

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• DOS SUPUESTOS DE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....4

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

TEMAS
FISCALES

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....10

-Procedimiento tributario.....16

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones19

TRIBUTOS
OFICINAS
LIQUIDADORAS

• NOVEDADES NORMATIVAS

- Resolución de 22 de enero de 2025.....27

• TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....29

TRIBUTOS
MUNICIPALES

TM
Tributos MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

• DOS SUPUESTOS DE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

TEMAS FISCALES

DOS SUPUESTOS DE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

I

1.- No es fácil encontrar Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹, pues al tratarse de un impuesto cedido² a la Comunidades Autónomas, el enjuiciamiento de los actos de liquidación corresponde a los respectivos Tribunales Superiores de Justicia; pero en el caso que nos ocupa la actuación impugnada procedió de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria y por esta razón se dictaron por el Órgano Jurisdiccional inicialmente citado las Sentencias de 21 y 28 de Junio de 2024, sobre las que versan los comentarios que a continuación se exponen:

II

2.- Nos ocupamos en primer lugar de la Sentencia que lleva fecha de 28 de Junio de 2024, en la que se analiza un supuesto de devolución de ingresos indebidos, y con relación a ello la posible prescripción del derecho a obtener aquella, todo ello relacionado con la interrupción de la prescripción.

1 Me remito a lo que expuse en: "La normativa civil y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", en Boletín Informativo Tributario (BIT) nº 279 (2023).

2 Véase lo que se expone en mi monografía: "La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas". Editorial Civitas (1973).

Ante todo recordemos que el art.66 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria, dispone que:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías:"

Añadiéndose en el art.67 de la disposición citada que:

"El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el art. 66 de esta Ley conforme a las siguiente reglas:

En el caso d) desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías".

Por último en el artículo 68 de la Ley General Tributaria, y con referencia a la interrupción de los plazos de prescripción se dispone:

"El plazo de prescripción del Derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

- a) Por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
- b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o de reembolso.
- c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase".

3.- Expuesto lo anterior procede acudir al supuesto de hecho al que se refiere la Sentencia mencionada, que se resume de la siguiente manera, y ello no es otra cosa que, discernir si una declaración complementaria presentada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones interrumpe el plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos³; no es la vez primera que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional⁴, se pronuncia sobre el alcance interruptivo de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos en relación las declaraciones complementarias.

La Administración Tributaria había apreciado la existencia de prescripción pues entre la autoliquidación inicial y la solicitud de devolución de ingresos indebidos había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, considerando que la declaración complementaria que se había presentado con posterioridad a la autoliquidación inicial, desde la que no habría transcurrido el plazo de prescripción, no era apta para interrumpirla, porque la declaración complementaria no se encuentra entre las causas de interrupción previstas en el artículo 68 la Ley General Tributaria; dijo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en aquellos dos procesos "entre los supuestos aludidos (los previstos en el artículo 68.3 a) de la Ley General Tributaria no figura como supuesto de interrupción la presentación de autoliquidaciones complementarias; teniendo presente la prohibición de analogía contenida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, cabe desestimar la pretensión de la parte reclamante de que la autoliquidación complementaria pudo interrumpir el plazo de prescripción, y, en consecuencia, la presentación de la solicitud de ingresos indebidos fue realizada una vez que ya había prescrito el derecho".

Ahora, en este recurso, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (objeto de este) reitera idéntica conclusión; resalta que el dies a quo del plazo prescriptivo fué el 9 de Agosto de 2014, y la solicitud de rectificación de la autoliquidación fue presentada con

fecha 12 de Noviembre de 2028, por lo que "tiene especial relevancia valorar si ha acontecido alguno de los supuestos con virtualidad interruptiva del cómputo del plazo de prescripción, previstos en el supuesto que nos ocupa en el artículo 68.3 de la Ley General Tributaria; admite que se presentó el 20 de Abril de 2016, una autoliquidación complementaria rectificando la inicial, pero entiende que: "nos encontramos ante una liquidación complementaria que no constituye un supuesto de los previstos en el artículo 68.3.a) de la Ley General Tributaria, sino una actuación del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

La Resolución diferencia entre los supuestos con virtualidad interruptiva del cómputo del plazo prescriptivo del derecho previsto en la letra a) del artículo 66 de la Ley General Tributaria, es decir el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, de los hitos procedimentales que interrumpen la prescripción del derecho del obligado tributario a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, y concluye que la declaración complementaria se incardina en el primer grupo, es decir que puede interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, pero no en el segundo, por lo que el 12 de Noviembre de 2018, cuando presentó la solicitud de devolución de ingresos indebidos, había prescrito este derecho.

4.- Por su parte el recurrente sostiene que dicho plazo fue interrumpido por la presentación de la autoliquidación complementaria formalizada el 10 de Agosto de 2016, fecha desde la que no se habría consumado la prescripción del derecho a la solicitud del 12 de Noviembre de 2018 de devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación de 29 de Julio de 2014, pues el precepto en cuestión (artículo 68.3 a) de la Ley General Tributaria sí contempla como supuesto de interrupción la actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la rectificación de su autoliquidación, y no cabe entender sino que con la autoliquidación complementaria se rectificó la autoliquidación anterior, en cuanto se adicionaron nuevos bienes y se liquidó por ellos, incrementando la cuota ingresada, dado que la autoliquidación complementaria se convierte en la autoliquidación definitiva al sustituir a la anterior modificando uno de los elementos de esta, la deuda tributaria definitiva, que resulta a favor de la Hacienda Pública, en el sentido definido por el artículo 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, referido a las autoliquidaciones complementarias, en relación con los artículos 120 y 122 de la Ley General Tributaria, según el cual tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con

3 Me remito a lo que he dejado expuesto en: "Devoluciones tributarias derivadas de actos firmes", en "Quincena Fiscal" nº 19 (2023).

4 Sentencia de 26 de Marzo de 2024, dictada en los Recursos 626/2023 y 629/2023.

anterioridad, y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

5.- La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de Junio de 2024, da la razón al recurrente al precisar que:

“La interpretación que hace la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central es inconsistente porque entre las causas de interrupción del derecho a liquidar (artículo 68.1 de la Ley General Tributaria) no figura explícitamente la declaración complementaria, y el supuesto del artículo 68.1 c) de interrupción de ese derecho a liquidar por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, al que la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central reconduce la declaración complementaria efectuada el 10 de Agosto de 2016, no puede equipararse a la declaración complementaria, que rectifica la autoliquidación inicial, cuando se dan las condiciones previstas en el artículo 119 del Reglamento aludido, como se dan en este caso, porque en ese caso concurriría la causa de interrupción de actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la rectificación de su autoliquidación (artículo 68.3.a) de la Ley General Tributaria⁵”.

III

6.- La segunda de las Sentencias de las que se da cuenta fue dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional con fecha 21 de Junio de 2024, y se refiere asimismo a un supuesto de devolución de

5 Como argumento complementario se expone que: “A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo que dijimos sobre este particular en las mencionadas Sentencias de 26 de Marzo de 2024, que complementarían nuestra actual decisión, con un planteamiento adicional: “El planteamiento correcto sería, a nuestro juicio, no tanto si se interrumpe o no el plazo de prescripción por la presentación de la declaración complementaria, cuanto cuál es el día inicial “dies a quo” del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, el día posterior a la presentación de la autoliquidación inicial, o el día posterior a la presentación de la autoliquidación complementaria, puesto que, si partiéramos de esta segunda fecha, entraría en juego el artículo 67.1, párrafo 5, de la Ley General Tributaria, según el cual en el caso c) del artículo 66 de la Ley General Tributaria el plazo de prescripción comenzará a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido. Presupuesto lo anterior, cabría preguntarse si el ingreso indebido se realizó cuando se autoliquidó la primera vez, o cuando se presentó la segunda autoliquidación, complementaria de la anterior, y se ingresó la deuda tributaria restante”. La respuesta conduciría a la misma conclusión: si por el contenido de la declaración complementaria, y lo que esta supone, según las normas vistas, ésta sustituye a la autoliquidación inicial, en lo que resulte rectificado o modificado, y de ella resulta necesariamente una cuota tributaria adicional, la conclusión lógica sería que la deuda tributaria final sería, a los fines que nos ocupan, la derivada de la declaración complementaria, a partir de cuyo momento se computaría el plazo de prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido, de acuerdo con el artículo 67.1, párrafo 5 de la Ley General Tributaria”.

ingresos indebidos, al haberse tributado en exceso como consecuencia de lo expuesto por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014, que expone:

“Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de Mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste⁶”.

Ello dió lugar a que se diera nueva redacción⁷ a la Disposición Adicional Segunda de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que a partir de su vigencia expuso:

“Disposición Adicional Segunda: Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de Septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

La liquidación del Impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida⁸”.

7.- El contribuyente solicitó la aplicación de la doctrina reflejada en la mencionada Sentencia pues aun siendo de nacionalidad española la causante falleció en Francia, donde residía, por lo que presentó la rectificación de la

6 Véase: “Repercusiones de la jurisprudencia comunitaria en los problemas de constitucionalidad interna en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, de D’ Ocón Espejo, integrante de la obra: “Estudios en homenaje del Profesor Cazorla Prieto”; Editorial Aranzadi, Volumen I, (2021).

7 La nueva redacción de la Disposición Adicional mencionada en el texto procede de la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre, con algunas precisiones procedentes de la Ley 11/2021 de 9 de Julio.

autoliquidación⁸ al objeto de poder aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde estaba el mayor valor de los bienes heredados, con devolución de lo satisfecho en exceso al aplicar sin más la legislación estatal.

El Tribunal Económico Administrativo Central rechazó el contenido de la solicitud de rectificación de la autoliquidación al afirmar que, estando en presencia de una opción tributaria, la aplicación del derecho de la Unión Europea y, por tanto, el de la Comunidad Autónoma de Cataluña, donde radicaba el bien inmueble heredado, no le era dado a la recurrente solicitarlo fuera del plazo de presentación de la autoliquidación, por aplicación del artículo 119 de la Ley General Tributaria; o sea que la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central resuelve la cuestión litigiosa desestimando la reclamación porque la recurrente no modificó la opción por la aplicación de la normativa autonómica dentro del plazo voluntario de declaración, pese a que la Disposición Adicional Segunda de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sucesiones (Ley 29/1987, de 18 de Diciembre de 1987) permite optar por cualquiera de las dos normativas (estatal o autonómica), y esta norma entró en vigor el 1 de Enero de 2015.

