Roj: **STS 3994/2026** - **ECLI:ES:TS:2026:3994**

Id Cendoj: **28079130022026100318**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **24/09/2026**
Nº de Recurso: **4114/2025**
Nº de Resolución: **1060/2026**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR Madrid 17/03/2023,**
STSJ M 4087/2025,
ATS 329/2026,
STS 3994/2026

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.060/2026

Fecha de sentencia: 24/09/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4114/2025

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/06/2026

Voto Particular

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: SECCION 9ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4114/2025

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1060/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 24 de septiembre de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **4114/2025,** interpuesto por la **COMUNIDAD DE MADRID,** representada por Letrada de su Servicio Jurídico, contra la sentencia núm. 209, de 14 de marzo de 2025, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 656/2023.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO,** bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 209, de 14 de marzo de 2025, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso núm. 656/2023 interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 17 de marzo de 2023, estimatoria de la reclamación deducida contra el Acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, de 16 de diciembre de 2021, que desestima la petición de devolución de ingresos indebidos presentada por doña Trinidad en relación con la liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: DESESTIMAR el presente Procedimiento Ordinario interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 17 de marzo de 2023 en el procedimiento 28-07262-2022 estimatoria de la reclamación interpuesta contra el Acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid de 16 de diciembre de 2021 que desestima la petición de devolución de ingresos indebidos presentada por D.ª Trinidad por la liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Se condena en costas a la parte actora con el límite fijado en el Fundamento Jurídico Quinto».

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La Letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación que legalmente tiene conferida, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- Los artículos 2, 5.1 y 7.1. de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas [«LPFN»].

- El artículo 92.1 a) del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«RITPAJD»].

- Los artículos 14.1 y 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

- Los artículos 29, 30 y 627 del Código Civil [«CC»].

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

2. La Sala de instancia, por auto de 26 de mayo de 2025, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la Comunidad de Madrid, representada por la Letrada de su Servicio Jurídico, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 14 de enero de 2026, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas (en este caso, tipo reducido del 4% a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa) resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto que grava la operación, no es titular de una familia numerosa, definida como tal en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- Los artículos 2, 5.1 y 7.1. de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

- El artículo 92.1 a) del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Los artículos 14.1 y 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Los artículos 29, 30 y 627 del Código Civil.

Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex* artículo 90.4 de la LJCA".

2. La Letrada de la Comunidad de Madrid, actuando en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso de casación mediante escrito que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce que, en el presente caso, no se conculcan derechos futuros del *nasciturus* que deban ser objeto de protección, como en el caso de donaciones o sucesiones, ya que en el hecho imponible realizado el *nasciturus* no es el obligado tributario y, por lo tanto, no existen derechos a proteger y sí la exigencia de cumplir con un requisito formal, consideración de familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, que en el momento del devengo no se cumple.

Alega que, de los preceptos que cita como infringidos, se desprende que el beneficio fiscal únicamente resulta aplicable cuando el sujeto pasivo es titular de una familia numerosa en el momento del devengo del impuesto que grava la operación, teniendo la consideración de familias numerosas aquellas que son definidas como tal en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas. En el supuesto que nos ocupa, el tercer hijo, que determinaría la adquisición de la condición de familia numerosa, nació el NUM000 -2020, es decir, con posterioridad a la fecha del devengo del impuesto, que tuvo lugar el 24-06-2020.

Afirma que los requisitos deben cumplirse en el momento del devengo - *"día en que se realice el acto o contrato gravado"-,* y no en un momento posterior, de conformidad con lo que dispone el art. 21.1 de la LGT. El artículo 29 del Código Civil no resulta de aplicación al caso ya que el sujeto pasivo del impuesto no es el hijo nacido el NUM000 -2020, sino sus padres, adquirentes del inmueble.

Señala que "[...] nos encontramos ante un supuesto dentro del ámbito tributario y que, en el sistema tributario español, el sujeto pasivo es el contribuyente, el sustituto del contribuyente o el retenedor como individuo, no la unidad familiar (numerosa o no)". Añade que "[l]a condición de concebido no nacido, no legitima a la futura madre a disfrutar de un incentivo fiscal, a apropiarse de una "disposición jurídica favorable" (art. 29 CC) como titular vicaria de los imaginarios derechos de, una vez consumado el embarazo, su hijo".

Sostiene que el artículo 2 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, establece qué se entiende por familia numerosa y, de no concurrir ninguna de las situaciones previstas en el artículo 2 de la citada Ley en la fecha del devengo de la operación de compraventa de la vivienda, no procederá la aplicación de los beneficios fiscales establecidos para las familias numerosas en el ITP/AJD (en este caso, por la Comunidad de Madrid).

En definitiva, considera que "[...] la conclusión alcanzada por la Sala supone la aplicación de beneficios fiscales y la extensión del concepto de familia numerosa a situaciones no contempladas en el art. 2 de la Ley 40/2003, incurriendo en la aplicación de la analogía para extender el ámbito de un beneficio fiscal, contraviniendo con

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

ello lo dispuesto en el art. 14 de la LGT". Cita la Sentencia nº 806/2023 de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 21 de diciembre de 2023 (recurso nº 15136/2022).

Y deduce la siguiente pretensión:

«[...] la anulación de la sentencia objeto de recurso por entender que la misma vulnera los preceptos mencionados en el fundamento jurídico anterior de nuestro escrito.

Y solicita, asimismo, que la interpretación de los preceptos citados y la respuesta que se dé a la cuestión respecto de la que se ha considerado que existe interés casacional sea que, un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas (en este caso, tipo reducido del 4% a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa) no resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto que grava la operación, no es titular de una familia numerosa, definida como tal en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, pese a que el hijo que atribuiría tal condición está ya concebido en el momento del devengo, sobreviviendo tras el nacimiento posterior» (sic).

