONACIÓN. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE JUNIO DE 2016)**

Se realizan unas actuaciones de investigación al apreciar la existencia de una donación, producida con motivo de la venta de unas participaciones de unas mercantiles ante Corredor de Comercio, actuando como vendedores los padres de la demandante y como compradores ésta y su hermano. Posteriormente, se sanciona al obligado tributario porque no presentó las declaraciones ni la autoliquidación, existiendo requerimiento previo de la Administración a la citación para la presente inspección para regularizar su situación tributaria. En el trámite de alegaciones, la interesada había alegado que la sanción derivaba de la liquidación practicada pese a que la validez de la compraventa, estaba siendo discutida ante los Tribunales de Justicia, encontrándose pendiente de resolución, por lo que no era procedente la liquidación y la consiguiente imposición de sanción.

En la demanda, la parte alegó que al tratarse de un supuesto de simulación absoluta, por tener el negocio concluido como única finalidad crear una mera apariencia jurídica para eludir un posible embargo de la Agencia Tributaria a sus padres, dicha decisión final fue sólo porque los actores carecían de legitimidad para instar la acción, por lo que había de partirse de la existencia de simulación absoluta de la compraventas realizadas, que no podían producir efecto tributario alguno, al seguir los presuntos transmitentes titulares de las participaciones. En definitiva, sostuvo que la divergencia se plantea, estrictamente, sobre cuestiones de Derecho, respectivamente de calificación de un negocio jurídico, así como de valoración de unas participaciones sociales, por lo que, frente a lo que afirma la Administración, la conducta no podía considerarse culpable, encontrándose, por el contrario, amparada en una interpretación razonable de la norma, debiendo tenerse en cuenta, asimismo, que actuó por obediencia debida a su padre, sin haberse beneficiado en ningún momento, de la titularidad de las participaciones.

El Tribunal, además recuerda que los hermanos plantearon una demanda contra sus padres, solicitando la declaración de la nulidad, por simulación absoluta del contrato de compraventa, por el que los padres transmiten a sus hijos, uno menor que emanciparon para el contrato, y los dos sin medios económicos propios, las participaciones de dos sociedades.

La Sala entiende que aunque los interesados no hayan obtenido una sentencia final favorable, que obliga a confirmar la liquidación, no cabe sostener además la concurrencia del elemento culpabilístico para confirmar la sanción.

**GRADO DE PARENTESCO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE MADRID DE 31 DE MARZO DE 2016)**

El objeto del pleito dilucidar si el parentesco por afinidad se extingue cuando fallece la persona que servía de vínculo entre el causante y el pariente por afinidad, pues, si ello fuera así, los obligados tributarios reclamantes no tendrían derecho a ser incluidos en el citado grupo III del art. 20.2.a) de la Ley del Impuesto, ya que no podrían ser considerados parientes afines.

Para el Tribunal, el parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental, y si se rompe entre los esposos, con más razón respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro, esto es, el parentesco por afinidad desaparece. Y ello con independencia de que el viudo o viuda contraiga o no ulteriores nupcias, situación que en nada afecta a la ruptura del matrimonio previo, actuando la disolución del mismo únicamente como un prius o presupuesto jurídico de la celebración de otro posterior. La Sala estima el recurso interpuesto por la Administración.

**REDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE UN LOCAL DE HOSTELERÍA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE MADRID DE 31 DE MARZO DE 2016)**

Discrepan las partes acerca de la actividad a que se dedicaba la causante en relación con el bar del que era propietaria constituía o no una actividad empresarial. La heredera entiende que su madre realizaba una actividad empresarial consistente en el alquiler de un local comercial en que se ejercía la industria de hostelería y que, en consecuencia, podía acogerse a la reducción. El Tribunal regional y las administraciones demandadas, por el contrario, sostienen que no consta que la causante ejerciera actividad empresarial de hostelería pues el citado establecimiento se encontraba pedido del arrendamiento.

La reducción se refiere a la inclusión referencia de una empresa individual consistente en un negocio de hostelería propiedad de la causante, a la que es de aplicación la exención regulada en el apartado octavo el artículo cuatro de la ley 19/91, de 6 junio, el Impuesto sobre el Patrimonio. Según dicho apartado deben concurrir los siguientes requisitos en la persona del empresario para el caso de empresas individuales: que desarrolle la actividad de forma personal, habitual y directa y, en segundo lugar, que dicha actividad constituyan su principal fuente la renta. Es evidente que tales requisitos no concurren en el caso que nos ocupa si se tiene en cuenta la actividad de hostelería por cuanto que había sido arrendada la explotación de local a otra persona.

Pero es que, tampoco, concurren dichos requisitos tratándose de la actividad arrendaticia. En efecto, en primer lugar, no consta que el arriendo de ese local constituyera el objeto de una empresa individual (de la titularidad de la causante) pues nada se ha aportado en relación con este extremo, no constando que tuvieran las licencias administrativas correspondientes, que hiciera las declaraciones tributarias oportunas o que estuviera de alta en la Seguridad Social. Igualmente, nada sería acreditado en relación con la exigencia de que fuera la principal fuente de ingresos de la causante.

**JUSTIFICACIÓN DE UN PRÉSTAMO FRENTE A UNA DONACIÓN. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA DE 4 DE ABRIL DE 2016)**

La cuestión de fondo planteada por tanto consiste en determinar si el dinero recibido por la actora de su padre es una donación como entiende la Administración o un préstamo como alega la demandante con base en el documento privado aportado con tal finalidad.

