

### ▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: COMUNIDADES QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES

SENTENCIA DE 19 DE JULIO DE 2012 ..... 2

### ▶▶ TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

RESOLUCIÓN DE 9 DE JULIO DE 2012 ..... 5

### ▶▶ TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

<b>IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES</b> .....	9
• Donación a un no residente efectuada mediante transferencia bancaria desde una cuenta en una entidad situada en el extranjero .....	9
• Deducción de un préstamo hipotecario sobre un inmueble transmitido por legado .....	9
• Cómputo del ajuar doméstico en caso de existencia de legados de cosa determinada .....	9
• Método de valoración: El fondo de comercio para valorar acciones .....	10
• Donación de una renta vitalicia .....	10
• Reducción por minusvalía .....	10
• La incapacidad permanente absoluta reconocida por el INSS a los efectos de la reducción por discapacidad .....	11
• Reducción por transmisión mortis causa de participaciones sociales .....	11
• Transmisión de empresa familiar .....	11
• Adjudicaciones que no se ajustan a lo dispuesto en las disposiciones testamentarias .....	12
• Acumulación de donaciones a la herencia .....	13

## TRIBUNAL SUPREMO: COMUNIDADES QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES

SENTENCIA DE 19 DE JULIO DE 2012

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto de esta casación para la unificación de doctrina la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, que estimó la reclamación formulada por la Comunidad de Propietarios “ DIRECCION000”, contra el acuerdo del Área de Recursos de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, relativo a la liquidación practicada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto operación societaria, derivada del Acta A02 NUM000, donde se asigna una deuda de 35.780,07 euros.

La cuestión fundamental que se suscita en el presente recurso es la relativa a si la Comunidad de propietarios “ DIRECCION000” está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como operación societaria, teniendo en cuenta que el artículo 22.4º), equipara a las sociedades sujetas a los efectos del impuesto, a “La Comunidad de Bienes constituida por actos intervivos, que realice actividades empresariales”.

El Tribunal de instancia basó su fallo desestimatorio en los siguientes fundamentos:

*<< “Ahora bien, lo expuesto traslada el problema a la determinación de lo que se deba entender por “actividad empresarial”. Dice el Diccionario de la Lengua Española que empresa es una “Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos.” También se puede decir que la empresa es una organización del capital y del trabajo destinada a la producción o mediación de bienes o servicios para el mercado. Estas definiciones sugieren que la actividad empresarial se caracteriza por una sucesión o serie de actos, por una habitualidad, en definitiva, por una suerte de profesionalidad que se predica de es actividad empresarial. Dice el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución que se impugna que: no hay en el Texto Refundido ni en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados un concepto propio, esto es, aplicable a este campo impositivo, de lo que debe entenderse como actividad empresarial, por lo que resulta necesario acudir al existente en las normas reguladoras de otros conceptos impositivos, como son el artículo 5.Dos de la Ley*

*37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el 25.1 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , el artículo 134 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades o el artículo 80.1 de la Ley 30/1988 , reguladoras de las Haciendas Locales. Estos preceptos tienen todos la misma base y fundamento, y consideran actividades empresariales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. A estos mismos preceptos acude la parte recurrente en su demanda.*

*[...] En definitiva, la realización de actividades empresariales requiere una ordenación de medios humanos y materiales, la existencia de una organización interna propia que facilite el desarrollo de la actividad interna propia que facilite el desarrollo de la actividad y la finalidad de intervenir de manera habitual en el mercado. La demandante Comunidad de Madrid refiere esa habitualidad entendiendo que su actuación es equivalente de una sociedad, y que tienen una organización en la realización de las operaciones empresariales, que determinan la sujeción de la operación realizada a la modalidad de operaciones societarias; añade la defensa de*

la Comunidad de Madrid que la adquisición de un terreno y la construcción sobre él de un conjunto residencial, contratando para ello los servicios de una constructora, implica la ordenación de los factores de producción.

[...] La Sala no comparte estas alegaciones que pretenden atribuir a la comunidad de bienes code mandada las notas de actividad empresarial de las dos sociedades que constituyeron la comunidad, ya que eso implica en realidad, o bien un cambio del sujeto pasivo, o bien atribuir al sujeto cualidades propias y singulares de un tercero, olvidando que lo que se enjuicia es si la comunidad de bienes realiza o no actividades empresariales, y para ello debe ser a ella misma a quien le sean atribuibles las notas características que a tal efecto resultan de los artículos 5.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el 25.1 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 134 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades o el artículo 80.1 de la Ley 30/1988, reguladora de las Haciendas Locales. En definitiva, no es razonable eliminar de la realidad que la organización empresarial en cuestión es de las sociedades a que se refiere la defensa de la Comunidad de Madrid y no de la comunidad de bienes. Así pues, no es posible que la actividad empresarial que se realiza por las sociedades que inicialmente constituyen la comunidad de bienes, trascienda de éstas y pase a atribuirse a la segunda. Si así fuera el instrumento jurídico de las comunidades de bienes de “autopromoción” no tendría virtualidad y carecería de sentido que un precepto como el artículo 22.4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, que no contiene ninguna mención al hecho de que la comunidad de bienes se integre por sociedades para disponer que en este caso la actividad empresarial de esas sociedades, se atribuye a la comunidad de bienes.

