

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067920

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1244/2017, de 12 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2488/2016

SUMARIO:

CC.AA. Galicia. Tributos cedidos. ISD. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. Requisitos. Que la actividad constituya la principal fuente de renta del transmitente. Validez y eficacia de las declaraciones complementarias o sustitutivas a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituirían la principal fuente de renta del transmitente. Recurso de casación para la unificación de doctrina. Ante lo establecido en el art. 122 Ley 58/2003 (LGT), no puede cuestionarse la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas si se constata la existencia de errores, a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituirían la fuente principal de renta de la declarante. Y ello aunque tenga lugar iniciado el procedimiento de comprobación, ya que lo esencial es determinar si concurren o no los requisitos para tener derecho a la reducción. Cuestión distinta es que la Administración Tributaria competente hubiera cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración pero esta situación no consta que se produjese, por lo que la Administración autonómica tiene que estar a lo que resulte de ella. [Vid., en sentido contrario, STSJ de Galicia, de 9 de marzo de 2016, recurso nº 15103/2015 (NFJ062958), que se recurre en esta sentencia y, en el mismo sentido, SSTSJ de Madrid, de 15 de octubre de 2013, recurso nº 566/2011 (NFJ054077) y, de 4 de octubre de 2013, recurso nº 314/2011 (NFJ056200)].

PRECEPTOS:

Ley 9/2008 de Galicia (Medidas tributarias en relación con el ISD), art. 9.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4. Ocho.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 108.4 y 122.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.6.

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

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 12 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para unificación de doctrina número 2488/2016 interpuesto por don Herminio , representado por el procurador don Andrés Figueroa Espinosa de los Monteros y dirigido por el letrado don Carlos del Pino Luque, contra la sentencia de 9 de marzo de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso contencioso administrativo número 15103/2015 relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, habiendo comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, y la Xunta de Galicia, representada por la letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia de instancia desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Herminio contra el acuerdo de 26 de octubre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, que confirmó la liquidación practicada por el Servicio de Gestión Tributaria del Departamento Territorial de Lugo de la Consejería de Hacienda por el concepto de donaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 73.021,08 €, dimanante del resultado del procedimiento de comprobación limitada tramitado en relación al documento formalizado el 31 de marzo de 2009, por el que doña Araceli dona a su hijo Don Herminio una oficina de farmacia en Bóveda, en la que se suprime la reducción del 99% en la base imponible de 900.000 € aplicada por considerar que no se cumplía el requisito previsto en el art. 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre , de que los rendimientos de la actividad económica deben ser igual o superior al 50% de la base imponible, ya que según la declaración presentada por el IRPF correspondiente al ejercicio 2008 de la donante, estos fueron de 20.830,76 €, mientras que la base imponible ascendía a 42.612,15 €, no alcanzando por tanto el 50% de dicha base.

La Sala de instancia confirmó el criterio de la Administración, negando relevancia, a la declaración complementaria presentada el 14 de noviembre de 2011, una vez iniciado el procedimiento de comprobación en la que se minoraban los gastos de 568.940,77 € a 562.912,99, arrojando un nuevo rendimiento neto que ascendía a 26.858,34 €, siguiendo la doctrina jurisprudencial de esta Sala plasmada en las sentencias de 6 de octubre de 2012 y 17 de febrero de 2011 .

Segundo.

Contra la referida sentencia, la representación de don Herminio interpuso recurso de casación para unificación de doctrina, invocando como contradictorias las sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 y 15 de octubre de 2013 , referidas al Impuesto sobre Sucesiones, en las que expresamente se admite como válida una nueva declaración sustitutiva de la inicialmente presentada del IRPF del causante, después de notificada la liquidación por parte de la Administración para acogerse a la reducción prevista por empresa familiar.

Suplicó sentencia " por la que, con estimación del presente recurso, se declare que la sentencia recurrida quebranta la unidad de doctrina y, en sus méritos, la case y anule, declarando la estimación de la solicitud interesada en la demanda que, por ello, quedará estimada en lo referente a los efectos de la nulidad de la liquidación practicada por la Inspección demandada, determinando en unificación de doctrina la recogida en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que determina la plena eficacia de una declaración complementaria/sustitutiva al amparo de los artículos 108.4 y 122 de la LGT a los efectos de acreditar que los rendimientos obtenidos por el donante/causante constituirían la principal fuente de renta y de tal forma dar cobertura al requisito establecido en el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre , por el que se

determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, para el acceso al disfrute de la reducción para adquisición de empresa familiar.

Tercero.