Termina suplicando a la Sala:

«[...] tenga por interpuesto en tiempo y forma recurso de casación contra la sentencia 209/2025, de 14 de marzo de 2025, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario 656/2023; se sirva estimarlo e interprete los preceptos citados y responda a la cuestión respecto de la que se ha apreciado interés casacional en el sentido de que un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas (en este caso, tipo reducido del 4% a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa) no resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto que grava la operación, no es titular de una familia numerosa, definida como tal en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, pese a que el hijo que atribuiría tal condición está ya concebido en el momento del devengo, sobreviviendo tras el nacimiento posterior».

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 21 de abril de 2026, en el que, tras relatar los hechos relevantes a los efectos del presente recurso de casación, expone que la cuestión es si un hijo que se encuentre concebido el día en que se realiza el acto o contrato gravado en el ITPAJD -fecha del devengo del impuesto- determina la cualidad de familia numerosa y, por tanto, la aplicación del tipo impositivo reducido del 4% para la adquisición de la vivienda habitual.

Aduce que la controversia gira en torno al concepto y configuración de familia numerosa en el ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en el momento del devengo del impuesto, -*"el día en que se realice el acto o contrato gravado"*- que es la fecha que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

Sobre el concepto de familia numerosa se decanta no por una interpretación formalista o literal de la norma, sino por una interpretación teleológica, tuitiva y finalista del marco normativo, y a tal objeto destaca que:

a) La propia Exposición de Motivos de la Ley pone de manifiesto la necesidad de *"abordar de una manera más flexible y adecuada a la realidad social la noción de familia numerosa"*.

b) Esta declaración se inserta en la finalidad inequívocamente tuitiva de la norma, orientada a reforzar la protección social, económica y jurídica de las familias (artículo 39 CE). Esta orientación finalista adquiere especial relevancia en el ámbito del acceso a la vivienda, al que la LPFN dedica un capítulo específico. Desde esta perspectiva, el requisito de los *"tres o más hijos"* exigido por el artículo 2.1 de la LPFN no debe ser entendido de manera rígida o formalista.

En este sentido, la tesis asumida por la sentencia se muestra plenamente coherente con la doctrina constitucional sentada, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/2015, de 27 de abril (Rec. 3303/2013) de la que se desprende -a partir de una interpretación sistemática del artículo 39 de la Constitución- la primacía del criterio teleológico como canon hermenéutico rector en la interpretación de las normas reguladoras de beneficios fiscales dirigidos a las familias numerosas. Tal doctrina impone desplazar interpretaciones estrictamente literales o formalistas en favor de aquellas que permitan salvaguardar de manera efectiva la *ratio legis* de dichas disposiciones.

Sobre el reconocimiento de la condición de familia numerosa y la fecha de efectos de los beneficios asociados, señala que de la literalidad conjunta y sistemática de los artículos 5 y 7 de la LPFN no puede extraerse que

el título administrativo tenga carácter constitutivo de la condición de familia numerosa, ni que ésta nazca exclusivamente como consecuencia de su reconocimiento formal por la Administración. Al contrario, el título oficial presenta naturaleza meramente declarativa o acreditativa de una situación jurídica preexistente, definida directamente por la ley.

Este entendimiento ha sido expresamente avalado por la doctrina constitucional, en particular por la STC 77/2015, de 27 de abril.

Sobre el devengo del impuesto y su exigibilidad sostiene que la sentencia impugnada no altera el régimen general del devengo ni introduce desplazamiento alguno en el nacimiento de la obligación tributaria. La cuestión controvertida no se sitúa, por tanto, en el plano del devengo o de la exigibilidad del impuesto. El razonamiento judicial se proyecta, exclusivamente, sobre la interpretación del requisito relativo a la condición de familia numerosa, y lo hace desde una perspectiva teleológica y sistemática, conforme al mandato del artículo 39 CE.

Alega que carece de relevancia el hecho de que el *nasciturus* no sea sujeto pasivo del impuesto. El beneficio fiscal controvertido, aun aplicándose formalmente a los progenitores como contribuyentes, despliega un efecto económico favorable que se proyecta sobre la unidad familiar en su conjunto al reducir la carga asociada a la adquisición de la vivienda habitual. En este contexto específico, dicho efecto favorable alcanza también al concebido, en la medida en que su futura integración en el núcleo familiar constituye precisamente el presupuesto material que justifica la protección legal dispensada.

Considera que la aplicación del artículo 29 del CC no tiene por objeto reconocer al concebido la condición de obligado tributario, extremo ajeno al debate, sino únicamente integrar su consideración jurídica a los exclusivos efectos de determinar si, en el momento relevante para el ITPAJD (que es el devengo del impuesto), concurría la condición material de familia numerosa, sabiendo que en efecto se produjo el nacimiento posterior con vida del tercer hijo.

Una interpretación que, en un supuesto como el presente, prescindiera por completo de la existencia del concebido -pese a la certeza sobre el posterior nacimiento- conduciría a un resultado contrario a la finalidad tuitiva de la LPFN.

Sobre la prohibición de la analogía del artículo 14 de la LGT esgrime que la sentencia impugnada no crea un beneficio fiscal nuevo ni amplía el ya existente a supuestos no previstos por la ley.

Insiste en que la cuestión suscitada en el presente litigio no trasciende el marco concreto en el que se plantea ni puede ser configurada como un debate general sobre la aplicación indiscriminada en el ámbito tributario de los artículos 29 y 30 del CC.

