

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

Sentencia n.º 795/2026 de 27 de marzo de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 29/2022

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. Actividades con dilatado ciclo productivo.* La Administración Tributaria excluyó la aplicación de la mejora autonómica de la reducción por la adquisición de empresa individual sobre la explotación agrícola desarrollada por el causante durante toda su vida, al entender que no se cumplía el requisito de que fuera la principal fuente de renta del fallecido en fecha 1 de marzo de 2014. La resolución del TEAR recurrida asume la posición de la Administración al tomar lo declarado en la autoliquidación del IRPF de 2014 en la que consta que el causante únicamente declara rendimientos del trabajo personal como pensionista. Mantiene la recurrente, viuda del causante que, en este caso, debe tenerse en cuenta la declaración del IRPF del ejercicio 2013 efectos de determinar la principal fuente de la renta, y se puede constatar que la totalidad de los ingresos se obtienen de la explotación agrícola desarrollada por el causante. La sentencia recuerda la jurisprudencia del Tribunal Supremo que determina que, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento. Puede ser objeto de discusión si es suficiente con que se cumpla el requisito sólo durante los dos o tres ejercicios previos, pero lo que descarta el Tribunal Supremo es que la actividad a la que se pretende aplicar la reducción haya constituido la fuente principal de ingresos únicamente durante el ejercicio anterior, circunstancia que se produciría en este caso, al quedar huérfano de prueba. [Vid., STS, de 5 de abril de 2019, rec. núm. 2313/2017, y de 8 de abril de 2019, recurso nº 2173/2017].

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**SENTENCIA**RECURSO N. 29 /2022**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA, CEUTA Y MELILLA. SALA DE LO CONTENCIOSO -ADMINISTRATIVO.****SECCIÓN SEGUNDA****Ilmo. Sr. Presidente**

D. Luis Ángel Gollonet Teruel

Ilmos. Sres. Magistrados

D. Constantino Merino González (ponente)

D. Miguel Pardo Castillo

SENTENCIA NÚM. 795 DE 2.026.

En la ciudad de Granada, a veintisiete de marzo de dos mil veintiséis.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en esta ciudad, se ha tramitado el recurso número 29/22 seguido a instancia de **DOÑA Belinda**, representada por El procurador de los tribunales don Juan barón carretero y con la defensa del letrado don Francisco Salmerón Martín, siendo parte demandada **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**(TEARA Sala desconcentrada de Granada) en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado. Interviene como parte codemandada la **Administración autonómica, JUNTA DE ANDALUCÍA** representada y defendida por el Sr. Letrado de la Junta de Andalucía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Interpuesto recurso contencioso administrativo contra la resolución que se describe en el fundamento de derecho primero, se admitió a trámite el mismo y se acordó reclamar el expediente administrativo, que ha sido aportado.

Síguenos en...



SEGUNDO.-En su escrito de demanda la parte actora expuso los hechos y los fundamentos de derecho que consideró de aplicación y terminó por suplicar a la Sala que dictase sentencia por la que, estimando íntegramente el recurso interpuesto, se anule la Resolución impugnada por no ser conforme a Derecho.

TERCERO.-En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la actora, y tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó la desestimación del recurso. Igualmente se ha dado traslado de la demanda a la Administración Autonómica que también ha presentado, a través de su representación y defensa, escrito de contestación a la demanda oponiéndose a la pretensión formulada de contrario.

La cuantía es 23.870,87 euros.

CUARTO.-Se admitió la prueba que se consideró procedente, se designó Magistrado ponente, se señaló día para la votación y fallo en el que tuvo lugar y quedaron los autos pendientes para dictar Sentencia. Habiendo actuado como Magistrado Ponente el Ilustrísimo señor don Constantino Merino González.

FUNDAMENTOS DE DERECHO PRIMERO.

El recurso se interpone contra la resolución del del TEAR de Andalucía De fecha 10 de septiembre de 2021, procedimiento 04-00407-2019 que desestima la reclamación económico- administrativa planteada contra liquidación número NUM000 emitida por la Agencia Tributaria de Andalucía, Gerencia provincial de Almería, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Explica que la administración culmina el procedimiento de comprobación limitada emitiendo una liquidación sobre una base imponible, valor comprobado de 216.637,17 euros y liquidable de 200.680,30 euros, excluyendo la reducción por adquisición de empresa individual al entender que no se cumplía el requisito de que fuera la principal fuente de renta del causante.

