

Roj: **STS 1230/2011 - ECLI:ES:TS:2011:1230**Id Cendoj: **28079130022011100202**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **17/02/2011**Nº de Recurso: **2124/2006**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **STSJ M 18091/2005,**  
**STS 1230/2011**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Febrero de dos mil once.

Visto por la Sala del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. **2124/2006**, promovido por D<sup>a</sup> Consuelo , representada por Procurador y bajo la dirección técnico-jurídica de Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 4 de noviembre de 2005, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 1921/2002 en materia de liquidación complementaria por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. La cuantía del recurso es 294.904,10 euros.

Ha comparecido en estas actuaciones la Letrada de la Comunidad Autónoma de Madrid, en la representación y defensa que por Ley ostenta.

La sentencia tiene su origen en los siguientes

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Fallecida D<sup>a</sup> Sacramento el 31 de agosto de 1998 bajo testamento ológrafo oportunamente protocolizado y en el que, a los efectos que aquí interesan, legó a su sobrina D<sup>a</sup> Consuelo la oficina de farmacia de cuyo 55 por ciento era titular, con fecha 1 de marzo de 1999 fue presentada en la Dependencia competente de la Comunidad de Madrid la documentación relativa a su herencia, acompañada de las pertinentes *autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, entre las que figuraba la realizada por la Sra. Consuelo , con una deuda ingresada de 2690,39 € (447.643 ptas.)

**SEGUNDO.-** La Dependencia Gestora realizó las oportunas comprobaciones, que no arrojaron aumento de valor en relación con la oficina de farmacia y sus elementos integrantes. La Dirección General de Tributos giró a cargo de la Sra. Consuelo , con fecha 9 de octubre de 2001, *liquidación complementaria provisional* por importe de 294.909,10 € (49.068.745 ptas.), la cual fue *notificada el 19 de noviembre de 2001*. El siguiente día 4 de diciembre, la Sra. Consuelo presentó *recurso de reposición* contra la citada *liquidación* reiterando, como alegaciones esenciales, las que ya había puesto de manifiesto en el trámite de audiencia previa, centradas, en síntesis, en la ausencia de motivación de la referida liquidación; en que no se había aplicado la reducción en la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en la fijación errónea del valor neto del legado y en la improcedencia de los intereses de demora incluidos en la liquidación y que ascendían a 33.036,39 € (5.496.793 ptas.). El *recurso* fue desestimado por resolución de la *Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid de 25 de febrero de 2002* al entender correcto el acto impugnado, el cual quedó notificado el 15 de marzo de 2002.



**TERCERO.-** Con fecha 26 de marzo de 2002, D<sup>a</sup> Consuelo promovió *reclamación económico-administrativa* en única instancia ante el *Tribunal Central* alegando, en escrito presentado el 28 de mayo siguiente, cuanto ya había manifestado al interponer el recurso de reposición contra la liquidación practicada. Consta que se hallaba suspendido el ingreso de ésta, al haberse aportado garantía bancaria.

El TEAC, en resolución de 17 de julio de 2002 (R.G. 1346-02; R.S. 97/02), acordó estimar en parte la reclamación promovida, anulando la liquidación practicada, que debía ser sustituida por la que procediese, en la cual se aplicaría la reducción en la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**CUARTO.-** Contra el acuerdo del TEAC de 17 de julio de 2002 por el que se estimó en parte la reclamación económico-administrativa efectuada por D<sup>a</sup>. Consuelo contra la desestimación del recurso de reposición planteado contra la liquidación complementaria girada por la Administración Tributaria autonómica por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por importe de 49.067.914 ptas., la Comunidad Autónoma de Madrid promovió *recurso contencioso-administrativo* ante la Sala de la Jurisdicción del *Tribunal Superior de Justicia de Madrid*, que fue resuelto por su Sección Cuarta en *sentencia de 4 de noviembre de 2005*, cuyo fallo era del siguiente tenor literal: "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".

**QUINTO.-** Contra la referida sentencia la representación procesal de D<sup>a</sup> Consuelo preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Admitido el recurso en providencia de 26 de abril de 2007 y formalizada por la representación procesal de la parte recurrida –la Comunidad de Madrid– su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 16 de febrero de 2011 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Dice la **sentencia recurrida** que "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<sup>a</sup> Sacramento 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 ptas., 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 éstos 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<sup>a</sup> Consuelo la correspondiente autoliquidación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de D<sup>a</sup> Sacramento 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 artículo 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»...).