Concluye que la cuestión de interés casacional debe dar lugar a la siguiente declaración jurisprudencial:

«[...] En el ITPyAJD el tipo reducido a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto que grava la operación, es titular de una familia con el número de hijos requeridos por la LPFN para su consideración como numerosa, incluyendo entre ellos a un hijo que está ya concebido en ese momento y sobrevive tras el nacimiento posterior».

Por lo expuesto, considera que la Sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 7 de mayo de 2026, se acordó la celebración de vista pública, quedando pendiente su señalamiento cuando por turno corresponda.

Asimismo, por providencia de 21 de mayo de 2026, se designó ponente a la Excma. Sra. Dª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la celebración de la vista pública el día 30 de junio de 2026, fecha en la que efectivamente tuvo lugar. Terminada la celebración de la vista se inició la deliberación, finalizando el 14 de julio siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas (en este caso, tipo reducido del 4% a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia

numerosa), resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto que grava la operación, no es titular de una familia numerosa, definida como tal en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

2. Los hechos del litigio relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. El 24 de junio de 2020 se formalizó escritura de compraventa por la que los cónyuges, bajo régimen matrimonial de separación de bienes, don Inocencio y doña Trinidad adquirieron una vivienda por mitades e iguales partes indivisas, como cuerpo cierto, por un precio de 545.000 euros.

2.2. El 12 de julio de 2020 se presentó ante la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid, bajo el n.º 2020 T 533573, la declaración tributaria correspondiente a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, acompañada de autoliquidación e ingresando cada uno de ellos la cantidad de 16.350 euros como resultado de aplicar el tipo del 6% sobre la base imponible de 272.500 euros.

2.3. El 29 de septiembre de 2021 se interesó la devolución de ingresos indebidos, alegando que se aplicó el tipo impositivo del 6% cuando debía haber sido el tipo reducido del 4% por encontrarse doña Trinidad , en la fecha de otorgamiento de la escritura, embarazada de su tercer hijo, Ángel Daniel , que nació el NUM000 de 2020.

2.4. Mediante resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de diciembre de 2021, se desestimó la citada solicitud, aduciendo que el sujeto pasivo a fecha de devengo no tenía la condición de titular de familia numerosa.

2.5. Contra dicha resolución se presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid que, por resolución de 17 de marzo de 2023, la estimó con el siguiente argumento:

«En el presente caso, en el momento de la adquisición de la vivienda de referencia, el 24 de junio de 2020, el tercer hijo de la reclamante ostentaba la condición de nasciturus, su nacimiento se produjo el NUM000 de 2020, cumpliéndose las condiciones establecidas en el artículo 30 del Código Civil, anteriormente transcrito, por lo que, en base al artículo 29 del Código Civil, anteriormente transcrito, *"se tiene por nacido para todos los efectos que le sean favorables.",* incluida la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por 100 a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa.

Sobre esta cuestión, se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, en su Resolución número 46/06238/2016, de 4 junio de 2020, en la que establece lo siguiente:

"La aplicación de la norma a este caso concreto lleva a la estimación de la cuestión planteada por el reclamante. Que el tipo reducido no se aplique a familias numerosas en las que, en el momento del devengo, el tercer miembro es un concebido no nacido que posteriormente nace vivo y vive enteramente desprendido del seno materno, va, a juicio de este Tribunal, en contra del derecho a la protección de las familias, no siendo una interpretación favorable al concebido no nacido, en un contexto actual y en una interpretación teleológica y acorde a las circunstancias en las que la norma tiene que ser aplicada. Lo que pretende la norma es facilitar el acceso a una vivienda que se adapte mejor a las circunstancias de la familia numerosa, y el nacimiento consolida la aplicación provisional del beneficio fiscal en un momento en que había sido concebido, aunque no hubiera nacido todavía, el miembro que determina la procedencia del especificativo "numerosa" como definidor de la familia."

En base a lo expuesto, debe concluirse que procede la anulación del acuerdo impugnado y la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por 100 a la transmisión de un inmueble realizada mediante escritura otorgada el 24 de junio de 2020»

2.6. Disconforme con esta resolución, la Comunidad de Madrid interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, registrado con el núm. nº 656/2023, que fue desestimado por sentencia de 14 de marzo de 2025.

La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en el FD Cuarto, cuyo tenor es el siguiente:

«La presente Sala ha conocido de la misma operación realizada por D. Inocencio al comprar la otra parte indivisa de dicho bien inmueble, en el PO 655/2023, procedimiento en que se ha dictado sentencia de fecha 10 de febrero de 2025, siendo perfectamente trasladables los fundamentos de dicha sentencia al presente procedimiento. Así planteada la controversia en los términos expuestos en los fundamentos anteriores, el recurso se debe desestimar conforme a los fundamentos ya expresados en Sentencia de 28 de junio de 2024, Sentencia nº 468/2024, Procedimiento Ordinario 371/2022, *"Conforme al art. 39 de la Constitución de 1978 , los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia. Siendo por ello, que se regula la protección de las familias numerosas. Este precepto no solo constituye fundamento de la bonificación tributaria de que ahora conocemos, sino también criterio de interpretación. En este sentido, cuando el poder legislativo reconoce un beneficio a la familia numerosa, esa ley debe ser aplicada desde una*

interpretación teleológica, que tienda a que sea eficaz como protección para esta familia. Dentro de las diversas interpretaciones razonables, debe optarse por la que ofrezca una protección más eficaz. En el presente caso, es la cuestión, si un hijo concebido y no nacido debe considerarse miembro de la familia, a los efectos de esta bonificación. Conforme al art. 19 del Código Civil , al concebido se le tendrá por nacido a todos los efectos que le sean favorables. En aplicación de este artículo, entendemos procedente, considerar al hijo concebido como nacido, en la fecha de devengarse este impuesto y a los efectos de su importe. A estos efectos, no entendemos que haya un campo diferente, de lo que beneficia económicamente a los padres y lo que beneficia a este hijo no nacido. Se trata de una bonificación para la familia numerosa y beneficia a todos, aunque hayan de gestionarla los administradores del patrimonio familiar".