8.- La cuestión en debate se centró en resolver si la recurrente tiene derecho a aplicar en la sucesión de su madre la normativa autonómica catalana o ya no puede hacerlo porque constituye una opción que sólo es ejercitable dentro el plazo de declaración, con arreglo al artículo 119 de la Ley General Tributaria, según el cual "las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración".

9.- Estamos por consiguiente ante la alternativa argumental⁹ en torno a si en la citada Disposición Adicional Segunda de la Ley Reguladora del Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones se contiene una opción¹⁰ la consecuencia de que al haberse superado el plazo, la devolución ya no sería posible y se conservaría la tributación de la herencia de un residente como si nada se hubiera expuesto por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014.

Ante todo recordemos que en el artículo 119, apartado tercero, de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria se expone:

"Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración".

10.- La estimación de la pretensión ejercitada con el consiguiente derecho a la devolución de lo satisfecho en exceso por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pasa por recordar que la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de Noviembre de 2021 (recurso 4464/2020) destacó la falta de precisión y calidad técnica de la regulación de las opciones tributarias en la Ley General Tributaria, diciendo, en lo que ahora importa, que "pese a que la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria destaca, entre sus "principales objetivos

¹⁰ Esta interpretación es coherente con los pronunciamientos de la Sentencia del Tribunal Supremo 439/2021, de 24 de Marzo (Recurso de Casación 327/2019), en la que, a propósito de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, se dice lo siguiente: "La irrevocabilidad de las opciones no es absoluta. Los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria son buena muestra de ello. Por razones de eficacia, tiene sentido que no se facilite, sin más, el cambio de opción por parte del contribuyente. Ahora bien, también tiene sentido que, en determinadas circunstancias, como las presentes, se faciliten los cambios de opción. La lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 de la Ley General Tributaria, no tiene carácter cerrado y, por tanto, ofrecerle al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas podría tener encaje en la categoría de derechos y garantías. Es desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tacita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en una situación como la descrita, máxime cuando el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir. La manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que de manera sobrevenida aquella deja de ser válida. Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula "*rebus sic stantibus*", de manera que la Inspección, en el marco del correspondiente procedimiento que está llevando a cabo, está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropriadamente, por haber ejercitado dicha opción original." Por lo demás, tal como se cita en el escrito de demanda, en análogos términos se han pronunciado otros Tribunales Superiores de Justicia, tales como Aragón (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, 197/2020, de 15 de Junio, dictada en el Recurso 482/2019), Cataluña (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 529/2012, de 16 de Mayo, recaída en el Recurso 1345/2008) y la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León, con sede en Valladolid, de 28 de Noviembre de 2018.

⁸ Sobre las autoliquidaciones rectificativas, la Ley 13/2023, de 24 de Mayo, modificó el artículo 120 de la Ley General Tributaria, incluyendo la autoliquidación "rectificativa", pero sin incidencia sobre lo que se expone en el texto; un primer comentario a la citada reforma legal fue el de la Profesora Ruibal Pereira, en: "Reflexiones sobre la suspensión de liquidaciones y autoliquidaciones tributarias: algunas cuestiones necesitadas de atención"; Ponencia presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, a la que pertenece la autora en el Curso 2022/2023; véase asimismo: "La rectificación de las autoliquidaciones tributarias en la nueva normativa". Ponencia del Profesor Gorospe Oviedo, presentada en la mencionada Sección en el Curso 2023/2024".

⁹ Véase: "Las opciones en la Ley General Tributaria"; de la Profesora Martínez Muñoz integrante de la obra: "Tratado sobre la Ley General Tributaria". Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo. Editorial Thomson Reuters, Volumen II (2010).

que pretende conseguir reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica", ciertamente, por lo que se refiere a las "opciones tributarias", dista mucho de ser "didáctica".

Así, ni la Ley General Tributaria ni sus Reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias" a las que se refiere el art.119.3 de la Ley General Tributaria; contrasta con este silencio conceptual, la circunstancia de que ese mismo precepto, en su apartado primero, se encarga de definir lo que es "declaración tributaria".

En el contexto de la calidad jurídica de la Ley resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la Ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el Ordenamiento Jurídico confiera al Reglamento.

Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equívocidad que el Ordenamiento Tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles

Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal inconcreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar principios de Ordenación del Sistema Tributario -como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria- o, en fin, cuando el operador jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la aplicación del Sistema Tributario como, por ejemplo, el de proporcionalidad.

No obstante, a partir de lo hasta expuesto se decantan ya, a modo de frontispicio, dos premisas fundamentales: la una, que esa indefinición normativa no puede perjudicar a quien no la ha generado, esto es, al contribuyente; la otra, que, en ese escenario de indefinición, la aplicación del Sistema Tributario difícilmente estará en condiciones de asegurar el mandato que encierra el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria: el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

Para esta Jurisprudencia, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria,

frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

De tal manera que no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.

12.- Tras lo expuesto la Sentencia que se examina, concluye en los siguientes términos:

"Dicho lo anterior, la doctrina que emana de esta Sentencia exige que en el precepto en el que aparentemente se regula la opción (en este caso, la mencionada Disposición Adicional Segunda) se describa una alternativa normativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes, lo que no es el caso, pues el tenor literal de la norma confiere un derecho a aplicar la legislación autonómica, no condicionado por elemento temporal alguno, más allá de la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que no se hubiera ejercitado ese derecho.

Si, como entiende la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central recurrida, la Disposición Adicional Segunda contemplara un supuesto de opción tributaria, no se habría avanzado en la finalidad perseguida por la norma de evitar la discriminación que supondría entre los contribuyentes no residentes respecto de los residentes, que siempre aplicarían la normativa autonómica en la liquidación del tributo. Consecuentemente, hemos de afirmar que la Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto de Sucesiones no regula una opción, sino un verdadero derecho ejercitable sin las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

Y por ello hemos de afirmar que la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central no se ajusta al Ordenamiento Jurídico, por lo que en la liquidación del Impuesto de Sucesiones de la sucesión hereditaria que nos ocupa habrá de aplicarse la normativa Autonómica Catalana".

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 10

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS..... 10

- Disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial y la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman 10
- Constitución de Agrupación de Interés Urbanístico 10
- Devolución en caso de resolución de contrato para supuestos de incumplimiento contractual 11
- Transmisión de Oficina de Farmacia..... 11
- Arrendamiento financiero: ejercicio anticipado de la opción de compra 12
- Transmisión por una cooperativa de viviendas a un socio parte de su propiedad..... 12
- Operaciones de compraventa de oro a particulares: no sea vulnerado los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima en la Administración 13
- Declaración de obra nueva..... 13
- Contrato de opción de compra..... 14
- Transmisión de Oficina de Farmacia 14
- Carácter ganancial del valor de las sociedades que forman el caudal hereditario 15
- Carácter deducible de las deudas 15

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 16

- Falta de competencia de la Oficina de Gestión para practicar la liquidación 16
- Comprobación de valores: razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real..... 17
- Sanción: importes proporcionados por la Administración mediante consulta vinculante 17
- Error cometido en el cálculo de la cantidad reclamada alegando la concurrencia de un evidente error aritmético y perjuicio de imposible o difícil reparación. 18
- Valoración del ajuar doméstico, que no fue objeto ni de la reclamación económica ni de recurso..... 18

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 19

- Reducción con ocasión de la donación de participación: momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario..... 19
- Porcentaje del patrimonio sobre el que debe aplicarse la reducción..... 19
- Método de valoración de una mercantil..... 20
- Inclusión en la masa hereditaria de los derechos de crédito que un causante ostentaba frente a un heredero..... 21
- Renuncia a la herencia..... 21
- Liquidación del Impuesto a una persona de la cual no consta actuación alguna de aceptación o repudiación 22
- Minusvalía del heredero 22
- Comutación del usufructo del cónyuge viudo por bienes de la herencia en pleno dominio 23
- Interrupción del plazo para presentar la autoliquidación..... 23
- Valoración de participaciones 24
- Valoración del ajuar doméstico..... 25

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

DISOLUCIÓN Y EXTINCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES DEDICADA A UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LA SEGREGACIÓN Y ADJUDICACIÓN DE LOS BIENES QUE LA CONFORMAN

Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de noviembre de 2024.

Este recurso de casación se refiere a las mismas operaciones materiales y jurídicas, en relación con la segregación y división de la misma finca matriz, determinantes a la postre de la disolución de la comunidad de bienes

Para la Sala, la finalidad no es delimitar el hecho imponible de la modalidad actos jurídicos documentados, sino que únicamente trata de concretar que aquellas disoluciones de comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales no devengan operaciones societarias. Conforme a cuanto antecede, se concluye que la segregación y adjudicación de la finca constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión que implica una comunidad de bienes, realice o no una actividad empresarial. En este contexto, lo relevante es valorar la finalidad perseguida y la relación estructural entre ambas operaciones, hasta el punto de que si la primera es presupuesto inexcusable y antecedente de la disolución de la comunidad sólo debemos apreciar la existencia de una única convención.

En el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias

CONSTITUCIÓN DE AGRUPACIÓN DE INTERÉS URBANÍSTICO

Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sentencia de 30 de julio de 2024.

Entiende la parte demandante que, conforme al artículo 23. 7 de la Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana, y el artículo 70 del Reglamento de Actividad de la Ejecución, estaría exenta la escritura de constitución de la Agrupación de Interés Urbanístico al pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Además, sostiene en la demanda que el impuesto no sería exigible tampoco en aplicación del artículo 31.2 del texto refundido de la Ley sobre ITP y AJD, pues lo trascendente es que la escritura tenga acceso al registro de la propiedad, y la legislación urbanística de Castilla-La Mancha no lo contempla ni lo exige ni tampoco la normativa hipotecaria.

Para la Sala, mediante la constitución de la AIU se establece la afección de las fincas de los propietarios incluidas dentro del ámbito de actuación a los fines propios de la misma; y que dicha afección se transmite con la propiedad. Por ello, tal afección puede resultar inscribible en el registro de la Propiedad a los efectos del art. 110.5 LOTAU y con ello se cumple la previsión del art. 31.2 de la Ley del ITPYAJD.