[...] Debe, por tanto, compartirse el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central de que “la forma de organización y actuación de las citadas comunidades de bienes así como el análisis de la finalidad que las mismas persiguen no permiten afirmar, de manera concluyente, que realicen una actividad empresarial en sentido estricto, pues no disponen de modo general de una organización interna propia, ya que contratan, como en el supuesto aquí contemplado, con una entidad gestora profesional que se encargara de llevar a cabo, en nombre de todos y cada uno de los comuneros, todas las actividades precisas para posibilitar y facilitar la gestión del proyecto inmobiliario que constituye su objeto, de la misma manera que no buscan la finalidad de intervenir en el mercado, pues los destinatarios de sus operaciones no son terceras personas sino exclusivamente los propios comuneros, que reciben sus viviendas por adjudicación al disolverse la comunidad, careciendo de animo de lucro, al realizarse la adjudicación por el importe del coste de construcción sin obtención de beneficio alguno, todo lo cual debe llevar a la conclusión de que, por no realizar actividad empresarial en sentido propio, no deben quedar sujetas al gravamen de Operaciones Societarias las referidas comunidades de bienes de autopromoción.”

[...] La actividad empresarial tiene los caracteres que se han indicado, descritos por la doctrina científica y jurisprudencial, y que no pueden ser arbitrariamente interpretados, por lo que han de mantenerse como propios de las operaciones societarias, salvo que de manera expresa el legislador establezca otra cosa, tal y como o hace en el artículo 5,1 d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que reputa empresarios a profesionales a quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. Por ello, como consta en la resolución impugnada, la comunidad de bienes codemandada repercutió IVA a los comuneros por la entrega de las viviendas. La falta de un precepto semejante en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debe tener la consecuencia de mantener el concepto de empresa y sociedad en su campo estricto y sin que se pueda trasladar a las comunidades de bienes de “autopromoción”, que carecen de habitualidad, animo de lucro, permanencia y recursos y organización propios”.>>

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación para la unificación de doctrina, en la que se aporta como sentencia de contraste la de esta Sala de 19 de junio de 2009.

**SEGUNDO.-** La sentencia de contraste parte de una distinción fundamental “entre una comunidad de promotores, en la que varias personas adquieren un solar, construyen sobre él y proceden, después, a vender los diferentes pisos o locales, y una comunidad de autopromotores, en la que los propietarios edifican para sí”.

Y añade que, “En el primer caso no se cuestiona que exista actividad económica, pero si en el segundo, al faltar la finalidad de intervención en la producción y distribución de bienes y servicios”.

Ahora bien, concluye que “Sin embargo, distinguir entre comunidades de promotores y de autopromotores plantea el problema de determinar cuál es la finalidad de los que construyen, cuestión que en la práctica no es siempre fácil de dilucidar”.

Después de examinar las circunstancias concurrentes en el caso que se le somete concluye que *“Todas estas circunstancias obligan a entender que la comunidad controvertida no era propiamente una comunidad de autopromotores sino de promotores constituida con la intención de realizar una actividad empresarial, por lo que debe quedar sujeta al gravamen e Operaciones Societarias como entendió la Administración Autonómica”*.

De lo expresado por dicha sentencia, la sujeción o no al impuesto dependerá de la finalidad perseguida por los constructores extraída de las circunstancias que concurren en cada caso, que llevará a considerar si se va a realizar una actividad empresarial, cuestión eminentemente fáctica, que dependerá de la valoración que de los hechos haya realizado el juzgador de instancia, difícilmente revisable en casación.

Pero, a parte de ello, el primer paso que hay que dar en el examen de la cuestión que se somete a la consideración de la Sala es determinar si las circunstancias que se dieron en la sentencia de contraste son sustancialmente iguales a las del caso ahora enjuiciado, pues si así no fuera la casación tendría que ser inadmitida, ya que no se darían las identidades que para la admisión del recurso establece el artículo 96.1 de la Ley Jurisdiccional .

Una diferencia importante, puesta de relieve por el Abogado del Estado, es que en la sentencia de contraste se trataba de una Comunidad de Bienes constituida a su vez por dos sociedades mercantiles “LAR 2000 S.A.” y “BISLAR S.A.”, encargándose la primera de la realización de actuaciones encaminadas a la construcción y la segunda a la promoción de los diferentes pisos o locales, mientras que en la sentencia recurrida, se trata de un conjunto de comuneros que encarga a una sociedad “ASESORAMIENTOS INMOBILIARIOS Y OBRAS S.A.” la ejecución material de las obras.