Como antecedentes expone que se había presentado autoliquidación por el Impuesto de Sucesiones causado por el fallecimiento en fecha 1 de marzo de 2014 de don Diego. Tras otorgar en fecha 25 de julio de 2016 Escritura de aceptación y adjudicación de herencia y liquidación de la sociedad conyugal se presentó el 1 de agosto de 2016 autoliquidación complementaria consignando una base imponible de 209.232,35 euros y una base liquidable de 57.586,83 euros, resultado de aplicar, entre otras, una reducción de 135.688,65 euros por mejora autonómica por la adquisición de empresas, negocios profesionales o participaciones en entidades (parientes).

Delimita el objeto de la controversia indicando que se concreta en decidir si debe o no incluirse la reducción por adquisición de empresa como consecuencia de la determinación de la principal fuente de renta del causante. Considera aplicable lo previsto en el [apartado segundo del artículo 20 de la ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#) en relación con el artículo 4 de la ley del impuesto sobre el Patrimonio, que tiene su desarrollo en el artículo 3 Del Real Decreto 1704/1999.

Concluye que es correcta la negativa de la administración del cumplimiento en el causante del requisito de que el ejercicio de la actividad empresarial constituya la principal fuente de renta del causante, tomando para ello lo declarado en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2014 en la que consta que el causante únicamente declara rendimientos del trabajo personal como pensionista.

SEGUNDO.

La parte actora en la demanda expone que en la autoliquidación se aplicó la reducción por mejor autonómica pues la adquisición de empresas prevista en el [artículo 20.2 c de la ley 29/ 1987](#), adquisición de la explotación agrícola desarrollada por el causante durante toda su vida.

Considera que la Administración Tributaria parte de un error patente al tener en cuenta, a efectos de rendimientos obtenidos por la actividad, la renta de la fecha del fallecimiento del causante, pese a que el [Tribunal Supremo en sentencia 468/2019 y 480/2019](#) ha matizado esa cuestión, creando una excepción a esa regla en los casos de explotación de actividad agrícola cuyos cultivos generen beneficios a partir del segundo semestre del año, debiendo considerar en estos casos el año inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante para determinar la principal fuente de renta.

Ya en el apartado de fundamentos de derecho articula los siguientes motivos de impugnación:

En primer lugar mantiene que no debió rechazarse aplicar la reducción, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo fijada en las sentencias ya citadas, que interpretan el [artículo 20 de la ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#) en relación con el artículo 4 de la ley del impuesto sobre el Patrimonio.

Afirma que en este caso la actividad agrícola solo comienza a generar rendimiento en el segundo semestre del año y que debe hacer si una interpretación finalista de la norma, por encima de la literalidad de la misma, conforme se razona en las sentencias mencionadas.

Síguenos en...



Mantiene que en el presente caso debe tenerse en cuenta la declaración del IRPF del ejercicio 2013 efectos de determinar la principal fuente de la renta del causante. Y añade que en la declaración del IRPF 2013 del causante y la de 2014 de su cónyuge como en esta última donde se recogen los rendimientos de aquel de este periodo como se puede constatar que la totalidad de los ingresos se obtienen de la explotación agrícola desarrollada por el causante como tal y como consta en dichas declaraciones que constan en el expediente y a las cuales nos remitimos (páginas 433 y 420 respectivamente)

Añade que si se tiene en cuenta el año anterior al fallecimiento del causante se cumple sobradamente el requisito de la principal fuente de renta del mismo pues en la declaración de 2013 se puede comprobar como los rendimientos netos de la actividad agrícola suman un total de 6.918,19 euros, superando con creces ese 50% de la base imponible de dicha de liquidación que establece la ley, que en el presente supuesto sería la cantidad de 4.807,29 euros, cantidad obtenida de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, casilla 366 y 374 de la declaración del IRPF aludida.

En segundo lugar considera que concurre falta de motivación y de idoneidad en la comprobación de valores de las fincas. Afirma, en definitiva, que al utilizarse el medio previsto en el artículo 57,1c se conculca la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo sobre la no idoneidad de las comprobaciones de valores a través de medios que destacan por su generalidad.

Considera que se lo trata de un medio que no es adecuado para obtener el valor real pues prescinde de cualquier actividad de individualización. Cita diferentes sentencias del Tribunal Supremo que considera aplicables. Alega igualmente que no se ha realizado el reconocimiento directo y personal de los bienes rústicos.