En el presente caso, a través de la escritura pública, tiene lugar la Constitución de la Agrupación de Interés Urbanístico, conforme a lo dispuesto en el art. 110.5 e) de la Ley 2/1998, de 4 de junio, de Ordenación del Territorio y de la Actividad

Urbanística. Y, entre sus estipulaciones, podemos ver circunstancias análogas en los supuestos analizados por la doctrina en anterior sentencia, especialmente en cuanto a la afección de las fincas incluidas por sus propietarios dentro del ámbito de actuación para los fines propios de la misma. En conclusión, la Sala desestima la exención/no sujeción de la escritura de constitución de la Agrupación de Interés Urbanístico al pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

DEVOLUCIÓN EN CASO DE RESOLUCIÓN DE CONTRATO PARA SUPUESTOS DE INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL

Tribunal Supremo. Sentencia de 11 de noviembre de 2024.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si en los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 del Código civil para las obligaciones recíprocas, para supuestos de incumplimiento contractual, cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación, es aplicable el régimen fiscal previsto para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 32.1 RITP - no se practicará liquidación-igual que en caso de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícita.

Para la Sala, en el caso planteado, resulta aplicable el régimen fiscal establecido para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 57.1 TRLITP y 32.1 RITP, lo que lleva a la devolución de lo satisfecho por el expresado impuesto, en los mismos términos que en los casos de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícitamente pactada.

La resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, no se requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme, cuando no existe conflicto entre las partes sobre la realidad de la causa resolutoria y sus consecuencias.

TRANSMISIÓN DE OFICINA DE FARMACIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 15 de noviembre de 2024.

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

Estima la recurrente que la resolución impugnada es contraria a derecho y debe ser anulada por los siguientes motivos: (i) Irretroactividad del cambio de criterio de la Administración. La escritura se otorgó, con anterioridad a las sentencias del Tribunal Supremo, de 26 de noviembre de 2020 cuyos criterios no pueden ser aplicados retroactivamente. (ii) Vulneración del principio de igualdad respecto a otras reclamaciones sustancialmente iguales en las que el TEAR ha estimado la alegación de irretroactividad de criterios desfavorables. (iii) La transmisión no es inscribible en el Registro de Bienes Muebles. (iv) Solo resultaría inscribible la licencia de oficina de farmacia y no el fondo de comercio, limitando el valor de la licencia de oficina de farmacia al importe de las tasas abonadas por importe de 588 euros. Se oponen al recurso las demandadas sosteniendo la legalidad de la resolución impugnada.

Plantea en primer lugar la recurrente la irretroactividad en la aplicación del nuevo criterio establecido por el Tribunal Supremo en Sentencias de Noviembre de 2020, no aplicables a transmisiones del año 2017, en el que el criterio del TSJ de Madrid era contrario a la tributación por AJD en la transmisión de oficinas de farmacia. El planteamiento de la recurrente, y los fundamentos de las resoluciones del TEAR aportadas (contrarias al criterio de la que es objeto de impugnación) no se pueden compartir, basta para ello la constatación de que las Sentencias dictadas por la Sección contrarias a la liquidación por AJD fueron casadas por el Tribunal Supremo manteniendo la validez de las liquidaciones, no existiendo fundamento razonable que haga de mejor derecho a los ahora recurrentes frente a aquellos. Por otra parte, tampoco ha existido en el presente caso un cambio de criterio, ni por parte de la Administración, ni jurisprudencial, sino simplemente una revocación por el Tribunal Supremo del criterio que sobre esta cuestión venía manteniendo esta Sala.

Se estima el recurso planteado por la Comunidad de Madrid.

ARRENDAMIENTO FINANCIERO: EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 8 de noviembre de 2024.

Un banco otorgó contrato de arrendamiento financiero de dos inmuebles para usos mercantiles, a favor de la mercantil ahora demandante, por renta anual y plazo de quince años. Operación que tributó sobre base imponible obtenida de multiplicar la renta anual por quince años. Posteriormente, arrendador y arrendataria acordaron dejar sin efecto dicho contrato para el futuro, quedando ambos liberados de cualquier obligación, considerando también, que seguidamente la arrendataria cedería su opción de compra a una mercantil, la cual a también seguidamente la ejercitaría, comprando los inmuebles por el valor residual vigente. Cesión y ejercicio de la opción de compra que sí dieron lugar a tributar por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La arrendataria realizó declaración tributaria, aportando la escritura y manifestando su criterio de no constituir base imponible del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por no denotar capacidad económica y no constituir obligación alguna, no figurando en dicha escritura ningún valor o importe calculado en dinero. En el procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria emitió liquidación por Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, considerando base imponible, la misma que dio lugar a la cuota abonada al celebrar el contrato. Dicha base imponible incluyó todas las cuotas de leasing durante los quince años de vigencia, pero no el valor residual pactado.

Como ha establecido el TS en las sentencias de 16.11.2022 y 24.4.2023, caso de ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de leasing, deben entrar en la base imponible, no solo el valor residual, sino también las cuotas aún no devengadas, que se abonan anticipadamente con el descuento pactado. Estas cuotas han entrado en la base imponible cuando se abonó el impuesto por la constitución del contrato; pero, también han de entrar en la base imponible de esta extinción anticipada, puesto que también son objeto de este pacto modificatorio sobrevenido. En las liquidaciones por Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, no se trata de un impuesto sobre la transmisión de cierto bien o derecho, sino sobre un pacto inscribible con contenido económico. Lo que permite que el mismo contenido económico del contrato, pueda contar dos veces, al producirse dos hechos imposables, por ser objeto de dos pactos sucesivos en el tiempo, y cada uno inscribible separadamente. Según anteriores sentencias de 14.6.2022, nº 488/2020, y de 12.4.2024, nº 200/2022, incluso en caso de resolución del contrato por incumplimiento de la arrendataria financiera, la base imponible debe incluir, y solo debe incluir, las cuotas todavía no vencidas cuya obligación se extingue; y por la misma razón. Dichas cuotas, al quedar extinguidas, son el objeto del pacto inscribible de resolución contractual. En coherencia, en el presente caso de resolución anticipada del contrato por mutuo acuerdo, deben entrar en la base imponible las cuotas no vencidas en la fecha del pacto. Puesto que también en este caso es objeto del pacto, la extinción de la obligación de abonarlas. Y, sin que corresponda ahora juzgar sobre el valor residual, por no ser controvertido.

TRANSMISIÓN POR UNA COOPERATIVA DE VIVIENDAS A UN SOCIO PARTE DE SU PROPIEDAD

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de noviembre de 2024.

En la transmisión por parte de una cooperativa de viviendas a un socio de la misma de parte de su propiedad inmobiliaria -parcela o vivienda es lo mismo- no hay una transmisión sujeta al Impuesto, ya que ni tan siquiera a efectos fiscales existe un verdadero enajenante, falta el enriquecimiento del transmitente (ausencia de lucro), cuya personalidad jurídica actúa únicamente de mero instrumento coordinador, para facilitar a los asociados copartícipes en la cooperativa a expensas de sus aportaciones la consecución, en el presente caso, de una vivienda en una urbanización, dándose la ausencia de una transmisión en sentido fiscal que determina que tanto atendiendo a la norma del tradicional arbitrio de plusvalía establecida en la Ley de Régimen Local de 1955, como a la contenida en los arts. 87 y siguientes del Real Decreto 3250/1976, no exista una transmisión de la propiedad, que es precisamente el fundamento del mencionado impuesto municipal, ya que el asociado de la cooperativa era ya anterior copartícipe de la titularidad dominical de la parcela que se le atribuye -en este caso del piso y plaza de garaje-, con lo que, en definitiva se trata de un supuesto de no sujeción por faltar los elementos esenciales que configuran el tributo: transmisión e incremento del valor gravable, y que son necesarios para aplicar el impuesto municipal cuestionado.

La Administración tributaria demandada oponen que dichos pronunciamientos se realizaron en relación a distinto impuesto, lo que es cierto, pero no parece sin embargo razón de peso que pueda desplazar las claras valoraciones que dicha Jurisprudencia efectúa sobre la naturaleza y alcance de la operación, que no admiten como transmisión onerosa, sino más bien como concreción de derecho preexistente, en el mismo sentido a la reiterada Jurisprudencia relativa a la disolución de condominios, nuevamente, no idéntica a la de autos, pero si coincidente en lo esencial con el supuesto de autos.

OPERACIONES DE COMPRAVENTA DE ORO A PARTICULARES: NO SEA VULNERADO LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN LA ADMINISTRACIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 28 de octubre de 2024.

La Administración tributaria considera que siendo la cuestión de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las transmisiones de materiales preciosos usados de particulares a empresarios o profesionales en el ejercicio de su activada profesional, ampliamente discutida y existiendo criterios contradictorios por los distintos tribunales -cuestión que ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en las sentencias de 11 de diciembre de 2019 y siguientes-, no procede considerar que se hayan vulnerado los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima en la Administración.

La codemandada se opuso a la demanda invocando en primer lugar la extemporaneidad del recurso contencioso administrativo y, en cuanto al fondo, tras analizar la evolución doctrinal y jurisprudencial de la sujeción de operaciones de compraventa de oro a particulares en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosa, alega que el contribuyente que confió en el criterio asentado de oficio por el TEAC no puede ser regularizado ni sancionado por ello aun cuando ese criterio haya sido refutado por la nueva interpretación dimanante del Tribunal Supremo a partir de Diciembre de 2019, pues vulneraría el principio de confianza legítima protegido por el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público y derivado del principio constitucionalmente protegido de seguridad jurídica.

Para la Sala, una resolución del TEAC que resuelve en sentido contrario a sus propios criterios solo para adaptarse al criterio expresado en Sentencia aislada del Tribunal Supremo, no puede fundar una confianza legítima a que las liquidaciones sigan siendo anuladas por el TEAR aun cuando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que abiertamente se discrepaba, sienta criterio confirmando su validez. La resolución del TEAC en la que se funda la resolución ahora impugnada fue impugnada por la Comunidad de Madrid, que primero obtuvo su suspensión, y posteriormente su anulación, por lo que no se le pueden imponer los efectos de una resolución que no consintió, y cuando menos, vuelve a diluir la confianza legítima que se invoca en una resolución, que se encontraba recurrida por quien debía aplicarla.

No se extrae de la Sentencia del TS de 13 de junio de 2018 las conclusiones que ante esta controversia se vienen sosteniendo por los contribuyentes. La citada sentencia rechaza expresamente un pronunciamiento general y abstracto sobre la cuestión, exigiendo un examen de las circunstancias del caso, y lo cierto es que la Comunidad de Madrid entendió en todo momento que la operación debía tributar por ITP, y así lo entendió en realidad también el TEAC, que sin embargo, optó por seguir el criterio expresado en la Sentencia aislada del Tribunal Supremo de 18 de Enero de 1996, resolución del TEAC que en sus propios términos y fundamentos, no funda razonablemente una confianza legítima en que el TEAR continuara anulando liquidaciones cuando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que abiertamente se discrepaba, sienta criterio confirmando su validez.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 11 de octubre de 2024.