Es cierto, que hay datos examinados por la sentencia de contraste, que también concurren en el supuesto que ahora se examina, pero aquel dato diferenciador es decisivo en orden a determinar sobre la existencia de actividad empresarial, pues no es lo mismo que uno de los comuneros sea el encargado de la promoción de los diferentes pisos, de tal forma que se integrarán en la comunidad no sólo los fundadores, sino (art. 2 de los Estatutos) aquellas otras personas que sucesivamente se vayan incorporando a ella “hasta el número total de cuotas o viviendas”, que es el caso de la sentencia de contraste, que se atribuya a una sociedad constructora la ejecución de los pisos que una vez construidos se adjudicarán a los comuneros que ejerciten la opción de compra concedida a favor de la Comunidad de Propietarios, que es el caso de la sentencia recurrida.

Procede por ello declarar la inadmisibilidad del recurso.

**TERCERO.-** La aplicación de la doctrina expuesta comporta la inadmisión del Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional , limita los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 1.000 euros.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

#### **FALLAMOS**

Que declaramos INADMITIR y, por lo tanto, INADMITIMOS el presente recurso de casación para la unificación de doctrina nº 325/2010, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID, contra la sentencia nº 31147/2010 dictada por la Sección de Apoyo a la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Madrid en fecha 18 de enero de 2010 , recaída en el recurso nº1513/2006, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

**SEGUNDO.-** La cuestión controvertida consiste en determinar si los solicitudes de rectificación de autoliquidaciones formuladas por los obligados tributarios tienen o no virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

**TERCERO.-** No obstante, a la vista del expediente y con carácter previo al estudio de aquella cuestión, este Tribunal Económico-Administrativo Central, al amparo de la extensión de sus facultades revisoras, estima oportuno comenzar por analizar la compatibilidad del presente recurso extraordinario de alzada de unificación de criterio con el recurso contencioso administrativo interpuesto también como recurrente por la propia Comunidad Autónoma de ... contra las mismas resoluciones del Tribunal Regional, que han sido estimatorias de las pretensiones de determinados obligados tributarios.

Dispone el artículo 242 de la Ley General Tributaria que: «*Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.*

*Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.*

...

3. *La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrirla, unificando el criterio aplicable.*
4. *Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.»*

De dicho precepto se desprende que procederá el recurso de unificación de criterio para aquellos casos en los que por el tipo de órgano de aplicación de los tributos que ha dictado el acto (periférico o territorial que no central) y por la cuantía del procedimiento (inferior a 150.000 euros como norma general), no proceda el recurso de alzada ordinario, siendo a su vez condición para su admisión que la resolución impugnada se estime gravemente dañosa o errónea, o no se adecue a la doctrina de este Tribunal Central, con independen-

cia de que la misma fuere o no firme.

De otra parte, la finalidad del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no es resolver sobre los derechos objeto de litigio, sino depurar y centrar la doctrina interpretativa sobre la materia en cuestión, ya que el fallo no afecta a la situación jurídica derivada de la resolución impugnada, como señala el apartado tercero del precepto transcrito.

Pues bien, de acuerdo con las reglas que limitan la procedencia del recurso ordinario de alzada (Disposición Adicional 14ª de la Ley General Tributaria y artículo 36 del Reglamento de revisión, aprobado por Real Decreto 520/2005), aquellas resoluciones que no son recurribles en alzada ordinaria (y por tanto susceptibles de recurso de unificación de criterio) vienen a coincidir objetivamente con las que lo son en vía contencioso-administrativa (artículo 249 Ley General Tributaria: “Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.”...) produciéndose como regla general identidad en la competencia de ambas vías. A lo anterior debe añadirse que no existe norma alguna que literalmente haga incompatibles (como ocurre en vía administrativa con el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa) la simultaneidad de ambas vías de recurso, que, como hemos visto, son tanto de finalidad como de consecuencias jurídicas dispares, ya que la vía contencioso-administrativa finalizará con una resolución con efectos jurídicos sobre la situación de los particulares, mientras que el presente recurso en unificación de criterio tiene por objeto depurar y fijar criterio sin alterar la situación jurídica derivada de la resolución impugnada.

