

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 de julio de 2017, rec. 2488/2016

Ponente: Emilio Frías Ponce

ISD. Reducción por donación de empresa individual.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo otorga plena validez y eficacia a las declaraciones complementarias de IRPF presentadas, una vez iniciadas las actuaciones de comprobación referentes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los efectos de determinar la concurrencia de los requisitos exigidos para aplicar la reducción por transmisión de empresa familiar. Concretamente, el supuesto planteado se refiere al requisito que exige que los rendimientos obtenidos de la actividad profesional en cuestión constituyan la principal fuente de renta del transmitente, lo que atendiendo a lo dispuesto en el art. 3.1 del RD 1704/1999, supone que al menos el 50% del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de la actividad económica de que se trate.

Fundamentos de derecho

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

(...)

QUINTO.

(...)

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

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

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior, o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley...

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad". Ante esta regulación no puede cuestionarse la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas, si se constata la existencia de errores, a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituían la fuente principal de renta de la declarante, aunque ello tenga lugar iniciado el procedimiento de comprobación ya que lo esencial es determinar si concurren o no los requisitos para tener derecho a la reducción, establecida por adquisición de un negocio profesional, aunque ha de reconocerse que la donante incumplió inicialmente sus obligaciones tributarias, ingresando cantidad inferior a la debida, situación en la que pretendió ampararse la Administración Autonómica. Cuestión distinta es que la Administración Tributaria competente hubiera cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración pero esta situación no consta que se produjese, por lo que la Administración Autonómica tiene que estar a lo que resulte de ella.

Por otra parte, hay que significar que la sentencia de esta Sala de 17 de febrero de 2011 resuelve un caso muy singular, en el que los legatarios procedieron a la rectificación de la autoliquidación del IRPF del fallecido con posterioridad al inicio del procedimiento de inspección, negando la existencia de un error material o de hecho.

Asimismo, en la sentencia de 26 de octubre de 2012, aunque se remite a lo declarado en la sentencia de 17 de febrero de 2011, que atiende a la fecha del fallecimiento para constatar la concurrencia de los requisitos para gozar del beneficio, el fundamento último de la denegación fue que los rendimientos de la actividad económica no constituían la principal fuente de renta del causante de acuerdo con la declaración del Impuesto sobre la Renta presentada por los herederos. Por lo expuesto, la necesidad de estimar el recurso se impone debiendo estarse a la doctrina que sientan las sentencias de contraste.