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<sup>a</sup> Consuelo 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.

**SEGUNDO.-** Los **motivos del recurso de casación** interpuesto son los siguientes:

**Primero.-** Al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se denuncia que la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de noviembre de 2005 infringe el Ordenamiento Jurídico, pues la transmisión de la Oficina de Farmacia de la que fue titular D<sup>a</sup> Sacramento , fallecida el 31 de agosto de 1998, es susceptible de acogerse a la reducción del 95% de la base imponible, tal y como apreció el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 17 de julio de 2002, por lo que no es ajustado a Derecho que D<sup>a</sup> Consuelo deba abonar a la Comunidad de Madrid la cantidad de 294.909,10 euros (49.068.645 ptas.), por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los preceptos que se consideran infringidos son, en consecuencia, los siguientes:

- art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- art. 8.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio , reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, al que se remite la anterior disposición.
- art. 3 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.



El citado precepto, aunque invocado por la sentencia que en casación se impugna, no estaba vigente cuando se produjo el fallecimiento de D<sup>a</sup> Sacramento ; en cambio el precepto aplicable es el artículo 3º del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre , sustituido por el anterior, a cuyo tenor: "A estos efectos se entenderá por principal fuente de renta, aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe agregado de las bases imponibles regular e irregular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del sujeto pasivo, provenga de rendimientos netos de las actividades empresariales".

Como los requisitos han de referirse al transmitente de la empresa familiar, éstos han de coincidir con el gravamen en que se hizo efectivo el beneficio fiscal, en vida de éste, que no es otro que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; ello significa que devengado el citado gravamen en vida de D<sup>a</sup> Sacramento , con fecha 31 de diciembre de 1997, a dicho momento había de referirse la concurrencia de los requisitos contemplados en los preceptos citados.

Argumenta la recurrente que la explotación de la farmacia constituía la principal fuente de renta. El requisito relativo a la "principal fuente de renta" fue objeto de la presentación por la Sra. Consuelo de declaraciones complementarias por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues entendió que el "rendimiento neto" de la actividad de farmacéutica ejercida por la causante no se había realizado conforme a Derecho y así se acompañó nueva declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 1997 de D<sup>a</sup> Sacramento , último año en que declaró la causante, al fallecer el 31 de agosto de 1998; de la declaración complementaria se desprende que más del cincuenta por ciento de los rendimientos procedían de la Oficina de Farmacia a la que se refiere la transmisión hereditaria, por lo que se cumplía con el requisito para gozar de la reducción del 95% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**Segundo.-** Por la vía que proporciona el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se alega que la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de noviembre de 2005 , infringe la normativa referente al devengo del tributo y a la posibilidad de presentar autoliquidaciones complementarias, ya que:

1.- Por imperativo de la Ley civil y tributaria, una vez aceptada la herencia de D<sup>a</sup> Sacramento , en la que se incluyó la Oficina de Farmacia, ha de situarse la heredera en la misma posición que la causante, asumiendo sus deudas y obligaciones y en especial ante la Hacienda Pública, por lo que si la recurrente había de soportar, en hipótesis, la comprobación de las declaraciones presentadas por su causante, con relación a cualquier tributo, también tenía el derecho a presentar declaraciones complementarias y rectificaciones cuando se haya detectado algún "error", como en el presente caso aconteció, y sin que ello comporte "alterar la posición del sujeto pasivo".

2.- Y en segundo lugar es de todo punto ajustado a Derecho que el heredero presente declaraciones complementarias relacionadas con los tributos devengados en vida por su causante, al no existir norma prohibitiva de ningún tipo, y sin que ello comporte alterar la fecha del devengo del Impuesto sucesorio sino ejercitar el derecho de prueba con relación a la aplicación de una reducción tributaria, que si bien afecta al heredero aparece condicionada por declaraciones del causante; por ello si se sucede en todas las situaciones jurídicas, activas y pasivas, no hay que excluir el presentar declaraciones complementarias.

**TERCERO.-** La cuestión suscitada en el presente recurso consiste en determinar si resulta ajustada a derecho la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girada a la recurrente D<sup>a</sup> Consuelo , que, frente a ella, aduce la inaplicación de la reducción legal prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los supuestos de transmisión "mortis causa" de una pequeña empresa individual, de la que constituye un prototipo la oficina de farmacia, reducción a la que la recurrente cree tener pleno derecho y que fue aplicada por ella en la autoliquidación que presentó el 1 de marzo de 1999.