Sin perjuicio de lo anterior, este Tribunal Central estima que, en rigor, la compatibilidad del recurso contencioso-administrativo con el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, se debería circunscribir a aquellos casos en los que el recurso contencioso ha sido deducido por los particulares, y no al que pueda interponer la propia Administración autonómica autora del acto recurrido, teniendo en cuenta, por un lado, que el acto además ya ha sido anulado por un Tribunal Económico-Administrativo el cual ha dictado una resolución favorable a los administrados, y, por otro, que la Ley General Tributaria hoy vigente amplió la legitimación para interponer recursos en unificación de criterio a la Administración autonómica. Si bien los razonamientos anteriores provocarían no la inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada -inadmisibilidad que no podemos declarar pues no está contemplada en nuestra normativa de procedimiento- sino la inadmisión, en su caso y si se compartiera tal criterio, del recurso contencioso-administrativo, por falta de agotamiento de la vía administrativa, deducido por la misma Administración actuante que, en efecto, está simultaneando dos vías de impugnación frente a una idéntica resolución de un Tribunal Regional que ya ha dictado resolución estimatoria de las pretensiones de los obligados tributarios, Administración que ha optado voluntariamente por deducir recurso en unificación de criterio cuya resolución tiene para ella efectos vinculantes que no puede pretender obviar -apartado 4 del artículo 242 de la Ley General Tributaria antes transcrito-, en aras de un elemental principio de seguridad jurídica.

**CUARTO.-** Sentadas las consideraciones anteriores, pasemos a continuación a determinar si todas las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones formuladas por los obligados tributarios -así como los actos subsiguientes que puedan derivarse de las mismas, como lo son su resolución y los recursos o reclamaciones posteriores que puedan deducirse frente a aquella resolución- tienen efectos interruptivos de los plazos de prescripción exclusivamente a favor de los obligados tributarios, o también debemos atribuirles efectos interruptivos del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación.

En la presente Resolución va a partirse de la Ley General Tributaria 58/2003, pese a que el devengo del tributo se produjo mucho antes de su entrada en vigor, pues tal como tiene sentado el Tribunal Supremo (sentencia de 26 de abril de 2006, Rec. nº 5209/2001) la normativa aplicable en materia de prescripción será la vigente en el momento en que se producen los hechos cuya virtualidad interruptiva se esté analizando. La cuestión aquí suscitada ha sido ya resuelta por este Tribunal Central en su Resolución RG 729/2010 (fundamento de derecho segundo) de fecha 15 de junio de 2011, cuyo criterio ahora reiteramos:

Dispone el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), que «Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»; el artículo 67 de la misma Ley dispone que “El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación” y el artículo 68.1 que “El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de

*esta ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”.*

Son datos que se desprenden del expediente y que no son objeto de controversia que la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 se notificó al interesado el 13-02-2008, que con fecha 20-07-2005 el interesado presentó solicitud de rectificación de autoliquidación referida a dicho tributo y ejercicio la cual fue parcialmente estimada por liquidación practicada por AEAT y notificada al interesado el 14-08-2006, liquidación ésta que fue objeto de reclamación económico-administrativa nº. 3238/06 interpuesta el 11-09-2006 ante el TEAC, el cual dictó resolución parcialmente estimatoria el 26-06-2008 que fue ejecutada mediante liquidación de 17-10-2008.

Defiende el recurrente la prescripción del derecho de la Administración a determinar, mediante la oportuna liquidación, la deuda tributaria de dicho tributo y ejercicio sobre la base de afirmar que las solicitudes de rectificación de autoliquidación no son citadas por el anteriormente transcrito el artículo 68.1 LGT como causa de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

Cierto es que las solicitudes de rectificación de autoliquidación no se citan literalmente como tales por el artículo 68.1 LGT, no obstante lo cual dicho precepto sí que cita en su apartado c) como causa interruptiva de la prescripción *“cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”*. Y una solicitud de rectificación de autoliquidación, en función de cual sea la rectificación pretendida, bien puede calificarse como actuación del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria; hasta tal punto entendemos que es ello cierto que el hoy vigente artículo 128.1 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/07-RGGI), bajo el título de *“Terminación del Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones”* dice textualmente que *“El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. (...) En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario”*.

El artículo 58.1 de la LGT señala que *“La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones a realizar pagos a cuenta”*, para especificar en su apartado 2 que pueden ser también componentes integrantes de la deuda tributaria, además de la cuota, los intereses de demora y recargos.

Así las cosas, hay que preguntarse a qué magnitud quiere referirse el artículo 68.1.c) LGT cuando dice *“deuda tributaria”*, siendo dos las posibilidades:

- a) La cantidad real debida por el contribuyente a la Administración tributaria, respecto de un tributo y ejercicio, al momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción o
- b) La cantidad teórica total que debe ingresar el contribuyente en la Hacienda Pública como consecuencia de la correcta liquidación del tributo y ejercicio de que se trate, independientemente de que la misma haya sido, en todo, en parte o, incluso, en exceso, satisfecha por el interesado en el momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción.

En la primera de las hipótesis la solicitud de rectificación de la autoliquidación de la que posteriormente resultó cantidad a devolver al contribuyente no podría entenderse incluida entre las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1.c) LGT, toda vez que dicha solicitud no podría considerarse como actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria ya que no habría deuda a favor de la Administración que liquidar, al haber sido extinguida previamente la misma en su totalidad o, incluso, en exceso.

