

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ042007

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia 1030/2005, de 4 de noviembre de 2005**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1921/2002***SUMARIO:**

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. *Requisitos. Que la actividad constituya la principal fuente de renta del causante.* Siendo la fecha del devengo a la que debe estarse a efectos de examinar la aplicación de los beneficios fiscales que en su caso pudieran corresponder al sujeto pasivo, es evidente que en ese momento, en este caso, no se cumplían los requisitos exigidos en la legislación tributaria para aplicar la reducción invocada y de ahí que las posteriores liquidaciones complementarias presentadas, en las que los rendimientos por actividades empresariales ya superarían el 50 por 100 de la base imponible, no puedan tener ninguna eficacia respecto del tributo ya devengado en la fecha del fallecimiento de la causante. Dichas declaraciones complementarias se presentaron con posterioridad a que se le notificó a la obligada tributaria la liquidación practicada por la Administración. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 17 de febrero de 2011, recurso n.º 2124/2006 (NFJ042009), que resuelve el recurso interpuesto contra esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.2 c).

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.º Octavo.

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º Octavo.dos Ley IP), art. 3.º.

PONENTE:*Doña María Rosario Ornos Fernández.*

Magistrados:

Don ALFONSO SABAN GODOY

Don FATIMA BLANCA DE LA CRUZ MERA

Don GERVASIO MARTIN MARTIN

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

MADRID

SENTENCIA: 01030/2005

Ltda. Sra. Rocío GUERRERO ANKERSMIT (CAM)

A.E.

Proc. Sra. María Teresa de las Alas-Pumariño Larrañaga

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Sección 4ª

RECURSO Nº 1921 de 2002

PONENTE Sra. Mª Rosario Ornosa Fernández

S E N T E N C I A Nº 1030

Presidente Ilmo. Sr.

D. Alfonso Sabán Godoy

Magistrados Ilmos. Sres.

Mª Rosario Ornosa Fernández

D. Gervasio Martín Martín

Dª. Fátima de la Cruz Mera

En Madrid a cuatro de noviembre de dos mil cinco.

Visto por la Sala del margen el recurso nº. 1921 de 2002 interpuesto por la Letrada D^a. Rocío Guerrero Ankersmit en nombre y representación de Comunidad Autónoma de Madrid contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de julio de 2002 , por el que se estima en parte la Reclamación económico-administrativa interpuesta por D^a. Regina contra la desestimación del recurso de reposición planteado contra la liquidación complementaria girada por la administración tributaria por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Habiendo sido parte demandada el Tribunal Económico-Administrativo Central, representado por el Abogado del Estado, y como codemandada D^a. Regina representada por la Procuradora D^a. María Teresa de las Alas-Pumariño Larrañaga.

La cuantía del recurso es 294.904,10 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por el recurrente indicado se interpuso recurso contencioso administrativo contra el acto antes mencionado, acordándose su admisión, y una vez formalizados los trámites legales preceptivos fue emplazado para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en los que tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

SEGUNDO: La representaciones procesales de la parte demandada y codemandada contestaron a la demanda mediante sendos escritos en los que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimaron aplicables, terminaron pidiendo la desestimación del presente recurso.

TERCERO: Recibido el pleito a prueba, se practicaron las propuestas, con el resultado que obra en autos.

CUARTO: Dado traslado a las partes por su orden para conclusiones, las evacuaron en sendos escritos, en los que reiteraron sus respectivos pedimentos.

QUINTO: Con fecha 3 de noviembre de 2005 se celebró el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a. M^a Rosario Ornosá Fernández.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna por la Comunidad de Madrid en el presente recurso la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2002 por la que se estimó parcialmente la reclamación efectuada por D^a Regina contra la desestimación del recurso de reposición planteado contra la liquidación complementaria girada por la administración tributaria por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones por importe de 49.067.914 pesetas.

Entiende la resolución del TEAC impugnada que a la declarante le era de aplicación la reducción prevista en el art. 20. 2. c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que había sido aplicada por ella en la autoliquidación practicada por el citado impuesto como consecuencia del fallecimiento y sucesión mortis causa de D^a Juana el 31 de agosto de 1998.

Por su parte, la demanda de la Comunidad de Madrid se centra en señalar que la reducción prevista en el citado art. 20. 2. c) no era procedente toda vez que las autoliquidaciones originarias del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas de la causante de los ejercicios 1997 y 1998 reflejaron unos ingresos por actividades empresariales que no eran superiores al 50% de la base imponible con lo que no podían cumplirse los requisitos exigidos por el citado precepto para que pudiera darse la reducción.

Tanto la defensa de la Administración General del Estado como la del co-demandado sostienen que las posteriores declaraciones complementarias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas practicadas por D^a Regina el año 2001 y en el año 2002 en las que los ingresos por la actividad empresarial si superaban el 50% de la base imponible permiten la aplicación de la reducción discutida.