TERCERO.

La defensa de la Administración General del Estado remite a los fundamentos de la resolución impugnada, que entiende son bastantes para desestimar la demanda interpuesta.

Por su parte la defensa de la Junta de Andalucía mantiene que las alegaciones expuestas en la demanda ya obtuvieron respuesta en la resolución que se impugna, que parcialmente reproduce.

Añade que la parte actora pretende excluir de los términos de la comparación una parte de la base imponible, las imputaciones de rentas inmobiliarias, lo que el TEARA rechaza explicando que constituye una interpretación contra legem, sin soporte normativo a tenor de la claridad de la norma reglamentaria aplicable. Concluye como como hacía la resolución impugnada manteniendo que *"En efecto si los rendimientos de la actividad empresarial del causante no constituían su principal fuente de renta-necesariamente más del 50% de su base imponible-no se reúnen los requisitos para gozar del beneficio fiscal"*.

CUARTO.

La problemática que ahora guardamos presenta identidad sustancial con la analizada y resuelta por [esta misma sala y sección en el procedimiento seguido con el número 2326/2021 en el que recayó sentencia de fecha 22 de enero de 2026](#). En aquel caso la parte actora era uno de los hijos del fallecido y de la ahora demandante, pero, como decimos, el debate se plantea en los mismos términos. Evidentes razones de coherencia y seguridad jurídica imponen resolver la presente problemática aplicando los mismos argumentos y razonamientos jurídicos. Pasamos por ello a reproducir lo razonado en la indicada sentencia (después reiterado en la [sentencia dictada en el procedimiento ordinario 61/2022 también de esta misma Sala y Sección](#)).

" Decisión de la Sala.

A) Doctrina jurisprudencial aplicable.

Con carácter previo, interesa resaltar que la cuestión sometida a enjuiciamiento ha recibido respuesta en la [STS de 05-04-2019 \(rec. 2313/2017\)](#). Ambas partes, paradójicamente, defienden que dicha resolución judicial es favorable a sus intereses.

La precitada sentencia del Alto Tribunal da respuesta a la cuestión que presenta interés casacional con el siguiente tenor literal:

«A la luz de lo expuesto, la respuesta a la cuestión casacional objetiva sería, con la modulación que hemos establecido, la siguiente: en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD. Sin embargo, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal

Síguenos en...



fuerza de la actividad agrícola, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento.»

La sentencia argumenta que el criterio principal, tal y como había sostenido con reiteración el Tribunal Supremo, es que habrá que estar a la fecha del devengo del impuesto, que se trata del momento del fallecimiento del causante:

«Así pues, en nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013 el criterio de acudir a la fecha del devengo del ISD para comprobar si se cumplen los requisitos para la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD se establece con carácter general. Y no encontramos en este momento razones para que sea radicalmente modificado.[...] Lo anterior tiene como lógico corolario que la respuesta a la cuestión planteada en el auto de admisión debe ser la siguiente: en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD.»

Pero, a continuación, admite que dicho criterio puede y debe ser modulado en atención a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales:

«Y, precisamente, nuestra doctrina debe ser matizada o modulada cuando concurren las circunstancias particulares que se dan en este proceso, a saber: (a) cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año; y (b) cuando además se ha acreditado sobradamente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta de la causante, esto es, que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenían de rendimientos netos de la actividad agrícola.»

Entre otros argumentos, explica que es «absurdo» negar al heredero el derecho a la reducción del artículo 20.2 c) de la LISD por la circunstancia de que, como el óbito se produce en el primer semestre, no se cumple el requisito de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

No obstante, para ello será necesario que concurren de forma acumulativa los siguientes presupuestos:

1.- Que la actividad económica ejercida por el causante produzca solo rendimientos a partir del segundo semestre del año.

2.- Que en los ejercicios anteriores dicha actividad constituya su principal fuente de renta.

Esta alusión a los ejercicios anteriores, y no solo al ejercicio anterior, no es casual. La finalidad de la reducción, tal y como igualmente explica la resolución judicial que analizamos, es favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran cierto requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter familiar, con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. El objetivo, tal y como indica la exposición de motivos, es aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causae* las empresas familiares y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas. Se demuestra, así, una preocupación por la continuidad de las empresas familiares, manifestada por la propia Unión Europea, en su Recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994.

