

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 30 de abril de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 697/2021***SUMARIO:**

ISD. Devengo. *Consortio foral aragonés.* El 31 de diciembre de 1986 se formalizó donación de determinados bienes inmuebles por el padre a sus cuatro hijos constituyéndose una comunidad consorcial según la ley civil aragonesa. Con fecha de 19 de agosto de 2012, se produjo el fallecimiento de uno de los donatarios, en estado civil soltero y sin descendientes, otorgándose con fecha de 30 de julio de 2013 escritura de protocolización de herencia y de acrecimiento foral de los referidos inmuebles donados. En virtud del acrecimiento, los tres hermanos practicaron liquidación del impuesto de donaciones, valorándose los bienes y aplicándose las normas vigentes en la fecha de donación, esto es diciembre de 1986. La reclamante es una de los hermanos que considera que estamos ante una única donación pospuesta en el tiempo en parte como consecuencia de la aplicación de esta institución denominada «consorcio foral aragonés». Por ello, a su juicio, el impuesto se devenga el día en que se causó o celebró el acto o contrato, es decir el 31 de diciembre de 1986, que es cuando tuvo lugar la donación, y se aplicarían los valores de los bienes obtenidos en esa fecha. Sin embargo, entiende la Audiencia Nacional, en consonancia con el TEAR, que fallecimiento del hermano opera como condición cumplida en los términos que derivan de lo previsto en el artículo 24.3 de la Ley ISD. Es por ello, que el impuesto se devenga el día en que la limitación o condición se produce, es decir, el fallecimiento del hermano, sin descendencia en el año 2012, y de acuerdo con el artículo 21.1 de la Ley 58/2003 (LGT), es la fecha del fallecimiento del hermano la que la aplicación de todos los elementos del impuesto valoración de los bienes, tipo aplicable, etc.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL***Sala de lo Contencioso-Administrativo***SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso:** 0000697/2021**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General:** 09860/2021**Demandante:** DOÑA Laura**Procurador:** DOÑA SONIA PEIRÉ BLASCO**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.:** D. FRANCISCO PLEITE GUADAMILLAS**SENTENCIA N.º:****Ilma. Sra. Presidenta:**D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO**Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

D. FRANCISCO PLEITE GUADAMILLAS

Madrid, a 30 de abril de 2026.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo n.º 697/2021, interpuesto por la procuradora doña Sonia Peiré Blasco,

Síguenos en...

en nombre y representación de doña Laura contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 26 de febrero de 2021, recaída en el procedimiento 00-05840-2017.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución citada en el encabezamiento. Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la parte actora, mediante escrito presentado en plazo legal en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el [artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción](#). Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

SEGUNDO.-Evacuando el traslado conferido se presentó escrito de demanda el, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se estime el recurso en los términos expuestos en el escrito de demanda.

TERCERO.-El Abogado del Estado, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que desestime el recurso, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.-Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 60 de la L.J.C.A.](#), y se practicó la prueba propuesta y admitida, con el resultado que obra en autos.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

QUINTO.-Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 15 de abril de 2026, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Francisco Pleite Guadamillas, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto y fundamento del recurso.

Se recurre un acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, derivado del acrecimiento foral tras el fallecimiento de uno de los donatarios de una donación realizada por un ascendiente.

Con fecha de 25 de julio de 2017 fue dictado acuerdo de liquidación por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por el concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivado del acrecimiento foral formalizado en la escritura de fecha 30 de julio de 2013.

En la citada resolución se hacía constar que con fecha de 31 de diciembre de 1986 fue formalizada donación de determinados bienes inmuebles por D Bartolomé a sus cuatro hijos constituyéndose una comunidad consorcial según la ley civil aragonesa. Con fecha de 19 de agosto de 2012 se produjo el fallecimiento de uno de los donatarios, D. Casimiro, en estado civil soltero y sin descendientes, otorgándose con fecha de 30 de julio de 2013 escritura de protocolización de herencia y de acrecimiento foral de los referidos inmuebles donados.

La administración tributaria liquidó a cada uno de los consortes como donación recibida del padre aplicando la normativa el valor correspondiente al momento de fallecimiento del hermano.

En el indicado acuerdo de 25 de julio de 2017, se practica liquidación por el concepto de Impuesto sobre Donaciones como consecuencia del acrecimiento producido a favor del resto de los miembros del consorcio, por el valor declarado en la citada escritura.

Solicita la parte recurrente la anulación de la liquidación correspondiente a la adquisición de la parte de la cuota- que fue atribuida como consecuencia de la aplicación de la institución del consorcio foral aragonés y se dicte otra conforme a lo expuesto en los fundamentos de derecho tercero y cuarto de la demanda. Subsidiariamente se anule la liquidación y no se aplique en la nueva liquidación que pudiera proceder, el tipo medio y la acumulación de donaciones pretendida por la liquidación que origina el recurso.