Por todo lo anterior, procede desestimar el recurso» (sic).

Esta sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 2, 5.1 y 7.1. de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas [«LPFN»], el artículo 92.1 a) del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«RITPAJD»], los artículos 14.1 y 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»] y los artículos 29, 30 y 627 del Código Civil [«CC»].

2. La Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, en su artículo 2, apartados 1 y 2, define el concepto de familia numerosa en los siguientes términos:

«1. A los efectos de esta ley, se entiende por familia numerosa la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes.

2. Se equiparán a familia numerosa, a los efectos de esta ley, las familias constituidas por:

a) Uno o dos ascendientes con dos hijos sean o no comunes, siempre que al menos uno de éstos sea discapacitado o esté incapacitado para trabajar.

b) Dos ascendientes, cuando ambos fueran discapacitados, o, al menos, uno de ellos tuviera un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, o estuvieran incapacitados para trabajar, con dos hijos, sean o no comunes.

c) El padre o la madre separados o divorciados, con tres o más hijos, sean o no comunes, aunque estén en distintas unidades familiares, siempre que se encuentren bajo su dependencia económica, aunque no vivan en el domicilio conyugal.

En este supuesto, el progenitor que opte por solicitar el reconocimiento de la condición de familia numerosa, proponiendo a estos efectos que se tengan en cuenta hijos que no convivan con él, deberá presentar la resolución judicial en la que se declare su obligación de prestarles alimentos.

En el caso de que no hubiera acuerdo de los padres sobre los hijos que deban considerarse en la unidad familiar, operará el criterio de convivencia.

d) Dos o más hermanos huérfanos de padre y madre sometidos a tutela, acogimiento o guarda que convivan con el tutor, acogedor o guardador, pero no se hallen a sus expensas.

e) Tres o más hermanos huérfanos de padre y madre, mayores de 18 años, o dos, si uno de ellos es discapacitado, que convivan y tengan una dependencia económica entre ellos».

A su vez, el artículo 5.1 LPFN, en relación con el reconocimiento de la condición de familia numerosa, establece:

«1. La condición de familia numerosa se acreditará mediante el título oficial establecido al efecto, que será otorgado cuando concurran los requisitos establecidos en esta ley, a petición de cualquiera de los ascendientes, tutor, acogedor, guardador, u otro miembro de la unidad familiar con capacidad legal».

Señala el artículo 7.1 LPFN que:

«1. Los beneficios concedidos a las familias numerosas surtirán efectos desde la fecha de la presentación de la solicitud de reconocimiento o renovación del título oficial».

3. El artículo 14 de la LGT dispone que:

«No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

A su vez, señala el artículo 21 LGT, relativo al *Devengo y exigibilidad,* que:

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

«1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha de devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa».

4. El artículo 92.1 RITPAJD dispone que:

«1. El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado».

5. Por último, el articulo 29 CC establece que:

«El nacimiento determina la personalidad; pero el concebido se tiene por nacido para todos los efectos que le sean favorables, siempre que nazca con las condiciones que expresa el artículo siguiente».

Añade el artículo 30 CC que:

«La personalidad se adquiere en el momento del nacimiento con vida, una vez producido el entero desprendimiento del seno materno».

Y el artículo 627 CC que:

«Las donaciones hechas a los concebidos y no nacidos podrán ser aceptadas por las personas que legítimamente los representarían, si se hubiera verificado ya su nacimiento».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión de interés casacional se centra en determinar si el beneficio fiscal previsto para las familias numerosas resulta aplicable cuando, en el momento del devengo del impuesto, el contribuyente no ostenta formalmente dicha condición, al encontrarse el tercer hijo concebido pero no nacido *(nasciturus),* si bien posteriormente nace vivo y vive enteramente desprendido del seno materno.

Se trata, en esencia, de determinar si un hijo que se encuentre concebido el día en que se realiza el acto o contrato gravado en el ITPAJD -fecha del devengo del impuesto- determina la cualidad de familia numerosa y, por tanto, la aplicación del tipo impositivo reducido del 4% para la adquisición de la vivienda habitual.

2. El tipo de gravamen en el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en lo que concierne a las trasmisiones onerosas, parte de la formulación general contenida en el art. 11 del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, sobre el que las Comunidades Autónomas podrán introducir las variaciones que consideren convenientes y ello es lo que ocurre con la adquisición de viviendas en favor de familias numerosas, pues aquel es el 4% en lugar del 6% previsto con carácter general.

El artículo 29.1 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, dispone lo siguiente:

"1. Se aplicará el tipo impositivo reducido del 4 por 100 a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) Que el sujeto pasivo sea titular de una familia numerosa.

b) Que el inmueble constituya la vivienda habitual de la familia numerosa de la que sea titular el sujeto pasivo. Se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

c) Que, en el supuesto de que la anterior vivienda habitual fuera propiedad de alguno de los titulares de la familia numerosa, la misma se venda en el plazo de dos años anteriores o posteriores a la adquisición de la nueva vivienda habitual. No será exigible este requisito cuando se adquiera un inmueble contiguo a la vivienda habitual para unirlo a esta, formando una única vivienda de mayor superficie".

A los efectos de lo dispuesto en el precepto referido, el concepto de familia numerosa es el establecido por la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, antes transcrito, acreditándose la condición legal de familia numerosa mediante la presentación del título de familia numerosa, libro de familia u otro documento que pruebe que dicha condición ya concurría en la fecha del devengo.