En la segunda de las hipótesis, al movernos dentro el ámbito teórico de simple cuantificación previa al pago, obviamente dicha solicitud de rectificación sí que se encontraría incluida dentro de las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1.c) LGT.

Así las cosas, este Tribunal entiende como más ajustada a Derecho la segunda de las hipótesis y así:

- a) El artículo 58.1 LGT, al definir lo que ha de entenderse por deuda tributaria, es claro que lo hace en un estadio teórico previo a cualquier pago total o parcial previamente efectuado por el interesado. De hecho, lo que hace es definir la deuda tributaria para, posteriormente (art. 59.1 LGT), señalar las causas de extinción de la misma, entre las que se encuentra el pago.
- b) De aceptarse la “primera hipótesis” carecería de sentido que el artículo 128.1 RGGI hablase de que la solicitud de rectificación afectase a *“algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario”* si, de haber pagado la misma, no habría deuda tributaria que cuantificar al haberse extinguido en su totalidad.

Adicionalmente indicar que es evidente que solicitada una rectificación de autoliquidación que *“afecte a algún elemento de cuantificación de la deuda tributaria”* (en términos del art. 128.1 LGT) la Administración ha de proceder a comprobar el referido *“elemento de cuantificación”* de que se trate y, en su caso, a practicar al respecto la correspondiente liquidación provisional, esto es, la liquidación de *“parte de los elementos de la obligación tributaria”* en terminología del artículo 68.1.a) LGT (que es el que se refiere a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria), entendiendo como componente de la *“obligación tributaria”* la que incumbe a la Administración de realizar las devoluciones que sean procedentes en Derecho (arts. 17.2 y 30.1 LGT). En definitiva, la Administración procederá a realizar una comprobación parcial (limitada a la correcta determinación de ciertos *“elementos de cuantificación”* de la *“obligación tributaria”*) que, no por el hecho de ser parcial, impide la interrupción de la prescripción respecto del entero tributo y ejercicio de que se trate, según interpretación expuesta por este Tribunal en resoluciones tales como la de 23-07-2009 (RG 8232/08).

La desigualdad que con ello se puede advertir entre las causas interruptivas de la prescripción del derecho del obligado tributario a solicitar devoluciones, y las que interrumpen el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, y la quiebra que con ello se consagra del sistema general establecido por el Código Civil, pues en el ámbito civil un acto por el que el deudor reclamara al acreedor parte de lo ya pagado, nunca produciría efectos interruptivos de la prescripción del derecho de éste, es acorde con la regulación tributaria de las causas de interrupción de la prescripción. En primer lugar porque las peculiaridades del crédito público frente al privado justifican un diferente tratamiento legal. En segundo lugar porque es cierto que al regular las causas interruptivas de la prescripción del crédito del interesado no se contemplan actos administrativos, sino sólo actos del obligado tributario (artículo 68.3 LGT), mientras que entre las causas interruptivas de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria (artículo 68.1 LGT) se encuentran contempladas algunas que son actos del obligado tributario (y no sólo de reconocimiento sino de negación de tal crédito) pero esta diferencia de trato está plenamente consagrada en otros casos, ajenos a la solicitud de rectificación (interposición de recursos contra liquidaciones, o presentación de autoliquidaciones a devolver). Además, en el caso de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, esta diferencia de trato entre Administración y obligado se ve matizada, no por los artículos 66 a 68 LGT, sino por la previsión normativa que impide instar la rectificación de una autoliquidación si ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (artículo 126 RGGI), pues ello implica que las actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho de la Administración también tienen virtualidad para permitir el ejercicio del derecho del interesado.

Aplicando el criterio anterior al supuesto planteado por el Director recurrente, y puesto que la solicitud de rectificación de autoliquidación no daría lugar en este caso concreto a ninguna cuantificación de ningún elemento de la obligación tributaria, debe desestimarse el recurso en unificación de criterio interpuesto.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ...** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... **ACUERDA: Desestimarlo.**

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### **DONACIÓN A UN NO RESIDENTE EFECTUADA MEDIANTE TRANSFERENCIA BANCARIA DESDE UNA CUENTA EN UNA ENTIDAD SITUADA EN EL EXTRANJERO. (CONSULTA N° V0152-12 DE 26 DE ENERO DE 2012 DE LA DGT)**

En una donación de un matrimonio residente en España a un hijo residente en Estados Unidos, conviene recordar que los artículos 6 y 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecen que están obligados a tributar en nuestro país, tanto los sujetos pasivos que tengan su residencia fiscal en España, como todos aquéllos que adquieran bienes o derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Teniendo en cuenta lo anterior, las donaciones de cantidades dinerarias por parte de un donante con residencia fiscal en España a donatarios con residencia fiscal en Estados Unidos, son operaciones no sujetas a tributación en nuestro país, siempre que, como sucede en el supuesto del escrito, el dinero objeto de la donación en el momento de realizarse esta no esté situado en España.

