

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 2 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 4370/2024

SUMARIO:

IP. Base imponible. Bienes y derechos. Valores representativos de la participación en fondos propios de entidades. Último balance aprobado. El recurrente plantea el debate sobre la valoración de las participaciones de la sociedad cabecera de un grupo mercantil, tomando en consideración el último balance cerrado y aprobado a la fecha de devengo del IP, a lo que se añade la discrepancia sobre el porcentaje de la exención, al considerar la Administración que no concurren los requisitos exigidos por la norma para considerar totalmente exentas en el ámbito del citado impuesto las participaciones sociales de la referida sociedad. La parte recurrente sostiene la improcedencia de la regularización tributaria aduciendo que se ha considerado de forma incorrecta el balance a tener en cuenta para determinar el valor de las participaciones sociales pues la Administración considera que el balance a tomar en consideración debe ser el aprobado a la fecha de presentación de la autoliquidación del impuesto (plazo que finaliza el 30 de junio del año siguiente al del ejercicio económico que se liquida), y sostiene que el balance a considerar es el que debe corresponderse con el último balance aprobado antes del devengo del impuesto, esto es, el aprobado con anterioridad al 31 de diciembre de cada uno de los ejercicios que se liquidan. La sentencia recurrida resolvió que a los efectos de la valoración de las participaciones sociales, el art. 16 Ley IP no especifica la fecha del balance que ha de ser tenido en consideración sino que de manera expresa se remite "al último balance aprobado" siempre que haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable, lo que en modo alguno excluye que haya de ser tenido en cuenta para esa valoración cualquier balance aprobado con anterioridad a la fecha de presentación de la autoliquidación, mientras que la referencia que el citado precepto hace a los balances cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto lo es para concretar la valoración que resulte mayor en los tres supuestos allí contemplados, ante la ausencia de un balance aprobado, resultando que la citada referencia únicamente se relaciona con el promedio de tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a esa fecha. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar a efectos de la aplicación del art. 16 Ley IP, y para establecer el valor de las acciones y participaciones que dicho precepto contempla, qué debe entenderse por "último balance aprobado", si el que lo ha sido a la fecha del devengo del impuesto o, por el contrario, el cerrado cuando se presenta la autoliquidación del mismo.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 02/07/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 4370/2024

Síguenos en...



Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 4370/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 2 de julio de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.

La representación legal de D.ª Matilde preparó recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León el 15 de abril de 2024, por la que se desestima el recurso 646/2022 formulado frente a la resolución del TEAR de Castilla y León, de 31 de enero de 2022, estimatoria parcial de las reclamaciones acumuladas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra las liquidaciones dictadas por la Inspección de la Junta de Castilla y León, en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2017. La citada resolución mantiene la conformidad a derecho de la liquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2017 y anula y deja sin efecto el acuerdo de imposición de sanción.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido, los artículos 4, 16 y 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, 3 del Código Civil, 12.1 de la Ley General Tributaria y 6 del Real Decreto 1704/1999.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea y considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [LJCA], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la LJCA.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

El tribunal de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, habiendo comparecido la recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo han hecho como parte recurrida el abogado del Estado, con oposición.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

Síguenos en...



El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

En el escrito se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal alegadas en la demanda y tomadas en consideración en la sentencia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se alguna de las circunstancias invocadas del artículo 88 de la LJCA, y de las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Justificación de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

Tanto en la instancia como en el presente recurso, el recurrente plantea el debate sobre la valoración de las participaciones de la sociedad Ferrer y Barry, S.L., sociedad cabecera de un grupo mercantil, tomando en consideración el último balance cerrado y aprobado a la fecha de devengo del Impuesto sobre el Patrimonio, a lo que se añade la discrepancia sobre el porcentaje de la exención, al considerar la Administración que no concurren los requisitos exigidos por la norma para considerar totalmente exentas en el ámbito del citado impuesto las participaciones sociales de la referida sociedad.

Respecto a la primera cuestión, el marco normativo básico a tener presente, lo constituye el artículo 16.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

«Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances».

Como señala la sentencia recurrida, la parte recurrente sostiene la improcedencia de la regularización tributaria aduciendo que se ha considerado de forma incorrecta el balance a tener en cuenta para determinar el valor de las participaciones sociales pues la Administración considera que el balance a tomar en consideración debe ser el aprobado a la fecha de presentación de la autoliquidación del impuesto (plazo que finaliza el 30 de junio del año siguiente al del ejercicio económico que se liquida), frente a la tesis de la recurrente que sostiene que el balance a considerar es el que debe corresponderse con el último balance aprobado antes del devengo del impuesto, esto es, el aprobado con anterioridad al 31 de diciembre de cada uno de los ejercicios que se liquidan, pues esa es la fecha del devengo que se establece en el artículo 29 de la Ley 19/1991.

El tribunal de instancia rechaza esa tesis, y para fundamentar la desestimación de la pretensión anulatoria, argumenta que:

«[...] debemos partir de una primera consideración, cual es que, a los efectos de la valoración de las participaciones sociales, el citado artículo 16 no especifica la fecha del balance que ha de ser tenido en consideración sino que de manera expresa se remite "al último balance aprobado" siempre que haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable, lo que en modo alguno excluye que haya de ser tenido en cuenta para esa valoración cualquier balance aprobado con anterioridad a la fecha de presentación de la autoliquidación, mientras que la referencia que el citado precepto hace a los balances cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto lo es para concretar la valoración que resulte mayor en los tres supuestos allí contemplados, ante la ausencia de un balance aprobado, resultando que la citada referencia únicamente se relaciona con el promedio de tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a esa fecha.

[...]