3. La sentencia impugnada en casación, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de marzo de 2025, previa remisión a otra anterior de 10 de febrero de

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

2025, dictada en el PO 655/2023, seguido a instancia del Sr. Inocencio , comprador de la otra parte indivisa del inmueble, entiende que:

"[...] Conforme al art. 39 de la Constitución de 1978, los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia. Siendo por ello, que se regula la protección de las familias numerosas. Este precepto no solo constituye fundamento de la bonificación tributaria de que ahora conocemos, sino también criterio de interpretación. En este sentido, cuando el poder legislativo reconoce un beneficio a la familia numerosa, esa ley debe ser aplicada desde una interpretación teleológica, que tienda a que sea eficaz como protección para esta familia. Dentro de las diversas interpretaciones razonables, debe optarse por la que ofrezca una protección más eficaz. En el presente caso, es la cuestión, si un hijo concebido y no nacido debe considerarse miembro de la familia, a los efectos de esta bonificación. Conforme al art. 29 del Código Civil, al concebido se le tendrá por nacido a todos los efectos que le sean favorables. En aplicación de este artículo, entendemos procedente, considerar al hijo concebido como nacido, en la fecha de devengarse este impuesto y a los efectos de su importe. A estos efectos, no entendemos que haya un campo diferente, de lo que beneficia económicamente a los padres y lo que beneficia a este hijo no nacido. Se trata de una bonificación para la familia numerosa y beneficia a todos, aunque hayan de gestionarla los administradores del patrimonio familiar.

Por todo lo anterior, procede desestimar el recurso".

Frente a ello, sostiene la Administración recurrente que el tipo reducido del 4% del ITPAJD, aplicable a las familias numerosas en el momento de la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual, no resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto, no es titular de una familia numerosa, pese a que el hijo que atribuiría tal condición esté ya concebido en el momento del devengo, sobreviviendo tras el nacimiento posterior.

4. Comparte esta Sala la consideración del TEAR de Madrid, ratificada por la Sala de instancia, consistente en que no aplicar el tipo reducido a familias numerosas en las que, en el momento del devengo, el tercer miembro es un concebido no nacido que posteriormente nace vivo y vive enteramente desprendido del seno materno, va en contra del derecho a la protección de las familias, no siendo una interpretación favorable al concebido no nacido en un contexto actual y en una interpretación teleológica y acorde a las circunstancias en las que la norma tiene que ser aplicada.

Ya se ha expuesto que el acceso al beneficio fiscal descrito se condiciona al cumplimiento de los requisitos expresamente previstos en la norma que lo establece, debiendo destacarse, a los efectos que ahora interesan, que *"el sujeto pasivo ostente la condición de titular de una familia numerosa",* lo que nos remite al concepto de familia numerosa recogido en la Ley 40/2003.

Por tanto, tal como expone el Abogado del Estado, la controversia gira en torno al concepto y configuración de familia numerosa en el ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en el momento del devengo de este impuesto, - *"el día en que se realice el acto o contrato gravado"*- que es la fecha que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

5. Esta Sala entiende que, de las dos interpretaciones posibles de la norma, una interpretación puramente formal o literal del concepto de familia numerosa recogido en el artículo 2.1 de la Ley 40/2003 - *"A los efectos de esta ley, se entiende por familia numerosa la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes"-,* como la defendida por la Comunidad Autónoma recurrente, en la que se prescinda del contexto normativo y de la finalidad perseguida por el legislador en el caso examinado, no resulta en forma alguna satisfactoria, lo que nos lleva a optar por una interpretación teleológica, tuitiva y finalista del marco normativo tendente a ofrecer una protección más eficaz a la familia, acorde con el mandato constitucional.

En efecto, recoge la Exposición de Motivos de la Ley 40/2003 que *"[l]a familia, como núcleo fundamental de la sociedad, desempeña múltiples funciones sociales, que la hacen merecedora de una protección específica tal como señalan numerosos instrumentos internacionales, entre los que destacan la Declaración Universal de Derechos Humanos y la Carta Social Europea. Por su parte, la Constitución Española de 1978 establece en su artículo 39 que los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia"* y añade que *"[d]entro de las diversas realidades familiares, las llamadas* ***familias numerosas*** *presentan una* ***problemática particular*** *por el coste que representa para ellas el cuidado y educación de los hijos o el acceso a una vivienda adecuada a sus necesidades. Estas circunstancias pueden implicar una diferencia sustancial con el nivel de vida de otras familias con menos hijos o sin ellos. En este sentido, no debe olvidarse que el artículo 9.2 de nuestra Constitución establece el principio de igualdad material, que debe llevar al legislador a introducir las medidas correctoras necesarias para que los miembros de las familias numerosas no queden en situación de desventaja en lo que se refiere al acceso a los bienes económicos, culturales y sociales",* lo que pone de manifiesto la necesidad de una actualización de la legislación sobre protección a las familias numerosas que *"aborde de una manera más flexible y adecuada a la realidad social la noción de familia numerosa"*. Esta declaración del

legislador se inserta en la finalidad inequívocamente tuitiva de la norma, orientada a reforzar la protección social, económica y jurídica de las familias (artículo 39 CE), en este caso numerosas, que presentan una problemática particular por la dificultad que para ellas representa el acceso a una vivienda adecuada a sus necesidades.

Esta interpretación finalista adquiere especial relevancia en el ámbito del acceso a la vivienda, al que la Ley 40/2003 dedica un capítulo específico, articulando un conjunto de medidas dirigidas a facilitar que las familias numerosas puedan disponer de una vivienda adecuada a sus necesidades. Se trata, pues, de un ámbito particularmente sensible, habida cuenta de que las necesidades habitacionales de la familia surgen y se manifiestan con anterioridad al nacimiento efectivo del tercer hijo, durante la fase de gestación, pues la necesidad de vivienda para ocuparla como residencia habitual requiere una cierta previsión de futuro.