Se discute en este recurso si es aplicable a la escritura de declaración de obra nueva la exención tributaria prevista en el art. 45.I.B.12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Según este precepto, resultan exentas «las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados». Y la exención se extiende a las viviendas con protección pública que dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas en los términos previstos en la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 13/1996.

Sobre esta cuestión se pronunció el Tribunal en sentencia de 26 de junio de 2024:

Para el tribunal, habiendo anulado el TEAR la liquidación por falta de motivación, llama la atención el hecho de que la demanda no haga un esfuerzo especial para desarrollar la idea central en la que apoya el recurso, según la cual, solo son viviendas de protección de régimen concertado aquellas que se acojan a la financiación estatal. Lo cierto es que obra en autos la calificación definitiva de la promoción, que expresamente declara en su punto cuarto que dicha calificación "determina el reconocimiento definitivo de las exenciones y bonificaciones fiscales y demás beneficios previstos en la legislación en materia de vivienda protegida." Declaración cuya generalidad y rotundidad, hecha por la propia Comunidad de Madrid no resulta congruente con el planteamiento que ahora se realiza.

En cualquier caso, como apunta la demandada, no se encuentra soporte legal que fundamente dicha categórica afirmación pues las referencias que se encuentran en el RD 2066/08 a la financiación de viviendas protegidas se articula como una posibilidad, no como se pretende un rasgo definitorio o consustancial.

Por lo expuesto el tribunal desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad de Madrid.

CONTRATO DE OPCIÓN DE COMPRA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de octubre de 2024.

Se realizó escritura para elevar a público el documento privado de promesa de compraventa del inmueble. Este preacuerdo, del cual desconocía sus consecuencias fiscales en el momento de realizarlo, fue suscrito por M. -como futuro vendedor- y E. -como futuro comprador del bien-. En aquel momento, y tal y como consta en la documentación que obra en poder de la administración pública competente, se efectuó la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, estipulándose en aquel acto que el tipo impositivo a aplicar sobre el montante de la futura venta era del 7%. Sostiene que, en aquel momento, existió un evidente vicio en el consentimiento por parte de E., como consecuencia de la existencia de un error en las consecuencias fiscales de este negocio jurídico -consecuencias que desconocía-; pues consideraba que aquella liquidación era la suficiente, al comprender e integrar ambos actos jurídicos: la promesa y la futura compraventa, englobando ambas obligaciones fiscales en una misma liquidación. Este vicio en el consentimiento debería provocar la nulidad de las actuaciones que se le pretende imponer, que no es otra que un nuevo abono del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales como consecuencia de la efectiva compraventa del bien en cuestión. A pesar de la existencia de vicio en el consentimiento, la administración tributaria volvió a aplicar la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al acto jurídico de la compraventa. Denuncia el sujeto pasivo que se trata de un supuesto de doble imposición o liquidación, lo que supone que uno de los dos hechos impositivos, el de la promesa de venta, o el de la venta son incorrectos.

Para la Sala, la celebración de un contrato de opción de compra o de una promesa de venta se configura como un hecho imponible distinto del que se producirá, en su caso, cuando la parte optante ejerza su derecho de opción o se produzca la compraventa del bien que se trate, en cuyo caso sí se estará ante la entrega de un bien. En el momento del ejercicio del derecho de opción, o cuando se consolide la compraventa tributará como compraventa, sin que pueda deducirse de la base el importe de la prima satisfecha, por tratarse de hechos impositivos distintos, justificándose desde el punto de vista fiscal. De acuerdo con lo expuesto cuando las partes concedieron la opción de compra (o promesa de venta, en este caso es irrelevante la calificación) sobre las fincas se produjo un hecho imponible sujeto y no exento del ITP y AJD, cuya base imponible sería la mayor de las cantidades siguientes: El precio especial de la opción (100 euros), o el 5% de la base imponible de la futura transmisión de las fincas, siendo sujeto pasivo la sociedad a cuyo favor se constituyó la opción. Por lo tanto, se niega la doble imposición siendo correcta la nueva liquidación examinada por un hecho imponible distinto.

En cuanto a la alegación de un vicio del consentimiento, en esa sede judicial es irrelevante que un obligado tributario desconociera una norma a efectos de aplicar la misma.

TRANSMISIÓN DE OFICINA DE FARMACIA

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 24 de octubre de 2024.

La polémica suscitada acerca de si la transmisión de oficinas de farmacia en escritura pública se trata de una operación sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ha sido zanjada por el Tribunal Supremo, en favor de la sujeción al impuesto.

Con estas sentencias el Alto Tribunal no cambió la jurisprudencia, sino que la sentó en una cuestión sobre la que antes no existía y solo había soluciones dispares de los Tribunales Superiores de Justicia. Esta jurisprudencia ha sido reiterada en las ulteriores. Trasladándola al presente asunto, la Sala considera que la formalización en la escritura pública de la compraventa de la oficina de farmacia que fue adquirida por el actor se trata de una operación sujeta al impuesto sobre AJD, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles, como así resolvieron correctamente la oficina gestora y el órgano revisor.

No se comparte la alegación del actor de que aquella novedosa jurisprudencia -que no cambiante- sobre la interpretación que debe hacerse del art. 31.2 del TRLITP y AJD no pueda ser aplicada a la presente escritura por el solo hecho de haberse autorizado esta con anterioridad en el tiempo al dictado de las sentencias del Tribunal Supremo.

El tribunal no aprecia vulneración de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica que se invocan en la demanda. El principio de confianza legítima no es de aplicación frente al principio de legalidad -aquí, legalidad tributaria en la determinación del hecho imponible, art. 8.a) LGT- por lo que ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo que fuera contrario a aquellos, y a la interpretación que establece la doctrina jurisprudencial, como fuente complementaria del ordenamiento jurídico (art. 1.6 del C.C.).

.....

CARÁCTER GANANCIAL DEL VALOR DE LAS SOCIEDADES QUE FORMAN EL CAUDAL HEREDITARIO

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 14 de octubre de 2024.

.....

La parte actora alega en esencia en apoyo de sus pretensiones lo que sigue: Carácter ganancial del valor de las sociedades que forman el caudal hereditario. Sostiene la demanda que las participaciones sociales fueron adquiridas constante el matrimonio, que se regía por el régimen económico de sociedad de gananciales y, en consecuencia, se debía incluir en la base imponible de la propuesta de liquidación únicamente el 50% del valor de las participaciones sociales. Al respecto se aportaron escrituras de constitución de las sociedades en las que se expresa el régimen ganancial del matrimonio, no haciéndose constar que las participaciones se adquirirían con carácter privativo. El carácter ganancial de los bienes adquiridos durante el matrimonio queda ratificado y acreditado por el certificado literal de matrimonio del Registro Civil.

La Administración sostiene en síntesis que existe la presunción de ganancialidad de los bienes que integran la sociedad de gananciales, pero el actor ha realizado un acto que enerva tal presunción, como es su autoliquidación, por el que ha manifestado de manera expresa que estos bienes eran privativos del causante. Este acto goza de una presunción de certeza por lo que debe probarse lo contrario de lo expuesto en la autoliquidación que enervó la presunción de ganancialidad. Las escrituras públicas de constitución de las diferentes sociedades, en las que se determina en dos de ellas, que el causante estaba casado con en régimen de sociedad de gananciales y se aportó certificación literal del matrimonio en la que consta que no otorgaron capitulaciones matrimoniales. Sin embargo, ello, no determina que la propiedad de acciones y participaciones no correspondiera al 100% al causante, tal y como declaró el actor en su autoliquidación.

Para la Sala, la propia parte actora incluyó en su propia autoliquidación en el caudal relicto el 100% de las participaciones sociales que el causante ostentaba de GQSL, GTPSL, y GSL. La esposa del causante era titular del 65% de las participaciones sociales de ACSL y dicha participación en modo alguno ha sido determinada como ganancial por la parte actora, sin que fuese incluida en el caudal hereditario. La referida ACSL presentaba fondos propios siendo participada en un 25% por GQSL, de la que el causante tenía una participación del 90%. Las consideraciones anteriores no pueden desvirtuarse por la presunción de ganancialidad del art. 1361 del Código Civil, pues la autoliquidación tributaria del hoy actor es determinante de lo contrario. Ha de darse virtualidad y eficacia a lo declarado y ello vincula al declarante a su acto propio de manifestación de voluntad, de la que sólo podrá desdecirse en casos excepcionales y tasados, fundados en el error de hecho, lo que no ha ocurrido en el supuesto que se enjuicia.

.....

CARÁCTER DEDUCIBLE DE LAS DEUDAS

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 14 de octubre de 2024.

.....

Alega el actor que en el transcurso del procedimiento la Administración tributaria no ha permitido la deducibilidad de las deudas declaradas al considerar que no ha quedado demostrada su existencia y que las deudas son a favor de sociedades titularidad al 100% de herederos. Considera la demanda que se han aportado escrituras públicas, certificados de las entidades acreedoras, certificados de los administradores de las sociedades, justificantes bancarios y demás documentación que acreditan de una forma fehaciente la existencia de las deudas a la fecha de fallecimiento del causante. Sostiene la demanda que el art. 13 del impuesto se refiere a los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos, aunque renuncien a la herencia, pero no se refiere a sociedades mercantiles, que no hace falta decir, son entidades con personalidad jurídica propia y diferenciada respecto a la de sus socios.

Para la Administración, la prueba aportada por el recurrente tampoco acredita las deudas cuya deducción se pretende. No existe documento público o privado alguno suscrito que justifique su asunción. No se conoce si existe tipo de interés aplicable ni tampoco calendario de pagos o los efectos de incumplir la obligación de restitución.

Para el Tribunal, los herederos serían los favorecidos de las deudas del causante si queda acreditado y demostrado

la existencia de la deuda, y el supuesto negocio jurídico por el que se contrajo sin factura alguna; deuda de la que se manifiesta tener su origen en la compra del causante de una vivienda mediante cheque de la entidad ACSL., y una póliza de crédito. No cabe entender la deducibilidad de las referidas deudas por el certificado del administrador de ACSL., que resulta ser la Sra. C., heredera, y que señala la existencia de una deuda de 1.131.500 euros con el causante, y con el certificado del administrador de CGSISL., D R., heredero, que expresa la existencia de otra deuda de 600.000 euros con el causante.