Para resolver tal cuestión, resulta conveniente precisar que la Dependencia Gestora no ha puesto en discusión en momento alguno que la oficina de farmacia de que era titular la causante constituye una empresa individual de las eventualmente comprendidas en la mencionada reducción; tampoco se ha planteado duda alguna sobre el ejercicio de la actividad por la causante D<sup>a</sup> Sacramento de manera habitual, personal y directa, requisitos que viene a exigir el artículo 4, apartado Ocho.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio de 6 de junio de 1991 . La polémica ha quedado centrada en torno a la concurrencia del requisito exigido por el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de que el ejercicio de esa actividad empresarial constituyera la principal fuente de renta de D<sup>a</sup> Sacramento , extremo en el que discrepa la reclamante, que entiendo cumplido plenamente tal requisito, tanto si se examina la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la causante del ejercicio de 1997 como si el análisis contempla la correspondiente al ejercicio de 1998.

En efecto, de los diversos requisitos que se contemplan en el artículo 20.2.c) de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sólo uno de ellos es objeto de debate y no es otro que entender por "principal



fuentes de renta" aquella en la que, al menos, el 50 por ciento 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.

La *resolución del TEAC* entiende que a la recurrente 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<sup>a</sup> Sacramento el 31 de agosto de 1998.

El *Tribunal de instancia y la Comunidad de Madrid* se centran 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 el *Tribunal Económico Administrativo Central* como la aquí recurrente sostienen que las posteriores declaraciones complementarias del Impuesto sobre la Renta de las Físicas practicadas por D<sup>a</sup> Consuelo en el año 2001 y en el año 2002, en las que los ingresos por la actividad empresarial sí superaban el 50% de la base imponible, permiten la aplicación de la reducción discutida.

**CUARTO.- 1.** En las adquisiciones por causa de muerte el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devenga el día del fallecimiento del causante**. En las transmisiones a título sucesorio se entiende realizado el hecho imponible en el momento en el que fallece la persona del transmitente, con independencia del momento en que se realice la efectiva transmisión de los bienes. La fecha de la aceptación de la herencia no es en absoluto relevante a efectos del devengo del Impuesto sobre Sucesiones.

Como norma general, y salvo prueba fehaciente en contra, se tomará como fecha del fallecimiento y por tanto de devengo del impuesto la que figure en la correspondiente inscripción de defunción en el Registro Civil.

El Código civil sigue, pues, un sistema de inspiración romanística respecto de la adquisición de los bienes de la herencia, de modo que, aunque la sucesión se abre con el fallecimiento del causante, la adquisición de los bienes y derechos, cargas y obligaciones que forman parte de la masa hereditaria no se produce hasta que tiene lugar la aceptación de la herencia por parte del llamado a suceder, sin perjuicio de que todos sus efectos se retrotraigan al momento de la muerte del transmitente. Pero a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones la adquisición hereditaria se entiende producida por el mero fallecimiento del causante, sin necesidad de aceptación.

Deben, pues, diferenciarse netamente los efectos fiscales de los efectos civiles del fallecimiento del causante; en la esfera tributaria éste determinará el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes. El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones no consiste en el fallecimiento del causante sino en la adquisición de bienes y derechos por medio de título sucesorio, de modo que en caso de que el llamado a suceder no llegara finalmente a adquirir los bienes no podría exigírsele la exacción del impuesto.

En definitiva, el devengo del impuesto se produce en la fecha del fallecimiento del causante, con independencia de que, si se prueba que posteriormente no se pudo heredar o que se renuncia a la herencia en debida forma, pueda devenir improcedente la exigencia del impuesto (sentencia de este Tribunal de 30 de septiembre de 1987 y 21 de mayo de 1988).

**2.** La adquisición en virtud de título sucesorio de una empresa individual o de un negocio profesional se beneficia de una reducción del 95% del valor correspondiente al objeto de la adquisición en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, siempre que se cumplan una serie de requisitos (grado de parentesco del adquirente, objeto de la adquisición, permanencia en el patrimonio del adquirente).

La concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación de esta reducción debe ser objeto de prueba por parte del sujeto pasivo.