Desde esta perspectiva, el requisito de *"tres o más hijos"* exigido por el artículo 2.1 de la Ley 40/2003 no puede ser entendido de manera literal o formalista, pues ello nos conduciría a excluir del ámbito de protección del beneficio fiscal supuestos, como el ahora examinado, en los que, en el momento del devengo del tributo, el tercer hijo es un concebido no nacido que posteriormente (muy poco después) nace vivo y enteramente desprendido del seno materno, lo que vaciaría de contenido la finalidad protectora perseguida por el legislador.

6. En este sentido, la primacía del criterio teleológico como canon hermenéutico rector en la interpretación de las normas reguladoras de beneficios fiscales dirigidos a las familias numerosas, ha sido recogida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 77/2015, de 27 de abril (Rec. 3303/2013).

En la citada Sentencia el Tribunal Constitucional resolvió un recurso de amparo interpuesto por una familia que cumplía las condiciones para ser reconocida como familia numerosa cuando adquirió su vivienda habitual, pero que no había solicitado el reconocimiento de tal condición, fallando a favor de aplicar el tipo reducido previsto en la normativa de la Comunidad Autónoma competente para exigir el tributo.

Sobre la cuestión planteada se pronunció en los siguientes términos:

«No cabe duda de que las resoluciones judiciales impugnadas han optado, entre esas dos interpretaciones posibles de la norma, por aquella que, por su formalismo, no sólo resulta irrazonable, sino que no es conforme con la igualdad de todos (en este caso, las familias numerosas) en el cumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas *(arts. 14* y *31.1, ambos de la CE),* pues a la fecha del devengo del tributo (momento de la adquisición de la vivienda) los recurrentes ya tenían la condición de familia numerosa, acreditada con el libro de familia, aunque no por el de familia numerosa. Ahora bien, la expedición del correspondiente título de familia numerosa por la Comunidad Autónoma de Madrid en un momento en el que aún se estaba en disposición, de conformidad con la normativa tributaria, de solicitar la aplicación del beneficio (mediante la solicitud de la rectificación de la autoliquidación presentada), permitía acreditar que, ya al momento del devengo, concurría la exigencia legal para la aplicación del beneficio controvertido, la de tener la condición de familia numerosa acreditada "mediante el título oficial" *(art. 5.1 de la Ley 40/2003),* momento desde el cual surtían efectos "[l]os beneficios concedidos a las familias numerosas" *(art. 7.1 de la Ley 40/2003).* No hay que descuidar que, en el presente caso, el título de familia numerosa, como señala el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, carecía de eficacia constitutiva, por tenerla meramente declarativa de una condición, la de familia numerosa, que ya se poseía al momento del devengo del tributo. Por lo demás, este ha sido el criterio posteriormente seguido por el legislador autonómico, quien a través de la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid, precisó que "[l]a acreditación de la condición legal de familia numerosa se realizará mediante la presentación del título de familia numerosa, libro de familia u otro documento que pruebe que dicha condición ya concurría en la fecha del devengo" *(art. 4.2, y actual art. 29 del Decreto Legislativo del Gobierno de Madrid 1/2010, de 21 de octubre ,* por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado).

Con su decisión, el órgano judicial ha provocado como consecuencia inmediata, la exclusión de los recurrentes del ámbito de aplicación de un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas, introduciendo una diferencia de trato que no sólo carece de una justificación objetiva y razonable, sino que, además, provoca una consecuencia que resulta excesivamente gravosa. Una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas mediante la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de su vivienda habitual, los órganos judiciales en su aplicación no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución, cuando es posible otra interpretación alternativa - como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Madrid- sin violentar la letra de la ley. Al no hacerlo el órgano judicial ha impedido servir a la finalidad constitucional de asegurar la protección económica de la familia *(art. 39.1 CE),* en este caso, de la familia numerosa.»

En suma, de la doctrina constitucional establecida, entre otras, en la STC 77/2015, de 27 de abril (Rec. 3303/2013) cit., que versa sobre un supuesto similar (que no idéntico), se colige, a partir de una interpretación

sistemática del artículo 39 de la CE, la primacía del criterio teleológico como canon hermenéutico rector en la interpretación de las normas reguladoras de beneficios fiscales dirigidos a las familias numerosas, lo que impone desplazar interpretaciones estrictamente literales o formalistas en favor de aquellas que permitan salvaguardar de manera efectiva la *ratio legis* de dichas disposiciones.

De esta forma, cuando el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas mediante la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de su vivienda habitual, corresponde a los tribunales en su aplicación interpretar las disposiciones legales de un modo que sirva a la finalidad constitucional de asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), en este caso, de la familia numerosa.

7. La Administración recurrente supedita, asimismo, la aplicación del beneficio fiscal examinado a un requisito de naturaleza estrictamente formal: la obtención y tenencia al tiempo del devengo del impuesto del título oficial de familia numerosa, libro de familia, u otro documento acreditativo de tal condición, fundándose para ello en los artículos 5.1 y 7.1 de la Ley 40/2003.

Para su rechazo basta con recordar, como se infiere de la doctrina constitucional citada, que el título administrativo no tiene carácter constitutivo de la condición de familia numerosa, ni ésta nace exclusivamente como consecuencia de su reconocimiento formal por la Administración. Al contrario, el título oficial presenta naturaleza meramente declarativa o acreditativa de una situación jurídica preexistente, definida directamente por la ley.

En efecto, basta su mera lectura para comprobar que el artículo 5.1 se limita a establecer que la condición de familia numerosa *"se acreditará mediante el título oficial",* precisando que éste será otorgado *"cuando concurran los requisitos establecidos en esta ley",* de lo que se desprende que el elemento determinante no es el otorgamiento del título, sino la efectiva concurrencia de los requisitos materiales legalmente exigidos.