Como se ha dicho los herederos serían los favorecidos de las deudas del causante y ello se impide por el art. 13 de la Ley del Impuesto de Sucesiones, que tiene un marcado carácter antielusorio, solo con este fundamento puede entenderse que obliguen a los herederos, a tributar por una cantidad que no han recibido. Otra interpretación lesionaría el principio de capacidad económica, tal y como indica la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de octubre de 2023.

A la tributación no puede obstar que la deuda se haya contraído con una sociedad. La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prohíbe la deducción de deudas cuando el acreedor es el heredero o un pariente lo que encuentra su explicación y finalidad en la evitación de actuaciones elusorias tendentes a minorar ficticiamente la base imponible. La anterior previsión entendemos resulta también de aplicación cuando la deuda se ha contraído con sociedad cuyos accionistas son los herederos pues, en definitiva, a los efectos de aplicación del artículo citado, en nada difiere el reconocimiento o documentación de una deuda por parte de uno o varios herederos como persona física, del que resulta por la suma de voluntades de aquellos mismos herederos a través del correspondiente órgano social.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

FALTA DE COMPETENCIA DE LA OFICINA DE GESTIÓN PARA PRACTICAR LA LIQUIDACIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 12 de septiembre de 2024.

La actora plantea una cuestión de carácter formal que afecta al procedimiento en el que fue practicada la liquidación objeto de recurso. Se refiere a la competencia del órgano de gestión que la ha practicado. La parte actora considera que el órgano de gestión se ha excedido de las competencias que tiene atribuidas en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. En el apartado de la demanda destinado a exponer los argumentos que sirven de sustento a este motivo de impugnación alega dos irregularidades: la primera, el incumplimiento del artículo 137 LGT, bajo el argumento de que no se han delimitado la naturaleza y el alcance del procedimiento; y la segunda, que se ha producido un exceso de las facultades de comprobación formal

Para la Sala, no se aprecia ninguna de las irregularidades invocadas por las razones que se pasan a exponer:

El acuerdo de inicio indica el tipo de procedimiento incoado, o mejor dicho, los procedimientos que se han seguido de una forma combinada, el de comprobación limitada y el de comprobación de valores, que son dos de los procedimientos de gestión tributaria previstos en el artículo 123 LGT. El primero de ellos está dirigido a comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, y en él solo se podrán realizar las actuaciones previstas en el artículo 136.2 LGT. Y el segundo está dirigido a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 LGT. La lectura del acuerdo de inicio permitía a la interesada conocer el alcance del procedimiento: la comprobación del valor real de los bienes y derechos transmitidos, y la comprobación del cumplimiento de los requisitos para aplicar una reducción fiscal. Y esos son los dos únicos extremos a los que se contrajo la liquidación, por lo que no se aprecia ningún incumplimiento del artículo 137 LGT.

Por lo que se refiere ahora a las facultades de los órganos de gestión tributaria para llevar a cabo tales comprobaciones, los órganos de gestión tributaria son competentes para comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, y también lo son para comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para aplicar una reducción fiscal. Los artículos 117.1 LGT y 116 del RGAT son claros al respecto. El primero establece que la gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria; g) La realización de actuaciones de comprobación de valores; h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.

COMPROBACIÓN DE VALORES: RAZONES PARA COMPROBAR LA FALTA DE CONCORDANCIA ENTRE EL VALOR DECLARADO Y EL VALOR REAL

Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de diciembre de 2024.

El objeto del recurso consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria. Esclarecer si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto (art. 10.1 TRLITP y AJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica. Y precisar si, a los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que conste informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

Se completa la doctrina jurisprudencial, establecida en particular en la STS núm. 75/2023, de 23 de enero, relativa a las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios y, en particular, sobre la necesidad de motivar el inicio del procedimiento de comprobación, en el sentido de declarar, en términos similares a los recogidos en la STS de 28 de octubre de 2022, que de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido. Esto es, que esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo -en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación- y no ha reaccionado frente a este último valor.

La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

SANCIÓN: IMPORTES PROPORCIONADOS POR LA ADMINISTRACIÓN MEDIANTE CONSULTA VINCULANTE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 12 de noviembre de 2024.

Se argumenta por el sujeto pasivo la improcedencia de la sanción ya que por liquidar un impuesto (ITP) tomando como base imponible, los propios importes proporcionados por la Comunidad de Madrid mediante consulta vinculante.

En la normativa propia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se encuentra el art. 46 que dispone en su apartado "3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible". Por lo tanto, está estableciendo un límite inferior del valor por el que se puede autoliquidar, esto es, el precio o contraprestación pactada. Es cierto, tal y como se ha indicado por el recurrente que tal precepto se inserta en un capítulo de la Ley dedicado a la comprobación de valores, sin embargo por esta Sección, y ante la ausencia de pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre tal cuestión, considera por mayoría que tal principio excede de los propios términos estrictos de la comprobación y supone una norma general que impide liquidar por una cantidad inferior de la contenida en la escritura como precio, puesto que ello supondría que parte de la contraprestación efectivamente pactada quedase sin tributación. Siendo clara que la contraprestación pactada

era superior al valor por el que se autoliquidó era correcta la actuación de la Administración de corregir la autoliquidación aplicando el precio pactada, aun existiendo dicha consulta previa, al anteponerse esta norma específica al régimen general de las consultas.

Por todo lo anterior, procede declarar la conformidad a derecho de la liquidación. Por el contrario, procede anular la sanción, ya que las dudas de derecho que se han expuestas, así como la discrepancia entre los órganos técnicos administrativos, son suficientes para afirmar la existencia de una interpretación razonable de la norma que no fue valorada convenientemente en la resolución sancionadora.

ERROR COMETIDO EN EL CÁLCULO DE LA CANTIDAD RECLAMADA ALEGANDO LA CONCURRENCIA DE UN EVIDENTE ERROR ARITMÉTICO Y PERJUICIO DE IMPOSIBLE O DIFÍCIL REPARACIÓN.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 29 de octubre de 2024.

La parte recurrente alega, en síntesis, que en la reclamación económico administrativo interpuesta alegaba distintos motivos de nulidad siendo uno de ellos la existencia de un error cometido en el cálculo de la cantidad reclamada y se solicitó la suspensión alegando la concurrencia de un evidente error aritmético y perjuicio de imposible o difícil reparación a un menor y en su futuro.

Para el tribunal, el error porque se alega se refiere a un error aritmético pero lo argumentado como cuestión de fondo a examinar en la reclamación económico administrativa, es propiamente un error de motivación en la cuantificación de la liquidación que se califica como de "operaciones confusas" que no justificarían el importe señalado. Se trata de una controversia esencialmente jurídica, aunque la parte indica que, acorde a su apreciación de la prueba, el importe debería ser en todo caso inferior refiriéndose a un importe de la "mitad de los saldos existentes" que no cuantifica sino que cabe sólo deducir de la suma final ofrecida; la propia parte lo que alega es que el defecto de motivación se refiere a que no se indica "que cuánta va a tomar para el cálculo: si la cuantía a la fecha del fallecimiento o el saldo mayor".

En relación con el error de hecho o material, la reiterada doctrina jurisprudencial tiene establecido que tal error se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose "*prima facie*" por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho), por lo que, para poder aplicar, en este caso, el mecanismo de rectificación de lo que el recurrente ha venido reputando como un simple error material o de hecho, hubiera sido preciso que concurrieran, en esencia, tratándose sobre todo de un recurso económico administrativo extraordinario de revisión, las siguientes circunstancias: 1) que se hubiera tratado de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en que se advierte; 3) que sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables, ni de sustituir, en cierto modo, el criterio jurídico resolutorio del órgano que ha adoptado la decisión en que se entienda cometido el error ; 4) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); y, 5) que se aplique o se declare con un hondo criterio restrictivo.

En suma, en los términos remisorios empleados en la solicitud no cabe apreciar se invoque estrictamente un mero error aritmético. Y en cuanto a los perjuicios de difícil o imposible reparación, la mención resulta imprecisa en cuanto a la afectación de los intereses del menor, debiendo atenderse que esa condición era la que correspondía a la recurrente a la fecha del recurso, pero no se argumentaba y justificaba esa efectiva incidencia con relación a la capacidad económica, especialmente dada la naturaleza del tributo que nos ocupa.

VALORACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO, QUE NO FUE OBJETO NI DE LA RECLAMACIÓN ECONÓMICA NI DE RECURSO

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 29 de octubre de 2024.

El recurso plantea si se puede resolver en un recurso de ejecución sobre una cuestión, en este caso la valoración del ajuar doméstico a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, sobre la que no se pronunció el TEARC, que estimó en parte la reclamación contra la liquidación, en resolución que no fue objeto de recurso ante esta vía jurisdiccional, y, por consiguiente, respecto de la que tampoco hubo sentencia pronunciándose sobre la valoración del ajuar doméstico.

Para la Sala, hay que aceptar que la valoración del ajuar doméstico no fue objeto ni de la reclamación económica, ni de la

resolución que le puso fin, en la que únicamente se anuló la liquidación tributaria por Impuesto de Sucesiones para aplicar la reducción del 95% del valor de unas participaciones sociales, a fin de determinar la base imponible. El pronunciamiento de esa resolución no imponía ningún otro ajuste en relación con la base imponible, ni, por tanto, el ajuste sobre el valor del ajuar doméstico que ahora pretende, en recurso de ejecución, la parte actora.

El artículo 241 ter 1º de la LGT dispone que *"Los actos de ejecución de las resoluciones económico administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas"*. La resolución recurrida, dictada en ejecución de una resolución previa del TEARC, de estimación parcial de la reclamación contra una liquidación por Impuesto sobre Sucesiones, se ajusta al único pronunciamiento de esta última, de aplicación de la reducción del 95% en el valor de unas participaciones, no encontrándose habilitada para ejecutar nada más, pues la resolución ejecutada del TEARC, que fue aceptada por la actora al no recurrirla ante esta jurisdicción, no incluyó ningún otro pronunciamiento.

Procede desestimar el recurso.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

REDUCCIÓN CON OCASIÓN DE LA DONACIÓN DE PARTICIPACIÓN: MOMENTO EN QUE DEBE DETERMINARSE LA REALIZACIÓN DE LAS FUNCIONES RETRIBUIDAS DEL DONATARIO

Tribunal Supremo. Sentencia de 31 de octubre de 2024.