Al tratarse de un Impuesto --el de Sucesiones-- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en la fecha del devengo; habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión.

Como ha señalado este Tribunal en sentencia de 18 de marzo de 2009, el hecho de que la reducción prevista para la adquisición mortis causa de empresas individuales o negocios profesionales se aplique sobre la base imponible, para hallar la base liquidable, no quiere decir que deba llevarse a cabo sobre la magnitud constituida por el valor global de la base imponible, entendido como valor neto de la adquisición individual de cada



causahabiente, sino que debe recaer sobre el valor concreto de la empresa individual o negocio profesional de que se trate.

Requisito "sine qua non" para la aplicación de la reducción del 95% de la base imponible es, pues, que el empresario o profesional obtenga su principal fuente de renta de su actividad, que será aquella que represente al menos el 50 por 100 de la base imponible del IRPF.

Los preceptos configuradores del beneficio fiscal analizado son los siguientes:

a) Artículo 20.2.c) de la *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, en el que se dispone que "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 falleciese el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100".

b) Artículo 4.8 de la *Ley 19/1991, de 6 de junio, Reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio*, al que se remite la anterior, a cuyo tenor gozan de exención: "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 número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades".

c) Artículo 3 del *Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre*, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, a cuyo tenor: "1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad empresarial de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta.

A estos efectos se entenderá por principal fuente de renta, aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe agregado de las bases imponibles regular e irregular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del sujeto pasivo, provenga de rendimientos netos de las actividades empresariales.

2. Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades empresariales de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a los bienes y derechos afectos a todas ellas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos empresariales".

De los preceptos que han quedado transcritos se desprende, tal como pone de relieve la recurrente, que la oficina de farmacia en nuestro caso es reconducible a la expresión "bienes y derechos necesario para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional" y que la explotación de la oficina de farmacia constituía la principal fuente de renta para D<sup>a</sup> Sacramento .

**QUINTO.-** De lo que antecede se desprende que para la aplicación de la reducción invocada del 95% de la base imponible, prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe atenderse, como antes se indicó, al momento del devengo del impuesto, que no es otro que la fecha de fallecimiento de la causante el 31 de agosto de 1998.

Como advierte la sentencia, 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<sup>a</sup> Sacramento en la cual se declaró



como rendimientos por actividades empresariales la suma de 5.021.207 ptas., siendo la base imponible de 11.459.634 ptas., con lo es claro que los citados rendimientos no excedían del 50% de la base imponible.

Por otra parte, el 18 de junio de 1999 se presentó por D<sup>a</sup> Consuelo la correspondiente autoliquidación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de D<sup>a</sup> Sacramento respecto el 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 ptas. con una base imponible de 7.425.695 ptas., con lo que en la fecha del devengo y respecto del ejercicio 1998 tampoco se habría superado el 50% de la base imponible; no se darían, pues, los requisitos previstos en el artículo 4.ocho de la Ley del Impuesto del Patrimonio en relación con el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

**SEXTO.**- Si antes hemos concluido que es la fecha del devengo del Impuesto de Sucesiones a la que hay que estar a los efectos de examinar la aplicación de los beneficios fiscales que, en su caso, pudieran corresponder al sujeto pasivo, es evidente que las posteriores **liquidaciones complementarias** practicadas por D<sup>a</sup> Consuelo el 26 de noviembre de 2001, respecto del ejercicio 1997, y el 25 de abril de 2002, respecto del ejercicio 1998 (declaración que se presentó por la propia recurrente D<sup>a</sup> Consuelo el 16 de junio de 1999), en las que los rendimientos por actividades empresariales ya superarían el 50% de la base imponible, no pueden tener ninguna eficacia respecto al Impuesto ya devengado en la fecha del fallecimiento de la causante. Además, --y éste es un dato relevante-- dichas declaraciones complementarias se presentaron con posterioridad a que el 3 de noviembre de 2001 se le notificase a la obligada tributaria la liquidación practicada por la Administración.

Es de significar también que la declaración complementaria --más bien rectificatoria-- de la declaración del IRPF correspondiente a 1997 fue presentada por persona distinta del sujeto pasivo, cuando éste ya había fallecido más de tres años antes; en ella la base imponible pasaba de 11.459.634 ptas. a 11.838.391 ptas. y los rendimientos de la actividad de la causante pasaban de 5.021.207 ptas. a 6.399.964 ptas.