### **DEDUCCIÓN DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO SOBRE UN INMUEBLE TRANSMITIDO POR LEGADO. (S.T.S.J. DE ANDALUCÍA, 1 DE DICIEMBRE DE 2011)**

Se lega un local con un préstamo hipotecario que se asume por la legataria. La Administración no admite la deducción en base a lo dispuesto en el art. 12 de la Ley 29/1987, por entender que únicamente se podrá deducir del valor real las cargas y gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que disminuyan su valor, como los censos y las pensiones, de las que deben excluirse las que constituyan obligación personal, y las que no supongan disminución del valor del inmueble como las prendas y las hipotecas.

Para la Sala, se acredita por la escritura pública de adición y adjudicación de herencia, el préstamo hipotecario que grava el local comercial. Por tanto está acreditada la deuda de la herencia contraída por la causante y transmitida en el legado y es evidente que la deuda no es en favor del legatario, sino que el mismo ha de asumirla al haberle sido transmitida por el referido legado, lo que conlleva la anulación de la liquidación al no haberse realizado la deducción mencionada.

### **COMPUTO DEL AJUAR DOMÉSTICOS EN CASO DE EXISTENCIA DE LEGADOS DE COSA DETERMINADA. (S.T.S.J. DE CASTILLA LEÓN, 14 DE NOVIEMBRE DE 2011)**

El recurso se limita a determinar si procede o no la rectificación de la autoliquidación como consecuencia de proceder la disminución de la base imponible aplicable a los recurrentes, reduciendo la cuota de ajuar domestico que se les computa.

La Sala estima el recurso en la medida en que aunque a efectos de determinar el caudal hereditario deba tenerse en cuenta el ajuar domestico, lo cierto es que en el caso de la existencia de legados de cosa determinada, no se suma al valor de dicha cosa el valor proporcional del ajuar domestico para determinar la participación individual en el caudal hereditario neto que determina la base imponible, por lo que efectivamente en la medida en que en la liquidación se incluyó la parte proporcional del ajuar que resulta de aplicar el porcentaje del tres por ciento sobre el valor del legado de bienes ciertos y determinados, ha de restarse dicha cantidad y únicamente computar a efectos de calculo de la base imponible el porcentaje del tres por ciento en concepto de ajuar domestico que resulte de aplicar ese porcentaje al valor de los bienes recibidos por los recurrentes en virtud del legado de bienes no concretos y determinados que resulta del testamento.

**MÉTODO DE VALORACIÓN: EL FONDO DE COMERCIO PARA VALORAR ACCIONES.  
( S.T.S.J. DE GALICIA, 21 DE NOVIEMBRE DE 2012)**

Siendo como es una valoración en la que son posibles distintos métodos para llegar al mismo fin, en el presente caso (artículo 57, apartados 1 y 2 LGT) no se afirma indefensión en relación con los cálculos de la Administración, sino que se propugna un método distinto en sustitución de otro debiendo reseñarse, de una parte, que la utilización del fondo de comercio en el informe aportado por los recurrentes se rechaza habida cuenta de que introduce cierta dinamicidad en cuanto a las expectativas futuras pero no contempla muchas variables importantes de cálculo, por lo que no consideran válido para el cálculo, al margen de no considerar que tenga una base técnica solvente. Tal afirmación no sirve para desautorizar tal modo de comprobación ni en general ni, en relación con las conclusiones a que llega, entre las que es de resaltar, tal como señala el Jefe del Servicio de Inspección tributaria, que debe contemplarse la aptitud de la empresa de generar beneficios con el fin de no llegar al mismo valor en empresas de idéntico patrimonio neto que generen, respectivamente, beneficios y pérdidas.

La utilización del fondo de comercio (no se alega defecto de motivación en relación con este método) en un caso similar ha sido estimada correcta, en cuanto a su presencia en la valoración, en reciente sentencia de 17 de marzo de 2011.

**DONACIÓN DE UNA RENTA VITALICIA.  
(CONSULTA Nº V0146-12 DE 25 DE ENERO DE 2012 DE LA DGT)**

Uno de los hechos imponderables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme al artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, es “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos”, estableciendo el artículo 9 b) de la ley que, en tal supuesto, la base imponible estará constituida por “el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueran deducibles”.

De acuerdo con lo anterior y ante la ausencia en la Ley 29/1987 de una norma específica de valoración de las rentas vitalicias, como sí sucede con los derechos reales de usufructo, uso y habitación, el donatario habrá de consignar en la declaración por el impuesto el valor que considere como real en el momento del devengo, es decir, en el día en que se cause o celebre el contrato, resultando irrelevantes desde esa perspectiva las condiciones impuestas por la entidad financiera al donante de la renta.