El presente recurso trata de la concreción del periodo temporal al que debe venir referido el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento, prevista en el artículo 20.6 LIS, con ocasión de la donación de participación en el capital de distintas sociedades. Más particularmente, trata de si, para comprobar que se ha cumplido el requisito de la percepción de rendimientos por las funciones de dirección de la mercantil en un determinado porcentaje de sus rentas empresariales, profesionales y del trabajo, debe estarse al momento en que tiene lugar la donación o, en cambio, puede tenerse en cuenta el 31 de diciembre del año en que tiene lugar.

Para la Sala, la controversia, exactamente, versa sobre el momento en que debe cumplirse dicha condición, la de que las funciones de dirección sean remuneradas en los términos indicados. La solución del problema se complica porque se entrelazan normativas de tres impuestos (IP e IRPF e IS) debido a las remisiones que entre ellos se producen, toda vez que, en lo que aquí importa, sus respectivos devengos son asincrónicos. En dos de ellos (IP e IRPF) el devengo es periódico, mientras que en el otro (ISD) es instantáneo. Añade más dificultad el hecho de que en el ISD se distingue entre la "adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio" y "la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos, distinción que se lleva al extremo, como no puede ser de otra manera, de establecer un momento específico para cada supuesto a los efectos del devengo.

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

PORCENTAJE DEL PATRIMONIO SOBRE EL QUE DEBE APLICARSE LA REDUCCIÓN

Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de septiembre de 2024.

No se discute por las partes el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 10.Dos.4 de la Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos y artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino en que porcentaje del patrimonio debe aplicarse la reducción del 95% por la adquisición de la participación en una mercantil, según se considere que parte del patrimonio social se encuentra afecto al ejercicio de la actividad sobre la que se aplica la reducción del 95%.

Para la Sala, se debe empezar por analizar si la Inspección incurre en error al considerar como no afectos los inmuebles de la entidad destinados a la actividad de arrendamiento, ya que no se cumple el requisito del artículo 27.2 b) de la Ley

del IRPF, entendiéndose que no se acredita que concurra una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Señala la Sala, que tal y como señala la Inspección, y descartando por sus actividades a la empleada de limpieza y a los dos peones de la construcción el actor no ha acreditado con estos dos trabajadores que se cumpla el citado requisito de tener una persona con jornada laboral completa dedicada a la actividad de arrendamiento, solo ha acreditado la existencia de dos trabajadores contratados a media jornada que y respecto los que se recoge como función en sus contratos atención al público, desconociendo si ello tiene relación o no con la actividad de alquiler y no constando que tengan jornada completa, por lo que el motivo debe ser desestimado

En relación con la persona contratada en jornada completa en régimen de autónomos que es la actora, señala que se ha acreditado que en el año 2013 y 2014 realizaba su labor como empleada con relación laboral dentro de la actividad de arrendamiento de inmuebles y a jornada completa, aportándose sus nóminas y una manifestación del administrador actual aclarando el trabajo que hacía la misma, pero la Inspección considera que no cumple con la condición porque se encuadra en el régimen de autónomos al ser cónyuge del administrador de la sociedad y no haberse aportado un contrato laboral escrito donde se especificase su jornada, cuando hay que atender a la verdadera naturaleza de la relación y a que esta está obligada a cotizar por autónomos al trabajar en la compañía y tener entre ella y su marido el 50% del capital social.

Respecto la actividad de arrendamiento, la Inspección considera no afectos lo inmuebles que se encontraban arrendados al entender que no se cumplen los requisitos de la Ley del IRPF para considerar la actividad como una actividad económica al carecer de personal contratado en 2013 y tener en 2014 una persona contratada con una jornada de 30 horas semanales, siendo que la sociedad tenía 16 inmuebles arrendados y obtuvo unos ingresos por arrendamiento de 281.772,97 euros en 2013 y 223.762,25 euros en 2014, y que estando integrada dentro del grupo empresarial, titular del 50% de las participaciones sociales, la actividad de arrendamiento se realizaba con los medios que le aportaba el grupo empresarial. No se cumple el requisito del artículo 27.2 de la Ley del IRPF, en cuanto a una persona contratada a tiempo completo, ni se ha acreditado que se trate de un grupo empresarial a efectos mercantiles ni que exista una entidad con actividad de gestión en las otras, lo que como señala la Inspección conllevaría la facturación de servicios entre las mismas.

MÉTODO DE VALORACIÓN DE UNA MERCANTIL

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 12 de septiembre de 2024.

Trae causa el presente litigio en una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones con motivo del pacto de mejora en virtud del cual el padre de la recurrente le transmitió 50 participaciones sociales de una entidad.

La parte actora se opone a la comprobación de valores realizada, y para ello alega los siguientes motivos en la incorrecta utilización del método de valoración basado en un sistema de capitalización de beneficios empresariales de la sociedad filial.

Para la Sala, artículo 57 LGT permite a la Administración comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en él, entre los que figuran, en lo que aquí interesa, por una parte, el de Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale -apartado a)-; y por otra, el Dictamen de peritos de la Administración -apartado e)-. El método empleado ha sido el de valoración clásico o alemán, encuadrado dentro de los métodos de valoración mixtos o compuestos, pues combina un método estático acudiendo al último balance cerrado con anterioridad al devengo del impuesto, y uno dinámico, que se calcula en función del promedio de los beneficios declarados a efectos fiscales en los ejercicios inmediatos anteriores a la fecha de devengo ponderándose gradualmente, en mayor medida, los más próximos al devengo del tributo. Según este método, el valor de la empresa está formado por el activo real neto de la explotación y los beneficios esperados en un horizonte temporal razonable. Este método fue aceptado por la Sala.

Asimismo, esgrime la actora la falta de motivación del valor asignado a los activos intangibles, alegando que faltan datos que expliquen por qué el método seleccionado corresponde a una valoración de mercado de una entidad en funcionamiento, cuando la Administración contaba con un marco normativo de referencia

Sin embargo, para la Sala, en el informe de valoración se recogen los medios y criterios empleados por el perito para calcular el valor de las participaciones sociales -trasladados a la propuesta de liquidación-, de manera que la parte actora ha podido conocer los fundamentos técnicos empleados para llegar al resultado final. La actora no cuestiona los datos contables empleados por el perito, que son un reflejo del balance de la empresa. Y precisamente por encontrarnos ante una empresa en funcionamiento en el informe de valoración se justifica la utilización de un método que responda a la necesidad de reflejar, por un lado, el activo real, y por otro, los activos intangibles derivados de las relaciones empresariales

o profesionales que por su naturaleza no aparecen reflejados en la contabilidad, esto es, el mayor valor para el negocio (clientela, marca, posicionamiento en el mercado, etc.).

Este método es el método de valoración clásico, que, con la valoración adicional del intangible singulariza el valor de una sociedad que genera beneficios de manera estable en relación con otras que, a pesar de disponer de un mínimo de patrimonio, en términos cuantitativos o cualitativos, generan pérdidas. Así se explica en el informe de valoración, añadiendo que, en tal sentido, la valoración del fondo de comercio constituye el mejor indicador de los valores intangibles y que el verdadero valor de la sociedad tiene que ver mucho más con su capacidad para generar beneficios que con el valor contable de su patrimonio.

INCLUSIÓN EN LA MASA HEREDITARIA DE LOS DERECHOS DE CRÉDITO QUE UN CAUSANTE OSTENTABA FRENTE A UN HEREDERO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 25 de octubre de 2024.

La controversia se circunscribe a una problemática netamente jurídica, si los derechos de crédito que un causante ostentaba frente a un heredero, deben incluirse en la masa hereditaria a efectos del Impuesto de Sucesiones, o por el contrario el derecho de crédito se extingue por confusión de derechos, en el momento mismo de la muerte por ostentarse frente a un heredero, no integrándose en la masa hereditaria, y por tanto no tributando.

En la herencia del art. 659 CC y en la masa hereditaria a efectos de determinar el Impuesto de Sucesiones, art. 9 LIS se incluyen sin duda los derechos de crédito del causante contra los herederos. La fórmula de determinación que esgrime el codemandado no es una consecuencia obligada de los preceptos citados, sino una interpretación de los mismos que desvirtúa totalmente el concepto de determinación de la masa hereditaria, previo a las operaciones de partición, que violaría las normas de respeto de legítimas y que dejaría inoperante el Impuesto de Sucesiones ya que bastaría constituir un contrato de préstamo de todo el patrimonio a favor de quienes va a instituir heredero con fecha de término muy dilatada en el tiempo y de previsible incumplimiento antes del fallecimiento del prestamista, para eludir el pago del Impuesto de Donaciones, ya que se utiliza el instituto jurídico del préstamo, e igualmente el pago del Impuesto de Sucesiones porque se ha despatrimonializado la masa hereditaria al no poder incluir en ella el derecho de crédito.

Es cierto que la presente Sección ha analizado en numerosas ocasiones los derechos de créditos del causante frente a los herederos, como en sentencia de fecha 14 de marzo de 2024, pero siempre circunscrita a un problema de la prueba sobre la cancelación previa a la muerte de dicho préstamo, porque ciertamente no se había puesto en duda por ninguna de las partes la premisa, incuestionada también por la Sala de que tales derechos de crédito en caso de que no se hayan extinguido antes de la muerte, tributan Impuesto de Sucesiones, con independencia de que a nivel de cobro evidentemente el heredero en su condición de "acreedor heredado" no se va a exigir el pago en su condición de "deudor".

Por lo expuesto se estima el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid.

RENUNCIA A LA HERENCIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de octubre de 2024.

Es motivo de controversia que se renunció a la herencia de la madre mediante escritura pública y que ninguno de los razonamientos en los que se basa la Administración recurrente prueba que las hermanas Antonia, Esther y África hayan realizado ningún acto que no habría derecho a ejecutar sino en calidad de heredero ni actos claros y precisos que revelen la voluntad inequívoca de aceptar la herencia de su madre. Por su parte la Administración tributaria entiende que en el supuesto que nos ocupa hay datos que indican actos de aceptación tácita de la herencia.