Afirma el recurrente que en virtud del acrecimiento se practica liquidación del impuesto de donaciones, por los tres hermanos valorándose los bienes y aplicándose las normas vigentes en la fecha de donación, esto es diciembre de 1986. Teniendo en cuenta que el recurrente no reside en España y los otros dos hermanos lo hacen en la Comunidad Autónoma de Aragón, las liquidaciones correspondientes a estos dos últimos, se presentan en Hacienda del Gobierno de Aragón y la de la recurrente en la Agencia Estatal en el órgano correspondiente con la sede de Madrid. Aplicando a dicha liquidación en la normativa de la comunidad autónoma de Aragón vigente en el momento que se produjo la donación, la cuota a ingresar del impuesto

Síguenos en...



fue cero y aplicando la normativa estatal a la liquidación practicada por la recurrente la cuota ingresar fue de 2566,56 euros.

Precisa el recurrente que tanto la hacienda autonómica de la Comunidad Autónoma de Aragón, como la Hacienda Estatal practicaron liquidaciones complementarias en las que se aplicaba la normativa vigente en el momento del fallecimiento de don Casimiro.

Agotada la vía administrativa se presentó reclamaciones económico administrativa ante Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, que dictó resolución idéntica para los dos hermanos y estimo parcialmente la reclamación formulada. No se aceptó la aplicación del devengo, con todas sus consecuencias, en la fecha en que se formalizó la donación por el padre, pero resolvió la improcedencia de la acumulación, llevada a cabo por el órgano liquidador, por cuanto la aplicación de un tipo medio, tal como hicieron las liquidaciones recurridas, solo puede realizarse de acuerdo con las previsiones expresas establecidas en la Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones y donaciones, pero no si no está prevista en dicha norma como es el caso del Consorcio foral aragonés.

Asimismo, la acumulación de donaciones, según manifiesta el propio Tribunal y de acuerdo con el artículo 30 de la citada ley, hace inviable la acumulación practicada por el órgano de liquidación. Concluye el Tribunal que en este caso no estamos ante dos donaciones recibidas del mismo donante en un plazo de tres años y ellos congruentes se mantiene que el devengo del impuesto y la aplicación de las normas y valoraciones se lleva a la fecha del fallecimiento del hermano, esto es el 19 de agosto de 2012.

La resolución objeto de recurso confirma la resolución objeto de la reclamación económico administrativa con el argumento de considerar que se produce el hecho imponible general, que la fecha del devengo es la del fallecimiento y que si es donación el tributo aplicable, pero equiparando tal donación al existente ante una condición, herencia, a término, donación, mortis, causa, fideicomiso, etc.

La parte recurrente argumenta que no existe hecho imponible, ya que el acrecimiento se considera una integración del derecho adquirido por donación y no por herencia, y que, en caso de tributar, el devengo debería corresponder a la fecha de la donación original.

La Abogacía del Estado, tras analizar los argumentos, concluye que el hecho imponible se produce por el incremento de patrimonio de los consortes sobrevivientes, independientemente de la naturaleza del título que origina el acrecimiento. Se establece que la liquidación es válida y que el devengo debe considerarse en el momento del fallecimiento del donatario, confirmando así la legalidad del acuerdo recurrido.

SEGUNDO. Normativa aplicable.

La normativa aplicable objeto del litigio sobre el devengo del impuesto se encuentra en el [artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#) que dispone que:

2. En las transmisiones lucrativas «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

El artículo 30 se refiere a la acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios:

1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor «mortis causa», siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.

3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual.

El consorcio foral aragonés se encuentra regulado en el Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código del Derecho Foral de Aragón», el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas que dispone lo siguiente:

Síguenos en...

Artículo 373. Consorcio foral.

1. *Salvo previsión en contrario del disponente, desde que varios hermanos o hijos de hermanos hereden de un ascendiente bienes inmuebles, queda establecido entre ellos, y en tanto subsista la indivisión, el llamado «consorcio o fideicomiso foral».*

2. *Lo dispuesto en el apartado anterior se aplicará también a los inmuebles adquiridos proindiviso por legado o donación.*

Artículo 374. Efectos.

1. *Vigente el consorcio foral, solo son válidos los actos de disposición, inter vivos o mortis causa, realizados por un consorte sobre su cuota en el consorcio o en alguno de los bienes que lo integran cuando se otorguen a favor de sus descendientes, que con ello adquirirán la condición de consortes, o de otro consorte.*

2. *No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, es embargable la cuota de un consorte en el consorcio o en alguno de los bienes que lo integran, sin que pase a formar parte del consorcio el extraño que la adquiriera en el procedimiento de apremio.*

3. *Si un consorte muere sin descendencia, su parte acrece a los demás consortes, que la reciben como procedente del ascendiente que originó el consorcio, pero sujeta al usufructo de viudedad del cónyuge del consorte fallecido conforme al artículo 278. En caso de recobro de liberalidades, el acrecimiento no se produce respecto de los bienes recobrados.*

TERCERO. Sobre el hecho imponible y el devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En la resolución impugnada se mantiene que la donación, aunque venga del padre se produce en el año 2012, y por tanto, el devengo del impuesto con las consecuencias que ellos tiene en la tributación de la adquisición por acrecimiento y se pretende también aplicar la suma de las dos donaciones, la originaria de 1986 y la que se produce cumplida en la donación la condición en virtud del institución del consorcio en el año 2012.