Conferido traslado a las partes recurridas interesaron sentencia desestimatoria con imposición de costas.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 4 de julio de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La sentencia impugnada, a los efectos de determinar la procedencia o no de la reducción del 99%, por transmisión del negocio del donante, recogida en el art. 13 de la Ley 9/2008, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, que se condiciona a que en la fecha del devengo del impuesto a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les fuese de aplicación la exención regulada en el apartado 8º del art. 4º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, no otorga eficacia a la declaración complementaria del IRPF presentada una vez iniciado el procedimiento de comprobación por el Impuesto sobre Donaciones, para acreditar los requisitos exigidos, al ser la fecha del devengo a la que debe estarse a efectos de examinar la aplicación de los beneficios fiscales que pudieran corresponder al sujeto pasivo.

Dicha doctrina complementaria rectificó la inicial declaración del IRPF de 2008 de la donante, en la que los rendimientos netos de la farmacia no alcanzaban el 50 % de la base imponible, incrementándose los rendimientos a más del 50% como consecuencia de una minoración de los gastos inicialmente declarados en base a un informe de un perito auditor de cuentas.

Segundo.

Se alega como contradictorias las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 y 15 de octubre de 2013, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones que admitieron como válida una declaración sustitutiva de la inicialmente presentada por los herederos de la causante en la que se reflejaba que los rendimientos obtenidos por el negocio eran negativos, todo ello una vez abierta la vía económico-administrativa y después de notificada la liquidación, que había denegado la reducción por empresa familiar aplicada, por incumplimiento de los requisitos establecidos, a efectos de acreditar que los rendimientos de la empresa del causante fueron positivos y en consecuencia constituían su principal fuente de renta.

Estas sentencias ciertamente declaran que el art. 122 de la Ley General Tributaria permite presentar autoliquidaciones complementarias o sustitutivas siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, precepto al que se acogieron los herederos, sustentando la rectificación de la declaración inicial en un informe de auditoría del negocio del causante referido al año 2004, en que se produjo el devengo, lo que se considera procedente para desvirtuar la presunción del art. 108.4 de que los datos y elementos de hecho consignados en la autoliquidación se presumen ciertos.

Según dichas sentencias, si la Administración Tributaria (en esos casos la Comunidad de Madrid) alberga alguna duda sobre la veracidad o ajuste a la realidad de los datos y elementos consignados en la nueva declaración de los herederos y en el informe de auditoría en el que se apoya, puede realizar las comprobaciones o inspecciones oportunas sobre la realidad de tales datos y elementos y, en definitiva, de los rendimientos generados por el negocio del causante en el año 2004, "pero lo que no se puede es impedir a los herederos el ejercicio de una facultad legalmente prevista, cual es la de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas, facultad que se encuentra expresamente reconocida en el art. 122 LGT".

Tercero.

El Abogado del Estado se opone al recurso por entender que se traen para comparación sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid referidas a sucesiones mortis causa y no a donaciones, significando además que la bonificación a que aspira la recurrente tiene su base en una norma diferente de la aplicada en las sentencias de contraste, pues está establecida en el art. 13 de la ley 9/2008, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Galicia, norma que se refiere exclusivamente a las transmisiones "inter vivos".

Por otra parte, señala que si bien los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario, las declaraciones complementarias rectificadoras no pueden determinar la rectificación de los datos válidamente considerados en el momento del devengo de un tributo distinto, como ha tenido ocasión de declarar esta Sala en sus sentencias de 6 de octubre de 2012 y 17 de febrero de 2011.

En la misma línea, la Comunidad de Galicia se opone al recurso al estimar que las sentencias traídas a valorar como de contraste no sirven a tal fin por describir situaciones diferentes ante el incumplimiento por parte de la recurrente del deber de extremar al máximo la justificación de la contradicción ontológica entre varias sentencias, sin aludir a la cuestión fundamental analizada en la sentencia que ahora recurre, en la que se señala por la Sala de Galicia que los rendimientos de capital mobiliario son lo que son con independencia del origen del capital que en ningún caso queda acreditado.

En todo caso, recuerda también que la solución a que llegó la Sala aplica la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Cuarto.

Las diferencias que denuncian las partes recurridas, en particular el Abogado del Estado, no resultan esenciales para no apreciar la triple identidad exigida, al encontrarnos ante un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, que en el ejercicio de sus competencias pueden establecer sus propias exenciones y bonificaciones, lo que explica que la reducción por empresa familiar afecte al 99% del valor de la participación que se transmite según la Ley de la Comunidad de Galicia, debiendo reconocerse, por otra parte, que desde la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, existe una equiparación del tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las transmisiones mortis causa e inter vivos referidas a la empresa familiar.