El precitado artículo 20.2 c) de la LISD, tiene el siguiente tenor literal:

«En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el [apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio](#), o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.»

Se remite, así pues, al artículo 4.8 de la LIP, que al analizar los bienes y derechos exentos incluye:

«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. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el

Síguenos en...



número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.»

De la lectura del precepto se desprende que dicha actividad empresarial o profesional debe estar revestida de la nota de habitualidad. Esta circunstancia, a nuestro juicio, es la que explica la respuesta del Tribunal Supremo a la cuestión que presentaba interés casacional al exigir que se demuestre «suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante». Aunque pudiera discutirse el número de ejercicios que habrán de valorarse, lo que requerirá una casuística ponderación de las circunstancias concurrentes, lo que no cabe duda es que se utiliza el plural «ejercicios anteriores», en total coherencia con el carácter habitual de la actividad que contempla el artículo 4.8 de la LIP.

Expresado con otros términos, puede ser objeto de discusión si es suficiente con que se cumpla el requisito solo durante los dos o tres ejercicios previos, pero lo que no encuentra acomodo en el texto de la sentencia es que la actividad a la que se pretende aplicar la reducción haya constituido la fuente principal de ingresos únicamente durante el ejercicio anterior. Ello revela, antes bien, que solo de forma ocasional o de manera muy incipiente constituyó la principal actividad empresarial o profesional del causahabiente, lo que excluye, por definición, su habitualidad.

B) Interpretación finalista de la norma.

La sentencia del Tribunal Supremo, conforme se ha expuesto con anterioridad, toma especialmente en consideración la finalidad de la reducción. Precisamente con base en el objetivo que persigue, permite una modulación extraordinaria del devengo del impuesto, cuando concurren circunstancias muy concretas que, por lo razonado, no concurren en el supuesto sometido a nuestro análisis.

No existen motivos de suficiente entidad que justifiquen una nueva interpretación, contraria o parcialmente divergente, a la ya realizada por el Tribunal Supremo en la sentencia parcialmente transcrita. Esta interpretación finalista, reiteramos, es la que justifica la posibilidad de tomar en consideración los ingresos del año anterior, pero siempre que se acredite suficientemente que era la fuente principal de ingresos del causante durante los ejercicios anteriores, y este último supuesto ha quedado huérfano de prueba.

Al hilo del anterior, no podemos compartir que se califique como prueba «cuasi diabólica» la aportación a los autos judiciales de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas de su progenitor correspondiente a ejercicios anteriores a su óbito. Habría bastado, por el contrario, con solicitar su incorporación como medio de prueba en el presente recurso. Si no se ha actuado esta forma, bien puede explicarse porque le resultaría enteramente perjudicial o como una omisión procesal; cuestión que, en ambos casos, conduciría a idéntico resultado desfavorable a su pretensión, conforme al [artículo 217 de la LEC](#).

C) Declaración complementaria del cónyuge viudo.

La parte demandante añade una segunda alegación en apoyo de su pretensión revocatoria, consistente en que en la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas de la viuda correspondiente al año 2014 se demuestra que la fuente principal de ingresos de la misma fue la actividad agrícola. Con base en este dato, considera debidamente acreditado el requisito de habitualidad.

No es esta la interpretación que se desprende de la sentencia anteriormente transcrita. La norma general es estar a la fecha del devengo del impuesto, y solo excepcionalmente, como sucede en algunas explotaciones agrícolas, se podrá valorar al año anterior. Si estamos a la fecha del devengo es evidente que no constituía la fuente principal de ingresos del causahabiente, y si se acepta la aplicación de la jurisprudencia anteriormente analizada, habrá que analizar los «ejercicios anteriores», nunca el coetáneo al fallecimiento del causahabiente.

Corolario de lo anterior, la omisión de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas del causante correspondientes a los años anteriores al ejercicio de 2013 demuestra que no se cumplen los requisitos exigidos por la jurisprudencia. El único dato verdaderamente acreditado -esto es, que en el ejercicio anterior a su fallecimiento reunía el requisito de que constituyera su fuente principal de ingresos- nos lleva a concluir que solo de forma puntual integró el origen más relevante de los rendimientos del causahabiente.

Entenderlo de otra forma, implicaría desconocer la respuesta que se dio a la cuestión que presentaba interés casacional y el desarrollo argumental que la sostiene"

Procede, en consecuencia, desestimar este motivo de impugnación.