Los datos de la Agencia Tributaria que figuran en el expediente administrativo no desvirtúan tampoco la escritura de renuncia a la herencia, como tampoco lo hacen las circunstancias recogidas en las resoluciones de los recursos de reposición, referidas a que en las declaraciones del IRPF D^a. Adela declaró como de su propiedad el 100% de la vivienda de la DIRECCION000, que D^a. Antonia no declaró propiedad alguna de dicha vivienda hasta declaraciones de IRPF posteriores al fallecimiento de su madre, que en el Catastro figura dicha vivienda a nombre de los herederos de D^a. Adela a partir de su fallecimiento, o que figuraban en el Catastro a nombre de los herederos de D^a. Adela otros tres inmuebles en la DIRECCION003 y DIRECCION004 de Vigo, y que de los datos declarados en la Agencia tributaria se desprendería que

estos inmuebles se encontraban alquilados percibiéndose por ellos rendimientos de capital inmobiliario. Tales datos no demuestran ni que dichos bienes estén a nombre de las codemandadas, ya que la Administración se refiere a herederos sin especificar, y las codemandadas renunciaron a la herencia, ni que estas perciban dichos rendimientos. Y en cuanto a la declaración de D^a. Adela del 100% de la vivienda de la DIRECCION000, la información registral y la escritura de aceptación de la herencia de su hermano anteriormente mencionadas, contradicen tal declaración.

Por todo ello, existiendo una escritura de renuncia a la herencia de D^a. Adela por parte de las codemandadas, cuya validez no ha sido desvirtuada por la Administración, resultan conformes a Derecho las resoluciones impugnadas, con la consiguiente desestimación del recurso.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A UNA PERSONA DE LA CUAL NO CONSTA ACTUACIÓN ALGUNA DE ACEPTACIÓN O REPUDIACIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 13 de septiembre de 2024.

La cuestión controvertida consiste en determinar si la liquidación del Impuesto de Sucesiones girada a una persona llamada a la herencia a través de acta de declaración de herederos de acuerdo con los artículos 493 y siguientes del Código Civil, pero respecto de la cual no consta actuación alguna de aceptación o repudiación, es o no conforme a derecho.

No puede negarse a priori, que como llamada a la herencia es sujeto pasivo, sin perjuicio de que en el supuesto de que renuncie finalmente a la herencia se proceda a la devolución correspondiente. Y además ello es coherente con la doctrina del Tribunal Supremo relativa a que la presentación de la liquidación del Impuesto no supone aceptación de la herencia porque el pago del ISD es un deber jurídico que impone la normativa fiscal y ha de ser entendido por definición como un acto debido, y no como un acto libre, y por tanto no supone aceptación tácita de la herencia, al ser, como se ha dicho, un acto debido que se realiza para evitar una sanción, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 26 de octubre de 2009, que recoge, a su vez, el contenido de las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2.003 y de 5 de abril de 2.006.

MINUSVALÍA DEL HEREDERO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 10 de septiembre de 2024.

D^a Marcelina presentó autoliquidación por el Impuesto aplicándose la reducción de la base imponible por ser minusválido el heredero, D. Virgilio, con discapacidad del 65 % o superior. La Administración tributaria giró liquidación a cargo de la demandante como sucesora de D. Virgilio, modificando la autoliquidación solamente, en que no se aplicaba la reducción por discapacidad. Interpuesta reclamación económico administrativa, el TEAR la estimó parcialmente, para reconocer a D. Virgilio como heredero, una reducción de 55.000 euros, por haber acreditado minusvalía del 33 % o superior. Siendo el documento acreditativo, la resolución de la Dirección Provincial del Instituto Nacional de la Seguridad Social, reconociéndole pensión por incapacidad permanente con grado de gran invalidez. Relata la demandante que D. Virgilio, en 2009, sufrió una hemorragia cerebral, siendo intervenido y quedando como secuela, hemiplejía izquierda, en los términos descritos en el informe pericial que aporta. Alega la demandante que, si D. Virgilio hubiese solicitado en vida valoración de su minusvalía, obviamente se le hubiera valorado en más del 65 %, dada la situación descrita. La Administración tributaria se opone que la parte demandante acredita la dependencia de D. Virgilio; pero, es distinto, el grado de discapacidad; el cual, si es superior al 33 %, normalmente se acredita con la resolución específica de reconocimiento del IMSERSO o servicio homólogo de la comunidad autónoma. Y que tampoco acredita esta discapacidad del 65 % por otro medio. No bastando al efecto, hacer consideraciones hipotéticas.

Para el tribunal, la Ley del Impuesto de Sucesiones se remite al baremo indicado en el art. 148 de la Ley General de la Seguridad Social de 1994, Real Decreto Legislativo 1/1994. Este baremo era entonces y en la fecha del devengo de este impuesto, el aprobado por el Real Decreto núm. 1971/1999, de procedimiento de minusvalía, en vigor hasta el 19.4.2023. En esta última fecha, quedó derogado por el Real Decreto 888/2022. No consta en autos una descripción completa de las limitaciones de D. Virgilio, no está incluida en la pericial aportada, ni consta en el expediente administrativo. Lo más aproximado es una somera transcripción, adjunta a la resolución del INSS reconociendo la situación de gran invalidez laboral.

Conforme a la Ley del Impuesto de Sucesiones, es preciso acreditar una discapacidad o minusvalía superior al 65 %, según el baremo del art. 148 de la LGSS de 1994. Este artículo ya no está vigente por sí mismo, pero resulta aplicable porque se remite la Ley del Impuesto de Sucesiones, aún en vigor.

Esta LGSS de 1994 regulaba las enfermedades y lesiones causa de incapacidad laboral para prestación contributiva de incapacidad, en el art. 137, remitiéndolas a regulación que aprobaría el Gobierno y que efectivamente, fue distinta del Decreto 1971/1999. En dicha fecha de 2001 de redactarse este artículo de la Ley del Impuesto de Sucesiones, aún no existía un sistema de prestaciones específico para dependencia. En consecuencia, solo resulta relevante a efectos de esta bonificación en el Impuesto de Sucesiones, el grado de discapacidad o minusvalía, y no en cambio, el grado de incapacidad laboral, ni el grado de dependencia.

Entrando por tanto en el grado de discapacidad o minusvalía viene regulado en el Real Decreto 1971/1999, y se expresa en porcentajes de pérdida de capacidad o habilidad humana, del 0 al 100 %. En concreto en la Tabla 30 de deficiencias de la extremidad inferior con alteración de la marcha, se contempla expresamente el punto K "necesita una silla de ruedas", y se valora en el 65 % de discapacidad o invalidez. Consta como documento 2 de la demanda, la resolución de 19.4.2010 del Instituto Nacional de la Seguridad Social por la que se reconoció a D. Virgilio la incapacidad laboral permanente en grado de gran invalidez. Se reconoció entre otras limitaciones, en la pierna, posibilidad de extensión de la rodilla, y movilización en silla de ruedas. En consecuencia, D. Virgilio desde antes de devengarse este impuesto, necesitaba silla de ruedas para desplazarse, lo cual se suponía una discapacidad o invalidez del 65 %. Motivo por el cual resultaba acreedor de una reducción de la base imponible del Impuesto de Sucesiones, de 150.253,03 euros por su discapacidad, con las actualizaciones procedentes.

CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO DEL CÓNYUGE VIUDO POR BIENES DE LA HERENCIA EN PLENO DOMINIO

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 29 de octubre de 2024.

El actor señala que al menos debe aplicarse el contenido del artículo 57 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al haberse conmutado el usufructo del cónyuge viudo por bienes de la herencia en pleno dominio, y todo ello sin alterar, ni por exceso ni por defecto, el valor de los haberes de heredero y legatario en el conjunto de la herencia. Añade que procede también aplicar la reducción por adquisición de vivienda habitual por completo al recurrente, el heredero y hoy actor, al ser aquella uno de los bienes que se adjudica en pago de su haber hereditario. Debería procederse a la devolución de ingresos indebidos realizados de más consecuencia de la diferencia entre las liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones realizadas en base al documento privado otorgado por el compareciente y su madre y las que corresponden por el otorgamiento de la escritura pública de liquidación de la sociedad conyugal y aceptación y adjudicación de herencia otorgada ante notario, en la que se procedió a conmutar el usufructo vitalicio del cónyuge viudo por bienes en pleno dominio, procediendo adicionalmente y como petición subsidiaria y adicional de la anterior a aplicar la reducción por adquisición de vivienda habitual del causante en el cálculo de la base liquidable del heredero.

Para la Sala, dispone con claridad el artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007, la liquidación sobre el hecho de la conmutación del usufructo universal legado a la viuda en documento privado devino firme por consentida, ya que el recurrente, una vez que le fue notificada, no interpuso ni recurso de reposición ni reclamación económica administrativa en el plazo de un mes establecido por el legislador, de modo que alcanzó firmeza, por consentida, lo que veda el enjuiciamiento de las cuestiones de fondo planteadas por el actor.

INTERRUPCIÓN DEL PLAZO PARA PRESENTAR LA AUTOLIQUIDACIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 18 de septiembre de 2024.

El sujeto pasivo no presentó la declaración por el Impuesto sobre Sucesiones en plazo. Consta que, en abril de 2014, durante la tramitación del procedimiento inspector, alegó la existencia de Diligencias previas del juzgado de instrucción número 1 en base a una denuncia por desaparición de la causante así como la investigación por la incorrecta administración de las cuentas de la causante, y que dichas diligencias abarcaban desde 2005 hasta 2013, y señalando que debido a las mismas no había podido disfrutar del patrimonio de la causante.

Por parte de la Administración tributaria, conforme a la normativa vigente, dichas diligencias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos de suspensión recogidos en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que el procedimiento inspector y, en su caso, el procedimiento sancionador, debía continuar hasta su

terminación.

El Tribunal Central aprecia la culpabilidad de la parte reclamante por no presentar la declaración en plazo a sabiendas de que se había producido el hecho imponible, sin que concurra ninguna causa de suspensión tipificadas en la Ley. En el acuerdo de liquidación -en el procedimiento sancionador no se alegó- la Inspección razonó que la documentación aportada por el obligado tributario no acreditaba que las diligencias penales afectasen al testamento en el que aquél fue instituido heredero.

Para el tribunal, contrariamente a lo afirmado por el obligado tributario para justificar la interrupción del plazo para presentar la autoliquidación por el impuesto de sucesiones, que no se produjo tal interrupción, y que pudo aceptar y adquirir la herencia que le había sido diferida, tal y como el mismo lo evidenció, por no concurrir causa de interrupción, ya que entre octubre de 2006 y mayo de 2010, no consta que se siguieran diligencias penales por posible falsedad del testamento de la causante, sino por posible desaparición. Consecuentemente, no hay interpretación razonable de la norma o circunstancia fáctica por la cual pudiera excluirse el incumplimiento voluntario o intencional de la obligación de presentar la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones en el plazo de seis meses desde el fallecimiento de la causante. Procede, pues, dictar sentencia desestimando este recurso.