SEGUNDO: Para la resolución del presente recurso debe tenerse en cuenta un dato fundamental que refleja la demanda presentada por la defensa de la Comunidad de Madrid y es el de que debe atenderse para la aplicación de la reducción invocada del 95% de la base imponible, prevista en el art. 20. 2. c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al momento de devengo del tributo que no puede ser otro que la fecha de fallecimiento de la causante el 31 de agosto de 1998.

En ese momento ya se había presentado la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en junio de 1998 por la propia D^a Juana en la cual se declaró como rendimientos por actividades

empresariales la suma de 5.021.207 pesetas siendo la base imponible de 11.459.634 pesetas, con lo que los citados rendimientos no excedían del 50% de la base imponible.

Dicho requisito resulta de la aplicación de lo previsto en el art. 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, que entiende que la fuente principal de renta es la que supera al menos el 50% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con el art. 4. ocho. dos. d) de la Ley del Impuesto de Patrimonio que establece la exención del citado impuesto en el caso de que la titularidad de los bienes recaiga sobre bienes y derechos necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial y estos constituyan la fuente principal de renta del sujeto pasivo, remitiéndose el citado art. 20. 2. c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a dicho precepto a efectos de la aplicación de la reducción del 95 % de reducción en la base imponible.

A continuación, el 18 de junio de 1999 se presentó por D^a Regina la correspondiente autoliquidación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de D^a Juana respecto del periodo comprendido entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de agosto de 1998 en la que se estableció un rendimiento de actividades empresariales por importe de 2.450.119 pesetas con una base imponible de 7.425.695 pesetas, con lo que en la fecha del devengo y respecto del ejercicio 1998, tampoco se habría superado el 50% de la base imponible con lo que no se darían los requisitos previstos en el art. 4. ocho de la Ley del Impuesto del Patrimonio en relación con el art. 20. 2. c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Resulta interesante en este punto aludir a la STS de 31 de marzo de 2004 que se refirió expresamente a la fecha del devengo del Impuesto que nos ocupa y a las consecuencias jurídicas que ello implica:

" Frente a la tesis romanista del Código Civil, CC, de que, según los artículos 989, 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los artículos 440, 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987 («En las adquisiciones por causa de muerte..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante»...).

b. Tal declaración legal impide al RD 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo.

Y, en esa línea, su artículo 10.2, relativo al hecho imponible, dispone que «las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior (adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio) se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones». También su artículo 75, para el supuesto de herederos desconocidos, ordena a la representación del causante la presentación de los documentos para la liquidación, previéndose una exacción provisional con el coeficiente más alto, sin perjuicio de la devolución que proceda (solución que evidencia el rigor fiscal de la legislación del Impuesto sobre Sucesiones). Y, por tanto, se está en la línea del artículo 36 de la LGT, donde se dispone que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

De ello cabe deducir con claridad que la posición del sujeto pasivo no podía alterarse por actos posteriores una vez producido el devengo del tributo y que las declaraciones complementarias presentadas con posterioridad respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no podían tener eficacia respecto del Impuesto de Sucesiones ya devengado.

En consecuencia, siendo la fecha del devengo a la que debe estarse a efectos de examinar la aplicación de los beneficios fiscales que en su caso pudieran corresponder al sujeto pasivo, es evidente que en ese momento no se cumplían los requisitos exigidos en la legislación tributaria para aplicar la reducción invocada y de ahí que las posteriores liquidaciones complementarias practicadas por D^a Regina en noviembre de 2001, respecto del ejercicio 1997, y el 25 de abril de 2002, respecto del ejercicio 1998, en las que los rendimientos por actividades empresariales ya superarían el 50% de la base imponible, no puedan tener ninguna eficacia respecto del tributo ya devengado en la fecha del fallecimiento de la causante. Dichas declaraciones complementarias se presentaron con posterioridad a que el 3 de noviembre de 2001 se le notificó a la obligada tributaria la liquidación practicada por la administración.

De ahí que deba estimarse el recurso planteado por la defensa de la Comunidad de Madrid en el sentido de que al no ser procedente la reducción acordada por el TEAC debe confirmarse la Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2002 y la liquidación girada por la oficina tributaria por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

TERCERO: No se aprecian motivos de temeridad o mala fe a efectos de la imposición de las costas procesales causadas, conforme a lo previsto en el art. 139 LJ .

Vistos los preceptos citados por las partes y los demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Estimamos íntegramente el recurso formulado por la Comunidad de Madrid contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2002 , acto que anulamos por no ser conforme a derecho y confirmamos la Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2002 y la liquidación girada por la oficina tributaria por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones de la que trae causa el presente recurso, sin que proceda una expresa imposición de las costas procesales causadas.

Así por esta nuestra Sentencia contra la que cabe recurso de casación, a preparar ante esta misma Sala y Sección en el plazo de diez días, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Firmada la anterior sentencia es entregada en esta Secretaría para su notificación, dándose publicidad en legal forma y se expide certificación literal de la misma para su unión al rollo. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.