QUINTO.

Queda pendiente de analizar el motivo de impugnación basado en falta de motivación y de idoneidad en la comprobación de valores de las fincas. Afirma, en definitiva, que al utilizarse el medio previsto en el artículo

Síguenos en...



57,1c se conculca la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo sobre la no idoneidad de las comprobaciones de valores a través de medios que destacan por su generalidad.

Respecto a este método de precios medios en el mercado y cuando se trata de fincas rústicas como sucede en el supuesto enjuiciado, el criterio que sostiene esta Sala es el de mantener su validez, por considerar que cumple con las exigencias necesarias para ello.

El artículo 37.3 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, establece que "la Consejería de Economía y Hacienda podrá desarrollar reglamentariamente los procedimientos para la obtención de los precios medios de mercado de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana a que se refiere el artículo 57.1.c) de la Ley General Tributaria, mediante el establecimiento de una metodología a seguir para la determinación del valor unitario por metro cuadrado. Asimismo, determinará los datos y parámetros objetivos que se tendrán en cuenta para la obtención del valor".

Por dicha Consejería, se publicó en el BOJA la Orden de 27 de octubre de 2011 y posteriormente de 25 de mayo de 2015, por la que se aprueban los precios medios en el mercado para estimar el valor de determinados bienes rústicos, radicados en la Comunidad Autónoma de Andalucía, a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, aplicable para los hechos imponible devengados desde el 3 de junio de 2015.

Conforme a su artículo 3.1 "La estimación del valor real de los bienes inmuebles rústicos se obtendrá multiplicando el precio en euros por hectárea, que figura en la última columna del Anexo II de esta Orden, por la superficie del inmueble rústico de que se trate. Para ello se aplicarán las siguientes reglas:

a) La superficie, clase de cultivo e intensidad productiva a declarar serán en todo caso las reales de la finca. Estos parámetros podrán ser verificados por la Administración por cualquier medio topográfico, digital o de cualquier otra índole disponible en el momento de su comprobación.

b) Cada finca rústica se dividirá en tantas subparcelas como clases de cultivo e intensidad productiva tenga definidas en la cartografía catastral. No obstante lo anterior, en caso de divergencia entre la clase de cultivo e intensidad productiva reales declaradas y las catastrales, podrán aplicarse los precios medios previstos en la presente Orden siempre que haya solicitado la correspondiente modificación catastral, de acuerdo con el Capítulo II del Título II del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

c) A la superficie de cada subparcela se le aplicará el precio medio que corresponda a la clase de cultivo y a la intensidad productiva definidas catastralmente, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 2 de este artículo.

d) Se considerará como clase de cultivo o aprovechamiento, el atribuido a cada subparcela de terreno en la calificación catastral. Asimismo se considerará intensidad productiva la asignada a cada calificación catastral de acuerdo con su calidad y aptitud para la producción agraria, de acuerdo con la terminología definida en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, y en sus normas de desarrollo.

e) La suma de los valores de cada subparcela será el valor real del suelo rústico a considerar.

4. En las transmisiones de bienes o derechos sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados prevalecerá el precio o contraprestación pactada cuando resulte superior al valor declarado o al estimado de acuerdo con lo establecido por esta Orden.

La Administración podrá iniciar un procedimiento de comprobación del precio o contraprestación pactada en relación con lo dispuesto en este apartado.

5. Tratándose de bienes inmuebles de naturaleza rústica a los que no sea de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, la Administración podrá estimar su valor aplicando los precios medios aprobados en esta Orden, una vez comprobada la coincidencia de las características físicas, económicas y legales de las bases de datos catastrales con las reales del mismo.

6. No procederá la comprobación de valores declarados por las personas contribuyentes en los siguientes casos:

a) Cuando el valor declarado por las personas contribuyentes sea igual o superior al obtenido, cuando proceda, de la aplicación del presente artículo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 134.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Cuando el valor declarado por las personas contribuyentes sea igual o superior al suministrado por la Administración con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley General Tributaria."

Síguenos en...