Por lo tanto y aunque no procede una aplicación automática de las normas de valoración contenidas en otro impuesto, esta Dirección General no aprecia inconveniente alguno en que pueda adoptarse el resultado de la aplicación del artículo 10.1.f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa del valor por parte de la Comunidad Autónoma de residencia habitual del donatario.

**REDUCCIÓN POR MINUSVALÍA. (S.T.S.J. DE CATALUÑA, 19 DE DICIEMBRE DE 2011)**

La recurrente solicitó la reducción por minusvalía sin que la solicitud y documentación fueran hechas valer en el procedimiento, según se manifiesta por olvido. La cantidad objeto de recurso resulta de la diferencia entre lo ingresado y la aplicación de una reducción de 245.000 euros sobre la base imponible, cantidad que es la procedente en el caso de disminuciones con grado igual o superior al 33%.

Para la Administración tributaria, la solicitud de reconocimiento de minusvalía fue presentada ante el ICASS transcurridos ya los seis meses desde el fallecimiento que prevé en la Instrucción 1/2006 de 13 de febrero de la Dirección General de Tributos, y que la documentación acreditativa ha de ser aportada en el trámite de audiencia, recurso de reposición o reclamación económico administrativa, según la misma Instrucción, y que no tiene efectos cuando la liquidación ya adquirido firmeza.

Para la Sala, en relación a la pretendida reducción del 33 a 65%, se ha aportado Resolución de la Mutualidad Nacional de Previsión Social de declaración de jubilación por invalidez, y una certificación del Director Provincial en Barcelona del INSS, conforme a la cual la recurrente percibe pensión de jubilación por incapacidad absoluta desde 1986. Conforme a la normativa del IRPF en el momento de los hechos, se

considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por cien los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en grado de incapacidad total, absoluta o gran invalidez. En consecuencia, cuanto menos se ha de reconocer el grado de disminución igual o superior al 33%, sin que sea obstáculo a ello la acreditación por el ICASS que en ningún caso podría acreditar una equivalencia inferior al 33%.

**LA INCAPACIDAD PERMANENTE ABSOLUTA RECONOCIDA POR EL INSS A LOS EFECTOS DE LA REDUCCIÓN POR DISCAPACIDAD. (CONSULTA N° V0246-12 DE 3 DE FEBRERO DE 2012 DE LA DGT)**

El artículo 1.2 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, establece que “a los efectos de esta Ley tendrán la consideración de personas con discapacidad aquellas a quienes se les haya reconocido un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100”, precisando, a continuación, que “En todo caso, se considerarán afectados por una minusvalía en grado igual o superior al 33 por 100 los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez...”, supuesto contemplado en el escrito de consulta.

Sin embargo, una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que puede ser ejemplo la Sentencia de la Sala de lo social de 19 de octubre de 2007, en la que el Tribunal se hace eco de otros pronunciamientos similares, llega a la conclusión de que la equiparación mencionada opera a los exclusivos efectos de dicha Ley 51/2003, pero no respecto de las materias objeto de la Ley 13/1982, de integración social de los minusválidos, entre las que precisamente se encuentra la determinación de la condición de minusválido, incluido el diagnóstico y la valoración de las minusvalías. Consiguientemente, la atribución de dicha condición o estatus de discapacidad pertenece al grupo normativo de la ley 13/1982, cuyo artículo 10 atribuye a “equipos multiprofesionales de valoración”, entre otras competencias, “la valoración y calificación de la presunta minusvalía, determinado el tipo y grado de disminución en relación con los beneficios, derechos económicos y servicios previstos en la legislación, sin perjuicio del reconocimiento del derecho que corresponda efectuar al órgano administrativo competente” (apartado 2 c).

La disposición reglamentaria que desarrolla esta competencia es el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

De acuerdo con todo lo anterior, no existe asimilación automática entre la situación de incapacidad permanente absoluta y el reconocimiento de un grado de minusvalía determinado, cuyo reconocimiento será preciso para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.1.a) de la Ley 29/1987.

**REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE PARTICIPACIONES SOCIALES. (CONSULTA N° V0021-12 DE 16 DE ENERO DE 2012 DE LA DGT)**

La reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones exige, como condición “sine qua non” la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y esta no puede producirse si no existe una actividad económica, tal y como resulta de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En ese sentido, el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, determina que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

**TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. (S.T.S.J. DE MURCIA, 18 DE NOVIEMBRE DE 2011)**

La cuestión planteada consiste en determinar si se cumplen todos los requisitos para que pueda aplicarse la reducción por transmisión de empresa, denegada por la Administración, y más en concreto si se da el requisito cuestionado por ésta cuando dice que no se ha acreditado que el causante ejerciera efectivamente

funciones de dirección de las empresas cuyas participaciones se han heredado, ni que percibiera por tales funciones una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales o de trabajo personal.