Y por lo que se refiere a la declaración del IRPF correspondiente a 1998, --que se presentó, como se dijo, el 18 de junio de 1999 por la propia D<sup>a</sup> Consuelo --, la declaración complementaria presentada el 25 de abril de 2002 por D<sup>a</sup> Consuelo elevó la base imponible de 7.425.695 ptas. a 10.415.4220 ptas. y los rendimientos de actividades profesionales pasaron de ser de 2.450.119 ptas. a 5.439.846 ptas.

Esta liquidación complementaria correspondiente al ejercicio 1998 se presentó cuando ya se había presentado la reclamación económico administrativa ante el TEAC por D<sup>a</sup> Consuelo el 26 de marzo de 2002.

Pues bien, no es admisible que una legataria rectifique en noviembre de 2001 y en abril de 2002 las declaraciones de IRPF de la causante relativas a los ejercicios 1997 y 1998, a menos que se acredite que ha existido un *error de hecho* en las declaraciones, lo que en el presente caso no ha quedado cumplidamente acreditado, como era exigible, dada la excepcionalidad del supuesto.

El **error material o de hecho** se caracteriza por ser ostensible, manifiesto, indiscutible y evidente por sí mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, debiendo exteriorizarse "prima facie" por su sola contemplación; el error ha de ser patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables; no ha de procederse a la revisión de oficio de actos firmes y consentidos; no ha de producirse una alteración fundamental en el sentido del acto pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica; en todo caso, el error material o de hecho ha de apreciarse con un hondo criterio restrictivo [ex argumento sentencia de 18 de junio de 2001, rec. casa. 2947/1993 ; en el mismo sentido, con formulación idéntica o similar, véanse, entre otras muchas, las Sentencias de 23 de octubre de 2001 (rec casa. núm. 5400/1997), FFDD Cuarto y Quinto; de 15 de diciembre de 2003 (rec. casa. núm. 3804/2001), FD Segundo ; de 9 de mayo de 2005 (rec. casa. núm. 4466/1999), FD Segundo ; de 15 de febrero de 2006 (rec. casa. núm. 6060/2003), FD Cuarto ; y de 16 de febrero de 2009 (rec. casa. núm. 6092/2005), FD Quinto].

A la luz de la doctrina expuesta no podemos calificar el supuesto que nos ocupa como un error material o de hecho. Las modificaciones que se introdujeron en las declaraciones de IRPF estuvieron fundadas en criterios de naturaleza jurídica. Para llegar la recurrente a mantener que en las declaraciones de IRPF se habían deslizado errores materiales tuvo que hacer interpretaciones de carácter jurídico.

Es de insistir, finalmente, que las liquidaciones complementarias de referencia no fueron objeto de una presentación espontánea anterior a la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación sino que se hicieron cuando la recurrente ya tenía conocimiento de la liquidación provisional girada por la Administración. No es ya, pues, que tuviera conocimiento del inicio de la actuación comprobadora o inspectora por la Administración, es que ya sabía el resultado de la misma al haberle sido notificada la liquidación.

En estas condiciones, nos parece que las modificaciones introducidas en el IRPF de los ejercicios 1997 y 1998 no podían ser consideradas, "strictu sensu", como declaraciones o liquidaciones complementarias. Por eso



hemos de coincidir con la sentencia recurrida en que la posición del sujeto pasivo D<sup>a</sup> Sacramento no podía alterarse por actos de un legatario realizados con posterioridad al fallecimiento de aquélla y una vez producido el devengo del Impuesto de Sucesiones correspondiente. Las liquidaciones complementarias presentadas con posterioridad a la liquidación del IRPF no podían tener incidencia en el Impuesto sobre Sucesiones ya devengado.

**SÉPTIMO.**- En virtud de lo expuesto, procede desestimar el presente recurso de casación, debiendo imponerse las costas causadas en el mismo a la parte recurrente de acuerdo con lo previsto en el art. 139.2 y 3 de la Ley de la Jurisdicción, sin que el importe de los honorarios de Letrado de la parte recurrida exceda de los 3.000 euros.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

### FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D<sup>a</sup> Consuelo contra la sentencia dictada, con fecha 2 de noviembre de 2005, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso num. 1921/2002, con imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente, con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguallo Aviles.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- Rubricados.- **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.