Por su parte, el artículo 7.1, al establecer que los beneficios surtirán efectos desde la fecha de presentación de la solicitud, introduce una regla específica de eficacia temporal vinculada a la gestión administrativa de los beneficios, pero no altera la naturaleza material de la condición protegida ni la convierte en dependiente de un acto administrativo de carácter constitutivo. El precepto responde a exigencias de seguridad jurídica y ordenación procedimental, sin que pueda interpretarse como una negación de la existencia previa de la condición de familia numerosa cuando los requisitos legales ya se encontraban cumplidos.

Como se ha expuesto, esta interpretación ha sido avalada en la STC 77/2015, de 27 de abril, citada.

8. La interpretación teleológica mantenida en la sentencia impugnada en casación, que esta Sala comparte, no supone alteración alguna del régimen general del devengo ni de la exigibilidad del impuesto.

En efecto, la cuestión controvertida no se sitúa en el plano del devengo, sino que versa sobre la interpretación del requisito relativo a la condición de familia numerosa. Consecuentemente, no se reconfigura el momento del devengo, sino que se interpretan los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal examinado desde una perspectiva teleológica y sistemática, conforme al mandato del artículo 39 de la CE.

Prueba de ello es que la sentencia de instancia no cuestiona que el ITPAJD se devengue en la fecha del otorgamiento de la escritura pública de compraventa de la vivienda habitual, ni que dicho momento deba acomodarse al nacimiento posterior del hijo, pues la Sala establece el devengo del impuesto el día 24 de junio de 2020, fecha de la escritura, lo que no altera la dicción del art. 21 LGT, como tampoco del art. 92.1.a) del reglamento del impuesto.

El razonamiento de la Sala *a quo* se proyecta, exclusivamente, sobre la interpretación del requisito relativo a la condición de familia numerosa, y lo hace, como se ha expuesto, desde una perspectiva teleológica y sistemática, conforme al mandato del artículo 39 CE. Así lo expresa al afirmar que dicho precepto constitucional no solo constituye el fundamento del beneficio fiscal controvertido, sino también el criterio hermenéutico que debe regir su aplicación.

En suma, la sentencia impugnada en casación no reconfigura el momento del devengo ni desnaturaliza el hecho imponible, sino que se limita a interpretar los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal examinado, sin incurrir en la infracción normativa que denuncia la Administración recurrente.

9. Asimismo, este Tribunal comparte con el Abogado del Estado que carece de relevancia decisiva el hecho de que el *nasciturus* no sea sujeto pasivo del impuesto.

En efecto, el beneficio fiscal controvertido, aun aplicándose formalmente a los progenitores como contribuyentes, despliega un efecto económico favorable que se proyecta sobre la unidad familiar en su conjunto, al reducir la carga asociada a la adquisición de la vivienda que se destinará a residencia habitual.

En este contexto específico, dicho efecto favorable alcanza también al concebido no nacido, en la medida en que su futura integración en la unidad familiar constituye, precisamente, el presupuesto material que justifica la protección legal dispensada.

Desde esta óptica, la aplicación del artículo 29 del CC no tiene por objeto reconocer al concebido no nacido la condición de obligado tributario, extremo ajeno al debate, sino únicamente integrar su consideración jurídica a los exclusivos efectos de determinar si, en el momento relevante para el ITPAJD (que es el devengo del impuesto), concurría la condición material de familia numerosa, sabiendo que, en efecto, se produjo el nacimiento posterior con vida del tercer hijo.

A efectos del art. 29 CC, no solo es "favorable" la atribución o reconocimiento de un derecho o la liberación de una obligación; también lo es favorecer que su familia disponga de recursos materiales adicionales para su crianza y educación, lo que acontecerá si, precisamente por razón de su existencia, se aligera una obligación tributaria impuesta a sus progenitores.

En último término, hay que recordar que la sentencia impugnada en casación no realiza una aplicación general ni indiscriminada del artículo 29 del CC al ámbito tributario, ni lo erige en un criterio autónomo de configuración subjetiva de los tributos. Su utilización se encuentra adecuadamente delimitada y contextualizada, circunscrita de forma exclusiva a la integración de dicha previsión civil a los solos efectos de apreciar la concurrencia de un requisito legal concreto -la condición de familia numerosa- en un supuesto singular (la adquisición por mitades por el padre y la madre de una familia de una vivienda habitual y su implicación en el ITPAJD), una vez verificado el nacimiento posterior con vida en los términos exigidos por el artículo 30 del CC de un tercer hijo que, al tiempo de la adquisición, estaba concebido no nacido.

10. A lo expuesto, se añade la clara evolución normativa del legislador autonómico hacia un parámetro protector de la familia numerosa, tal como ha reconocido la STC 77/2015 cit., que ha culminado con la aprobación en fechas recientes del *Anteproyecto de ley de reconocimiento del concebido en la aplicación de las medidas de apoyo a la familia en la Comunidad de Madrid,* cuyo objeto y ámbito de aplicación, conforme al art. 1, es *"asimilar el concebido no nacido al hijo ya nacido, a efectos del reconocimiento de aquellos beneficios y derechos que, en el ámbito competencial de la Comunidad de Madrid, se deriven de la existencia de hijos ya nacidos y, en particular, de ostentar la condición de familia numerosa o de la clasificación en una categoría de familia numerosa",* añadiendo el artículo 2 que *"[e]n el ámbito de las competencias de la Comunidad de Madrid, al concebido se le tendrá por nacido, siempre que la unidad familiar o alguno de sus miembros, mediante la aplicación de esta asimilación, obtengan un mayor beneficio"*.