Las entidades cuyas participaciones se transmiten ejercen actividades empresariales y el causante era Presidente de sus Consejos de Administración. Por lo tanto, es evidente que el mismo realizaba funciones de dirección en ellas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5.1d) del R. D. 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de la actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondiente en el Impuesto sobre el Patrimonio, que señala que se consideran funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento de 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.

Sin embargo, aunque ostentara una participación en el capital de cada una de dicha empresas de más del 50% de las acciones, no acredita percibir por la realización de dichas funciones de dirección una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. En consecuencia la pretensión de la reducción del 95% por transmisión de empresa es rechazada.

#### **ADJUDICACIONES QUE NO SE AJUSTAN A LO DISPUESTO EN LAS DISPOSICIONES TESTAMENTARIAS. (CONSULTA N° V0071-12 DE 18 DE ENERO DE 2012 DE LA DGT)**

Las discrepancias entre lo que a cada heredero corresponde según su título hereditario, el testamento, y lo que se adjudica en pago del mismo, la partición, pueden originarse por distintas causas:

1. Ante la dificultad de que en una herencia existan bienes que permitan hacer lotes por valores exactos a los que corresponderían a cada heredero, estos deberán recibir bienes por valor distinto, mayor o menor, del que corresponde a su cuota hereditaria, originándose lo que se denominan “excesos de adjudicación declarados”. Es decir, los interesados reconocen recibir bienes por mayor o menos valor del que les corresponde, y los que reciben exceso, según éste sea compensado o no, tendrán el correspondiente tratamiento tributario: en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en caso de que haya contraprestación o en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, si fuera a título gratuito.

Así establece el artículo 27.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación a la partición y excesos de adjudicación: “Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario”.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los excesos de adjudicación se contemplan en el artículo 7.2.a) del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas: estableciendo que “2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto:

- a. Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”.

Bien entendido que la no sujeción de la adjudicación del bien a uno de los copropietarios a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas no permitirá la aplicación de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al no reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Conforme a dicho precepto deberán concurrir los siguientes requisitos:

Tratarse de la primera copia de una escritura pública.

Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.

No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Pues bien, en el caso de la escritura de partición de herencia no concurre el último de los requisitos, no estar sujeto al impuesto de Sucesiones y Donaciones, pues se entiende (Resolución de la Dirección General de Tributos de 12 de junio de 1995) que los actos de manifestación y partición de herencia, jurídicamente constituyen dos fases de un único acto de adquisición de herencia, por lo que no cabe gravar ninguno de ellos con la cuota gradual. La partición no es más que la fase final del fenómeno complejo en que consiste la sucesión, por lo que, gravado ya con el impuesto sucesorio, entra en juego el requisito negativo a que se refiere el artículo 31.2 excluyendo la aplicación del gravamen gradual.

2. En segundo lugar puede suceder que las discrepancias entre lo que a cada heredero corresponde según su título hereditario, el testamento, y lo que se adjudica en pago del mismo no resultan de los valores declarados por los interesados, sino que, declarando o reconociendo estos haber recibido bienes por valor equivalente al que les corresponde según su título, sin embargo, comprobado dicho valor por la Administración Tributaria, se estima que no existe tal equivalencia.

En estos casos la norma entiende que la aparente equivalencia que resulta de las declaraciones de los interesados pudiera encubrir, sin embargo, posibles o presumibles transmisiones entre los interesados, lo que se denomina “excesos de adjudicación comprobados”.

Para ello, sin embargo, no basta con que se produzca un exceso, sino que es necesario que concurren determinados requisitos. Así establece el artículo 27.3 de la Ley 29/1987 (Art. 56.4 del Reglamento) que “También se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 % del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.

En idénticos términos se manifiesta el artículo 7.2.a) del Texto Refundido del ITP y AJD.

#### **ACUMULACIÓN DE DONACIONES A LA HERENCIA.**

**(CONSULTA Nº V0145-12 DE 25 DE ENERO DE 2012 DE LA DGT)**

El artículo 30 de la Ley solo prevé la acumulación de la donación a la herencia a los efectos de determinar el tipo medio aplicable a la base de la nueva adquisición, sistema que, indudablemente, persigue respetar la progresividad del impuesto, como resulta de la consideración como única de las dos transmisiones efectuadas.

En ese sentido, en Resolución de 6 de octubre de 2010 y con ocasión de un recurso de alzada para la unificación de criterio, el Tribunal Económico Administrativo Central ha recalado que en supuestos tanto de donaciones entre sí como de donación acumulada a la herencia, cual es el caso planteado en el escrito de consulta, ya no procede el régimen de deducción de cuotas contenida en los artículos 60 y 61 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, toda vez que ambas normas reglamentarias presuponían un régimen legal de gravamen del total de bases imponibles, sustituido a partir de 1997 (Ley 14/1996, de 30 de diciembre) por el de gravar de forma exclusiva la nueva adquisición.