VALORACIÓN DE PARTICIPACIONES

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 24 de octubre de 2024.

La cuestión consiste en saber si la Administración tributaria ha actuado correctamente a la hora de valorar las participaciones sociales de "IP, S.A.", que formaban parte de la herencia de D. Juan. Mientras que la Administración tributaria defiende la conformidad a derecho de la valoración que se sustenta en el cuaderno particional de julio de 2017, sin embargo, la parte actora se opone a esta forma de proceder en cuanto a la valoración de las participaciones sociales tomando como referencia el informe del contador-partidor de julio de 2017.

La Administración tributaria trata de justificar la conformidad a derecho de la valoración practicada, alegando que el devengo de impuesto tuvo lugar en agosto de 2016, y mediante escritura pública de noviembre de 2017 se protocolizó el cuaderno particional de julio de 2017, que recoge la valoración efectuada en el informe de mayo de 2017.

El artículo 158.h) 4 del Real Decreto 1065/2007, establece que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 57.1.h) LGT, el valor de los bienes transmitidos determinante de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria atendiendo al precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto en el que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor. El que se haya respetado el plazo previsto en la citada norma reglamentaria no significa que haya de aceptarse como válida la forma de proceder de la Administración asumiendo, sin más, el valor de las participaciones que figura en el informe del contador partidor, pues con ello no está determinando un valor que coincida con el declarado en otras transmisiones del mismo bien. El valor que se recoge en el cuaderno particional no equivale a un valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, pues como dicen los actores en su demanda, la adjudicación de la herencia no es una transmisión distinta de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, que integra el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

Es verdad que otros tribunales, como el TSJ de Madrid en la sentencia de 5 de diciembre de 2013 han aprovechado el valor asignado en el cuaderno particional a bienes que forman parte de la masa hereditaria. Pero limitado a aquellos casos en que concurren elementos que permitan aceptarlo como valor real, como era en el caso analizado por la Sala de Madrid, que el contador partidor había sido designado judicialmente, y todos los herederos mostraron su conformidad con las valoraciones. Aún así, en la citada sentencia el TSJ advierte que los cuadernos particionales están guiados no tanto por la idea de aproximación al valor de mercado como por la de homogeneidad de las valoraciones de los diferentes bienes del caudal hereditario a fin de alcanzar igualdad en los lotes a atribuir a los coherederos.

En el presente caso, el contador partidor no ha sido designado judicialmente sino por el causante en su testamento, y en la demanda llega a decirse en que el cuaderno particional no fue asumido por ninguno de los herederos-legatarios. Al margen de esto último, y teniendo en cuenta todas las circunstancias fácticas y jurídicas expuestas, no era discrecional para la Administración tributaria optar por el valor asignado a las acciones en el cuaderno particional sin ir acompañado de una valoración que permitiese respaldar ese resultado, como lo sería a través del dictamen del perito anunciado en la propuesta de resolución, efectuando los cálculos también anunciados en la propuesta de liquidación y en la propia liquidación, en la cual se citaba como método a emplear el método que acostumbra a aplicar la Administración en este tipo

de procedimientos a la hora de valorar una empresa en funcionamiento: método de valoración clásico que integra como componentes el valor del activo neto y los beneficios esperados en un horizonte temporal razonable. Solo de esta manera se podría decir que la Administración acudió a uno de los medios de comprobación de valores previstos en el artículo 57.1 LGT. No habiéndolo hecho de tal manera, el recurso ha de ser estimado, y la liquidación anulada.

VALORACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO

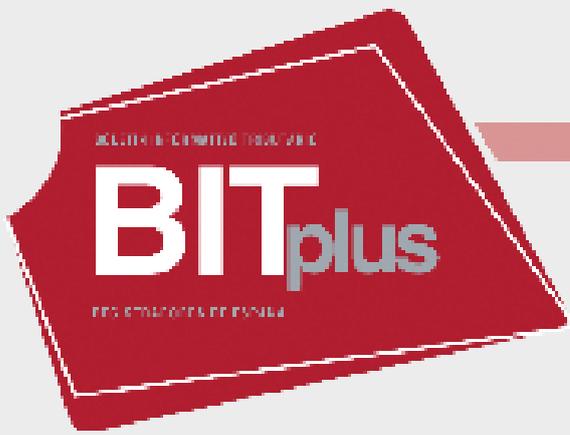
Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 24 de octubre de 2024.

Argumenta el interesado error en la valoración del ajuar doméstico

Esta Sala en sentencias, entre otras la de 6 de febrero de 2023, ha recordado la doctrina reiterada del Tribunal Supremo en las sentencias 342/2020, de 10 de marzo; 490/2020, de 19 de marzo; 499/2020, de 19 de mayo; 744/2020, de 11 de junio; 1148/2021, de 21 de septiembre; 359/2022, de 22 de marzo; o la posterior de 30 de junio de 2022. En estas sentencias, el Tribunal Supremo estableció el criterio a tener en cuenta para determinar el valor del ajuar doméstico, fijando la siguiente doctrina: "1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual. 2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD comprende la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás. 3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento. 4.-El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido".

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

Aplicando esta doctrina, la Sala estima el recurso sobre este particular, debiendo la Administración tributaria practicar una nueva liquidación en la que calcule el valor del ajuar doméstico sin aplicar el 3% sobre el valor total de los bienes y derechos que integran la masa hereditaria.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS.....27

■ RESOLUCIÓN DE 22 DE ENERO DE 2025, DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS, POR LA QUE SE ORDENA LA PUBLICACIÓN DEL ACUERDO DE DEROGACIÓN DEL REAL DECRETO-LEY 9/2024, DE 23 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES EN MATERIA ECONÓMICA, TRIBUTARIA, DE TRANSPORTE, Y DE SEGURIDAD SOCIAL, Y SE PRORROGAN DETERMINADAS MEDIDAS PARA HACER FRENTE A SITUACIONES DE VULNERABILIDAD SOCIAL.....27

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....29

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA29

- Liquidaciones provisionales o definitivas notificadas antes de la STC 182/2021 tienen o no la consideración de situaciones consolidadas.....29
- Consulta pública en una ordenanza sobre el impuesto del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana29

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS

■ RESOLUCIÓN DE 22 DE ENERO DE 2025, DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS, POR LA QUE SE ORDENA LA PUBLICACIÓN DEL ACUERDO DE DEROGACIÓN DEL REAL DECRETO-LEY 9/2024, DE 23 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES EN MATERIA ECONÓMICA, TRIBUTARIA, DE TRANSPORTE, Y DE SEGURIDAD SOCIAL, Y SE PRORROGAN DETERMINADAS MEDIDAS PARA HACER FRENTE A SITUACIONES DE VULNERABILIDAD SOCIAL.

En el BOE del 24 de diciembre se publicó el REAL DECRETO-LEY 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, cuya entrada en vigor se produjo el pasado 25 de diciembre de 2024.

En materia de tributos locales, en concreto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), se incluyó la actualización de los importes máximos de los coeficientes a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, según el periodo de generación del incremento de valor, de acuerdo a lo previsto en el art. 107.4 TRLHL en su redacción dada por el Real Decreto-ley 26/2021, por el que se adapta esta norma a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Los nuevos valores que se aprobaron son los siguientes:

Periodo de generación	Coefficiente
Inferior a 1 año.	0,16
1 año.	0,15
2 años.	0,15
3 años.	0,15
4 años.	0,16
5 años.	0,18
6 años.	0,20
7 años.	0,22
8 años.	0,23
9 años.	0,21
10 años.	0,16
11 años.	0,13
12 años.	0,11
13 años.	0,10
14 años.	0,10
15 años.	0,10
16 años.	0,10
17 años.	0,12
18 años.	0,16
19 años.	0,22
Igual o superior a 20 años.	0,35

Se ha publicado en el BOE del 23 de enero pasado, la Resolución de 22 de enero de 2025, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena **la publicación del Acuerdo de derogación del Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre**, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social.

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

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

LIQUIDACIONES PROVISIONALES O DEFINITIVAS NOTIFICADAS ANTES DE LA STC 182/2021 TIENEN O NO LA CONSIDERACIÓN DE SITUACIONES CONSOLIDADAS

Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de noviembre de 2024.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas antes de la STC 182/2021 de 26 de octubre e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021) tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia, a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición y fundamento exclusivo en la mencionada sentencia.

Para la Sala, de conformidad con lo acordado en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no impugnadas a la fecha de dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán serlo con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en aquella; ni tampoco podrá instarse, con ese fundamento, la rectificación -art. 120.3 LGT-, de las autoliquidaciones de tal impuesto sobre las que aún no se hubiera formulado tal solicitud en esa fecha.

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

CONSULTA PÚBLICA EN UNA ORDENANZA SOBRE EL IMPUESTO DEL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 5 de noviembre de 2024.

Como motivo impugnatorio se alega la revisión integral de la Ordenanza por parte del Ayuntamiento y su creación ex novo no tratándose de una modificación. En realidad, esta afirmación genérica que se basa en el número de artículos que se suprimen, en la organización o desorganización en la Ordenanza, tiene que ir acompañada de una consecuencia jurídica de transgresión de los textos legales, y la única que se cita es que con la técnica de la aprobación de una modificación y así evitar la aprobación de una nueva Ordenanza se está violando el necesario trámite de consulta pública del art. 133 Ley 39/2015.

TRIBUTOS MUNICIPALES

Sin embargo, aun admitiendo el presupuesto material de la recurrente consistente en que debería haberse aprobado como nueva Ordenanza, lo cierto es que el trámite cuya omisión se denuncia no es preceptivo tal y como ha indicado el Tribunal Supremo, Sentencia nº 108/2023 de fecha 31 de enero de 2023, recurso nº 4791/2021: "*SEXTO.- Fijación de los criterios interpretativos. Por todo lo expuesto, fijamos como criterio interpretativo sobre la cuestión de interés casacional que el art. 17 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que regula el procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales locales, constituye legislación especial por razón de la materia, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional 1ª, apartado 1, de la Ley de la Ley 39/2015, no resulta exigible seguir el trámite de consulta pública previsto en el art. 133.1 LPAC, como trámite previo al procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales establecido en el art. 17 TRLHL.*"