En segundo lugar, bien es cierto, como sostiene la parte recurrente, que las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 12 y 14 de febrero de 2013 en las que se fundamenta la resolución del TEAR impugnada están contemplando un supuesto específico o lo que en ellas expresamente se recoge como "un hecho excepcional, que atendida su trascendencia económica no puede ser pasado por alto" (se refiere la sentencia de 14 de febrero de 2013 -en la que era objeto de impugnación la liquidación provisional del Impuesto sobre Patrimonio del ejercicio de 2004- a un reparto de dividendos el 16 de marzo de 2004 en una elevada cantidad en concepto de beneficios obtenidos en el ejercicio 2003, que alcanzó un importe de 20.493.454,65 €, circunstancia a la que -según dice- "si no anudáramos efecto alguno provocaría como consecuencia una profunda distorsión del valor de las acciones de la sociedad a la fecha de devengo del Impuesto el 31 de diciembre de 2004, ya que calculadas conforme al último balance de situación aprobado antes del devengo, que refleja la situación de la sociedad a 31 de diciembre de 2003, nos arroja un resultado que se aparta muy mucho de la realidad de la Sociedad, al haber mediado entre ambas fechas un hecho que incide manera sobresaliente en dicha magnitud"), sin embargo, en contra de lo pretendido por la parte recurrente, no podemos considerar que las conclusiones que se alcanzan en esas sentencias sólo resulten aplicables a los supuestos similares a los que allí se analizan, ya que del análisis de esa jurisprudencia cabe entender que dichas conclusiones resultan de aplicación general ante el estudio de los preceptos tenidos en consideración, tanto los artículos 16 y 29, 7 ambos de la LIP, como el 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y las normas mercantiles de aplicación».

En efecto, como recuerda el tribunal de instancia, esta Sala ha abordado la cuestión suscitada en las sentencias de 12 de febrero de 2013 (recurso 10/2011) y de 14 de febrero de 2013 (recurso 65/2011), en los siguientes términos (FD 4 de la primera, al que se remite el FD 2 de la segunda). «A nuestro entender, tanto el artículo 21 de la Ley General Tributaria de 2003, al referirse a "las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria", como el 29 de la Ley 19/1991, al ordenar que el impuesto afecte al patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, están haciendo un llamamiento a la realidad económica a la sazón existente, que es la que a su vez describe la capacidad económica que el legislador considera que debe de ser gravada, por lo que cualquier interpretación posible que nos aproxime a este ideal ha de ser objeto de especial consideración, lo que nos lleva al punto crucial de qué debemos de entender por "el último balance aprobado", que se invoca en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

La tan razonable como defendible tesis de la sentencia impugnada es la de que la fecha a tener en cuenta para determinar cual sea el "último balance aprobado" ha de ser la del devengo, lo que inexorablemente le lleva al del año anterior a aquel que pretende ser gravado, aún cuando, como reconoce la propia sentencia, ello implique atender a una situación patrimonial que no es la propia de la data del devengo.

Es por eso que, en tesis divergente de la acordada en la instancia y en aplicación de un criterio favorable al mejor acercamiento a la realidad económica de la base imponible del tributo, consideramos que la expresión "el último balance aprobado" ha de tomar como punto de referencia al aprobado dentro del plazo legal para presentar la oportuna autoliquidación, de modo que si en esta fecha está aprobado el ejercicio que se liquida, aún cuando esto haya acontecido con posterioridad a la fecha del devengo, habrá de ser sin embargo el tenido en cuenta por reflejarse en él con evidente mejor precisión el patrimonio del que es titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, que es el que constituye el objeto específico sobre el que la Ley establecido el gravamen».

Asimismo es de reseñar la STS de 12 de julio de 2017 (recurso 2494/2016), que, al hilo de la posibilidad de comprobación de las acciones no cotizables a través de un dictamen de peritos, señala que «la cuestión a resolver es si el perito podía basarse también en un balance que no estaba aprobado en el momento del devengo ni en la fecha de la presentación de la autoliquidación, a efectos de considerar no sólo los fondos propios del ejercicio anterior sino los resultados prorrateados hasta el momento del devengo».

A lo anterior, cabe añadir la STS del 23 de julio de 2024 (recurso 8950/2022), que destacando las sentencias citadas por el tribunal de instancia, las STS de 12 de febrero de 2013 (recurso 10/2011) y de 14 de febrero de 2013 (recurso 65/2011), se centra en el principio de íntegra regularización, sin que se observe un pronunciamiento explícito ni implícito sobre que se debe entender como último balance aprobado, más allá de las citas de las referidas sentencias del Tribunal Supremo.

Síguenos en...

A la vista de lo expuesto, y del debate planteado en la instancia, está justificado proceda a completar la doctrina antes indicada, y se aprecia el interés casacional objetivo en virtud del invocado supuesto del artículo 88.3.a).

TERCERO.- *Cuestión en la que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar, a efectos de la aplicación del artículo 16 de Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y para establecer el valor de las acciones y participaciones que dicho precepto contempla, qué debe entenderse por "último balance aprobado", si el que lo ha sido a la fecha del devengo del impuesto o, por el contrario, el cerrado cuando se presenta la autoliquidación del mismo.

CUARTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico anterior.

La norma que en principio serán objeto de interpretación, es el artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.- *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.* Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 4370/2024, preparado por la representación legal de D.ª Matilde, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León el 15 de abril de 2024, por la que se desestima el recurso 646/2022.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a efectos de la aplicación del artículo 16 de Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y para establecer el valor de las acciones y participaciones que dicho precepto contempla, qué debe entenderse por "último balance aprobado", si el que lo ha sido a la fecha del devengo del impuesto o, por el contrario, el cerrado cuando se presenta la autoliquidación del mismo.

3º) Identificar como norma que en principio serán objeto de interpretación, es el artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

Síguenos en...

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