En el presente caso la actora incumplió el deber de presentar la autoliquidación en el plazo de 30 días establecido y aunque alegó que el dinero procedía de un préstamo que le había hecho su padre aportando un documento privado de fecha 31-5- 2005, lo presentó a liquidar el 6-7-2009 después de haberse iniciado las actuaciones inspectoras el 25 de junio anterior, con base en un informe (diligencia de colaboración) emitido por la Inspección de Hacienda del Estado el 22 de abril de 2009. En consecuencia la Administración de forma acertada aplicando la presunción referida (art. 4.1 de la Ley reguladora del Impuesto), entendió que se trataba de una donación sujeta a dicho impuesto, teniendo en cuenta que el referido documento privado no tenía virtualidad de acreditar la fecha de celebración el contrato con anterioridad a su presentación a liquidar de acuerdo con lo establecido en el art. 1227 CC, y además que la actora no incluyó la deuda en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, como tampoco lo hizo su padre en la misma declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, incluyendo el crédito derivado del préstamo, circunstancias que se habrían producido de haber existido realmente un préstamo y no una donación.

## TRIBUTOS MUNICIPALES

- TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA
  - IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA
    - » Reducción por valor catastral por los gastos de urbanización soportados por el transmitente ..... 33
    - » Liquidación administrativa no susceptible de ser revisada ..... 33

## TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

#### **REDUCCIÓN DEL VALOR CATASTRAL POR LOS GASTOS DE URBANIZACIÓN SOPORTADOS POR EL TRANSMITENTE. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE JUNIO DE 2016)**

La cuestión que se dilucida, es la determinación de la base imponible del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en una transmisión realizada, dado que el valor del inmueble ha sido costeado por los propietarios mediante el pago de cuotas de urbanización, habiendo desestimado la Sala las otras cuestiones en disputa, en concreto y en lo que nos interesa: la inexistencia de incremento de valor de los terrenos y que el valor real de los terrenos sea inferior al catastral. Se rechaza la cuestión en debate, al considerar que el valor del inmueble ha sido costeado por los propietarios mediante el pago de cuotas de urbanización, debiéndose proceder a la reducción del mismo en atención a estas cuotas; en concreto se dice en la sentencia que, si bien la acción urbanística es la que ha propiciado que se convierta en solar un terreno rústico, la que lo ha costeado ha sido la intervención de los propietarios aportando sus fondos para ello mediante el pago de cuotas de urbanización, por lo que al no ser unos terceros los actores (su propiedad la han obtenido no por compra sino mortis causa, esto es, no de forma voluntaria sino impuesta por la ley), lo aportado ha de ser tenido en cuenta para la fijación de la base imponible, valor actual de la finca, puesto que esta tiene ese valor, precisamente, por el pago de las cuotas por sus propietarios, los cuales no han vendido la finca sino que se han limitado a suceder a su madre, debiéndose ponderar el valor actual de la finca con lo pagado por los propietarios en la medida que esos pagos han contribuido al valor de la finca, de manera independiente al aumento del valor de los terrenos por causa del transcurso del tiempo.

En el supuesto que nos ocupa, la reducción del valor catastral por los gastos de urbanización soportados por el transmitente, resulta extraño al que ha dado lugar a una intensa y extensa polémica, que parte del supuesto de que, al bajar de forma generalizada el valor de los bienes inmuebles por la crisis inmobiliaria, el valor catastral supera al valor (real o de mercado) de la transmisión, no produciéndose un incremento sino una pérdida patrimonial, contabilizándose contradictorias respuestas judiciales (al no haber incremento no se realiza el hecho imponible; lo relevante es la transmisión que pone de manifiesto el incremento, por lo que no cabe prueba en contrario del valor catastral; la fórmula legal no es correcta porque se está calculando incrementos de futuro; cuando no exista incremento de valor del inmueble, para soslayar la posible inconstitucionalidad de la normativa aplicable, cabe prueba en contrario), que ha desembocado en el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad; pero, como se ha dejado constancia, estas cuestiones, son distintas a la que es objeto de este recurso de casación. De ahí que no sea procedente suspender su resolución hasta que recaiga la resolución constitucional.

#### **LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA NO SUSCEPTIBLE DE SER REVISADA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 18 DE MARZO DE 2016)**

La cuestión litigiosa se basa en que, practicada inicialmente una liquidación por la Administración (y no ya una autoliquidación «asistida»), ésta no puede, por vía de comprobación limitada, revisar tal liquidación por existencia de error jurídico en la misma (aplicación indebida de reducción del valor catastral contemplada en la normativa municipal del tributo) sino por vía de revisión de oficio y declaración de lesividad.

La Administración considera que el art. 110.4 TRLHL de 2004 respalda el sistema recaudatorio del impuesto por autoliquidación, establecido por la Ordenanza fiscal correspondiente, siendo así que el Ayuntamiento ha establecido mecanismos de ayuda y asistencia al contribuyente en su obligación de declarar (consistente en la confección de la autoliquidación transcribiendo los datos

aportados por el solicitante: «borrador»), lo que no implica en modo alguno que estemos por ello ante un sistema de liquidación por la Administración, sino de autoliquidación, revisable por ello en los términos llevados a cabo, que permite dicho precepto legal (comprobación de que la autoliquidación se ha efectuado mediante la aplicación correcta de las normas del tributo, lo que aquí no aconteció). El sujeto pasivo señala que el procedimiento de comprobación limitada no resulta procedente por no tratarse de una autoliquidación, dada la actuación seguida (el interesado comunica la transmisión realizada, sin incluir cálculo ni calificación alguna, y el Ayuntamiento remite la carta de pago del tributo, que ingresa el interesado), por lo que la indebida aplicación de la reducción del valor catastral es debida al propio Ayuntamiento. El Tribunal desestima el recurso interpuesto por la Administración.