La parte recurrente sostiene que de acuerdo con el artículo 24 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones en su apartado segundo, en la transmisión lucrativa inter vivos, esto es en la donación que realiza el padre que es de quien reciben los hijos en virtud de fallecimiento de su hermano, el impuesto se devenga el día en que se causó o celebra el acto o contrato, es decir el 31 de diciembre de 1986, cuando tiene lugar la donación.

En este caso, se aplicarían los valores de los bienes obtenidos en esa fecha, el 31 de diciembre de 1986, y se determinaría el incremento del bien donado, como consecuencia de la institución del Consorcio foral, atendiendo al obtenido inicialmente por el recurrente, a lo que se suma lo obtenido como consecuencia del fallecimiento, sin descendencia de su hermano. Por lo que, según la recurrente, se estaría hablando de una única donación pospuesta en el tiempo en parte como consecuencia de la aplicación de esta institución, cuál es el consorcio foral aragonés.

La demandada en el escrito de contestación razona que el hecho de que el título o causa por la que se produce el acrecimiento, no sea por título de herencia, sino por la liberalidad manifestada por el padre en la donación a los hijos, no quita, que será con ocasión del fallecimiento del hermano sin descendencia, cuando se produzca una adquisición de una doceava parte del inmueble a favor de los otros hermanos, por más que la única liberalidad manifestada haya sido la del padre, por este motivo la liquidación toma en consideración al padre como donante a efectos de parentesco.

Defiende la demandada que aunque el título sea la donación otorgada anteriormente, no impide que la fecha de devengo (y todas sus consecuencias: normativa, valoración etc...) sea en la que se produce el hecho desencadenante del acrecimiento, que no es otra la muerte de un miembro del consorcio sin descendencia, siendo el indicado efecto jurídico frecuente en el ámbito de la tributación de las adquisiciones gratuitas: donación sujeta a condición, donación o herencia a término, fideicomiso, sustitución fideicomisaria, donación mortis causa. etc.., en todos estos casos el título se ha constituido con anterioridad, pero el devengo se produce en un momento posterior. Considera la demandada que el valor a determinar es el correspondiente al momento de producirse el hecho imponible, que no es otro que el del acrecimiento patrimonial.

Los hermanos del recurrente recurrieron la liquidación al TEAR de Aragón, que mediante resolución entiende aplicable en este supuesto, a diferencia del TEAC, el apartado tercero del artículo 24. Concluye que el devengo del impuesto por el acrecimiento se produce en la fecha de fallecimiento del hermano, pero mantiene su formulación que en tal supuesto no es posible acumular donaciones y aplicar un tipo medio, tipo medio que solo está previsto para el usufructo en su puesto previsto en el artículo 26, letra c de la ley de la ley del impuesto y en el artículo 30.1 en relación a las donaciones, en el que también se establece la posibilidad de acumulación, si entre ambas no se supera el plazo de tres años, circunstancia que no se da en el presente supuesto, puesto que si el devengo se produce en el momento del fallecimiento de don

Casimiro, a esta fecha, esto es en el año 2012 ha pasado más de 25 años desde que se formalizó y perfeccionó la donación

Con este criterio se considera que el fallecimiento del hermano opera como condición cumplida que hace de conformidad con el [apartado tercero del artículo 24](#), que el impuesto se devengue el día en que la limitación o condición se produce, es decir, el fallecimiento del hermano, sin descendencia en el año 2012. Por lo tanto, con esta posición y de acuerdo con el mencionado artículo 21.1 de la ley General tributaria es la fecha del fallecimiento del hermano, la que determina el devengo y por tanto la aplicación de todos los elementos del impuesto valoración de los bienes, tipo aplicable, etc.

En consecuencia, procede anular la liquidación y dictar una nueva conforme al tipo impositivo que resulte de la aplicación directa del impuesto a la base imponible correspondiente a la operación devengada el 19 de agosto de 2012.

SEPTIMO. Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el [artículo 139.1º LJCA](#), modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no procede la imposición en costas al estimarse parcialmente las pretensiones de la recurrente.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española.

FALLAMOS

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto, interpuesto por la procuradora doña Sonia Peiré Blasco, en nombre y representación de doña Laura contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 26 de febrero de 2021, recaída en el procedimiento 00-05840-2017., y, en consecuencia, se anula la liquidación y procede dictar otra en la que no se aplique el tipo medio y la acumulación de donaciones pretendida por la liquidación que origina el recurso. Sin expresa imposición de costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el [artículo 104 de la L.J.C.A.](#), para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los [art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción](#), en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la [Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial](#), bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

De conformidad con el [artículo 261 LOPJ](#), la Presidenta firma por el Ilmo. Sr. D. Enrique Gabaldón Codesido, quien votó en Sala y no pudo firmar.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Francisco Pleite Guadamillas, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado 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).

Síguenos en...