Por todo ello debemos apreciar la existencia de la identidad así como la contradicción que se denuncia, en cuanto los pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid mantienen la validez y eficacia de las declaraciones complementarias o sustitutivas a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituían la principal fuente de renta de la transmitente, sin perjuicio de la posibilidad de la Administración de realizar las comprobaciones que considere oportunas sobre la realidad de los nuevos datos declarados, a diferencia de la sentencia impugnada que, con base al criterio de esta Sala sentado en las sentencias de 17 de febrero de 2011 y 26 de octubre de 2012 y que en su opinión resuelven casos similares pero referidos a una transmisión mortis causa, considera que la declaración complementaria de IRPF, presentada una vez iniciado el procedimiento de comprobación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que los rendimientos de la actividad ya representan el 50%, no puede tenerse en cuenta.

La recurrente sostiene que las sentencias de esta Sala no fueron debidamente interpretadas por el Tribunal de instancia, principalmente la primera, de 17 de febrero de 2011, en cuanto analiza un supuesto en el que la rectificación de la autoliquidación del IRPF se practicó por los legatarios, denegándose porque no se basaba en la existencia de errores de hecho, en cuanto implicaba efectuar calificaciones de tipo jurídico.

Quinto.

En esta situación, procede determinar la doctrina que debe prosperar.

Para ello, debemos partir de la regulación contenida en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sobre el régimen de la empresa familiar, a la que se remite la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su art. 20.6, aunque la Comunidad Autónoma de Galicia, en el ejercicio de las competencias

atribuidas por la Ley 18/2002, de 1 de julio, del Régimen de Cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma elevó la reducción al 99% del valor de adquisición, pero manteniendo los requisitos exigidos por el art. 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

En lo que ahora nos interesa, entre las condiciones exigidas figura " que a la fecha del devengo del impuesto a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les fuese de aplicación la exención regulada en el apartado 8 del art. 4 de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ".

El art. 4 de la referida Ley considera exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.

Por tanto, la principal fuente de renta constituye un requisito imprescindible para la aplicación de la reducción por adquisición de un negocio profesional, pero sin que la ley efectúe mención alguna sobre qué ha de entenderse por principal fuente de renta, siendo el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, el que precisa, en el art. 3 , que " a estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50% del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate.

Ante esta normativa, surge la cuestión de la procedencia o no de la declaración complementaria para rectificar los datos declarados.

Pues bien, según el artículo 122 de la Ley General Tributaria "1.-Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2.- Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior, o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley ...

3.- Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad".

Ante esta regulación no puede cuestionarse la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas, si se constata la existencia de errores, a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituían la fuente principal de renta de la declarante, aunque ello tenga lugar iniciado el procedimiento de comprobación ya que lo esencial es determinar si concurren o no los requisitos para tener derecho a la reducción, establecida por adquisición de un negocio profesional, aunque ha de reconocerse que la donante incumplió inicialmente sus obligaciones tributarias, ingresando cantidad inferior a la debida, situación en la que pretendió ampararse la Administración Autónoma

Cuestión distinta es que la Administración Tributaria competente hubiera cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración pero esta situación no consta que se produjese, por lo que la Administración Autónoma tiene que estar a lo que resulte de ella.

Por otra parte, hay que significar que la sentencia de esta Sala de 17 de febrero de 2011 resuelve un caso muy singular, en el que los legatarios procedieron a la rectificación de la autoliquidación del IRPF del fallecido con posterioridad al inicio del procedimiento de inspección, negando la existencia de un error material o de hecho. Asimismo, en la sentencia de 26 de octubre de 2012 , aunque se remite a lo declarado en la sentencia de 17 de febrero de 2011 , que atiende a la fecha del fallecimiento para constatar la concurrencia de los requisitos para gozar del beneficio, el fundamento último de la denegación fue que los rendimientos de la actividad económica no constituían la principal fuente de renta del causante de acuerdo con la declaración del Impuesto sobre la Renta presentada por los herederos.

Por lo expuesto, la necesidad de estimar el recurso se impone debiendo estarse a la doctrina que sientan las sentencias de contraste.

Por las mismas razones procede asimismo estimar el recurso contencioso administrativo con anulación de la resolución impugnada, así como de la liquidación que confirma, sin costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por don Herminio , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. 2.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 26 de octubre de 2014, que se anula, así como la liquidación que confirma, por no haberse tenido en cuenta la declaración complementaria presentada por la donante.. 3.- No hacer pronunciamiento en cuanto a las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mi la Letrada de la Administración de Justicia. 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.