La referida disposición reglamentaria desarrolla la metodología empleada para la obtención de esos coeficientes multiplicadores que queda recogida en su Anexo I, en el que se explica que, teniendo en cuenta el amparo normativo que ofrece la [Ley General Tributaria en su artículo 57.1 c\)](#) al admitir como medio de valoración la utilización de precios medios en el mercado y la consideración de la perspectiva práctica y técnica, se ha seleccionado el método sintético como medio adecuado en las valoraciones fiscales, basado en el conocimiento de transacciones recientes de fincas de características semejantes a la que es objeto de valoración, y en la aplicación a ésta de los valores conocidos de esas transmisiones. Para ello es necesario obtener el mayor número posible de testigos y clasificar los valores declarados en las transacciones atendiendo a las características de las fincas correspondientes.

Para la valoración de una finca rústica, de acuerdo con el procedimiento citado, se indican los siguientes pasos: *"En primer lugar, dividir la finca concreta, objeto de valoración, en tantos apartados o clases distintas como se establezcan, en función de sus características. En segundo lugar, asignar un valor unitario a cada una de dichas clases homogéneas"*.

En cuanto al primero se acepta la catalogación oficial de las fincas rústicas, que no es otra a efectos fiscales que la catastral, que establece para todos los municipios una división de toda la superficie rústica en polígonos, parcelas y, en aquellos casos que sean necesarios, subparcelas, con indicación para cada una de ellas de su calificación y la clasificación catastral. La calificación catastral indica una característica puramente agronómica, como es el cultivo o aprovechamiento de que es objeto la parcela o subparcela, y la clasificación tiene en cuenta una característica agronómica-económica y asigna una intensidad productiva dentro de aquella calificación.

En cuanto al segundo, una vez conocidas las distintas clases homogéneas en que se dividen las fincas rústicas, la valoración se realizará mediante la aplicación a la misma de los valores unitarios por hectárea que correspondan a cada una de las clases en que se divide la finca.

La metodología empleada para la determinación de los precios medios se realiza teniendo en cuenta, por un lado, la obtención de una "población", o sea una muestra lo más amplia posible, fiable e indiscutible, y por otro, la elección de la variable endógena más adecuada.

Los valores individualizados por municipio, cultivo e intensidad productiva se recogen en el Anexo núm. II.

Sobre la cuestión suscitada, esta Sala ha resuelto de manera reiterada, así en la [sentencia núm. 583/2022, de 08 de marzo de 2022 \(recurso 155/2019\)](#), que es válida y eficaz la comprobación de valores que se sirvió de los precios medios del mercado como método de determinación del valor real de los bienes y por tanto como base imponible del impuesto. La utilización del método previsto en los [artículo 57.1 c\) de la LGT](#) y [37.3 del Decreto Legislativo 1/2009](#), puesto este último en relación con la Orden de 27 de octubre de 2011, que aprueba los precios medios en el mercado (expresados en euros por hectáreas) para los bienes de naturaleza rústica, es ajustada a Derecho, ya que el Tribunal Supremo no lo ha anulado, a diferencia del método establecido en la letra b) del artículo 57.1, según su [Sentencia núm. 842/2018, de 23 de mayo de 2018 \(Recurso: 1880/2017\)](#), en la que declaró que no era método de comprobación adecuado; por lo que dicha doctrina no resulta de aplicación a este supuesto.

La Administración Tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, ha formado prueba de los hechos constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, por lo que la carga probatoria que se deriva del [artículo 105 de la LGT](#) y del [artículo 217 de la LEC](#) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al [artículo 105 de la LGT](#), tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.

Lo anterior deja a salvo la posibilidad de que el reclamante pueda acreditar que los datos o circunstancias tomadas en consideración para aplicar el método descrito no sean correctas respecto a esa concreta y específica finca. En el presente caso el contribuyente no ha practicado prueba para desvirtuar esa valoración.

Procede con en consecuencia, desestimar esta alegación o motivo de impugnación y la petición que, en relación a ella incorpora el suplico de la demanda.

SEXTO .

De acuerdo con el [artículo 139 de la LJCA](#) no procede imponer las costas a ninguna de las partes pues la problemática presenta serias dudas de derecho.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de DOÑA Belinda contra la resolución del del TEAR de Andalucía de fecha 10 de septiembre de 2021, procedimiento 04-00407-2019 que desestima la reclamación económico- administrativa planteada contra liquidación

Síguenos en...



número NUM000 emitida por la Agencia Tributaria de Andalucía, Gerencia provincial de Almería, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin imposición de costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Diligencia.-Entregada, documentada, firmada y publicada la anterior resolución, que ha sido registrada en el Libro de Sentencias, se expide testimonio para su unión a los autos. Doy fe.

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

Síguenos en...