11. En último término, este Tribunal considera necesario advertir que la integración puntual del concebido no nacido a estos exclusivos efectos descansa únicamente en la verificación posterior del nacimiento con vida y no implica una redefinición general del concepto legal de familia numerosa, ni su proyección automática o extensiva a otros tributos o situaciones distintas.

De esta forma, la doctrina jurisprudencial que seguidamente se establecerá en respuesta a la cuestión de interés casacional, se encuentra anudada a un beneficio fiscal concreto y a un supuesto en el que el devengo se produce y se agota en un instante temporal preciso, lo que hace posible integrar la ficción del *nasciturus* como un efecto retroactivo singular, condicionado al nacimiento con vida, y proyectado exclusivamente sobre ese momento concreto del devengo.

En efecto, el beneficio examinado se proyecta sobre un gravamen instantáneo y único (no periódico) que reduce el coste económico de la adquisición de un inmueble debido a que éste va a ser la vivienda habitual de una familia a la que se atribuye una protección mayor por el número de hijos, de forma que ese trato favorable o se dispensa en el momento de la adquisición de la vivienda o ya no se podrá disfrutar nunca.

En definitiva, la aplicación de la ficción del artículo 29 del CC en el ámbito tributario, circunscrita al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, se encuentra vinculada a la naturaleza instantánea del devengo de este impuesto, al beneficio fiscal concreto de que se trata, a su específica configuración normativa y a la finalidad perseguida por el legislador.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, deber ser que en el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el tipo reducido del 4% a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto que grava la operación, es titular de una familia numerosa, definida en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, incluyendo en la unidad familiar al concebido no nacido en ese momento y que sobrevive tras el nacimiento posterior.

De esta forma, el tipo reducido del 4% se aplicará a las familias numerosas que, en el momento del devengo del impuesto, el tercer miembro de la unidad familiar es un concebido no nacido que posteriormente nace vivo y vive enteramente desprendido del seno materno.

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expresada en el anterior fundamento jurídico determina la desestimación del recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia por ser acorde a la doctrina jurisprudencial establecida.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la **COMUNIDAD DE MADRID,** representada por Letrada de su Servicio Jurídico, contra la sentencia núm. 209, de 14 de marzo de 2025, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 656/2023.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR

que formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero a la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 4114/2025.

Con el máximo respeto hacia el criterio de la mayoría, expreso mi discrepancia con el fallo y con la doctrina fijada en la sentencia, por entender que el recurso de casación debió ser estimado, por las razones que a continuación se exponen.

PRIMERO. *Objeto de la discrepancia.*

1. La cuestión de interés casacional consiste en determinar si el tipo reducido del 4 % previsto en el art. 29.1 del Decreto Legislativo 1/2010 de la Comunidad Autónoma de Madrid, para la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en la fecha del devengo, no es titular de una familia numerosa definida como tal en la Ley 40/2003 (LPFN). Los hechos, en los que no hay discrepancia con la sentencia de la mayoría, son como sigue. El 24 de junio de 2020 los cónyuges doña Trinidad y don Inocencio , casados en régimen de separación de bienes, compraron por el precio de 545.000 euros una vivienda destinada a ser la vivienda habitual de la familia, adquiriendo cada uno la mitad indivisa. En esa fecha, en que se formalizó la escritura pública de compraventa, el matrimonio tenía dos hijos nacidos y la madre, doña Trinidad , estaba embarazada del tercero. El 12 de julio de 2020 autoliquidaron el impuesto al 6 %, abonando cada uno 16.350 euros sobre una base imponible de 272.500 euros. El NUM000 de 2020 nació con vida el hijo del que estaba embarazada doña Trinidad , y el 29 de septiembre de 2020 la adquirente, doña Trinidad , solicitó la rectificación de la autoliquidación y la devolución de la diferencia con el tipo reducido del 4 %. El otro cónyuge dedujo idéntica solicitud en otro procedimiento que no es objeto de este recurso de casación.

2. La Administración tributaria denegó la solicitud porque, en la fecha del devengo, la Sra. Trinidad no era titular de una familia numerosa: la familia se componía de los cónyuges y dos hijos, sin que hubiere nacido aún el tercero. La discrepancia se centra, por tanto, en un punto muy preciso: si concurría en la fecha del devengo el requisito de «tres o más hijos» del art. 2.1 LPFN, y si a tal efecto podía computarse al concebido que nació el NUM000 de 2020, con posterioridad al devengo y a la autoliquidación presentada el 12 de julio. El TEAR de Madrid anuló la resolución denegatoria, por apreciar que la familia sí contaba con tres o más hijos al tiempo del devengo, computando para ello al concebido, por considerar de aplicación el art. 29 CC; la sentencia recurrida (STSJ de Madrid 209/2025, de 14 de marzo) confirmó ese criterio; y la sentencia de la mayoría confirma a su vez

el fallo, si bien introduce cambios significativos en la argumentación y, en mi opinión, en el propio fundamento de la decisión, como se expone en el fundamento segundo. Conviene tener presente el sentido exacto de la doctrina que fija, formalizada en su FD cuarto:

«CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece. La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el tipo reducido del 4% a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto que grava la operación, es titular de una familia numerosa, definida en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, incluyendo en la unidad familiar al concebido no nacido en ese momento y que sobrevive tras el nacimiento posterior.» [sic]

3. La sentencia de la mayoría sostiene, en síntesis, que el requisito de «tres o más hijos» debe interpretarse incluyendo al hijo concebido y no nacido al devengo, por aplicación del art. 29 CC, de modo que el beneficio se aplica si ese concebido nace después con vida, sin que ello -a su juicio- altere las condiciones consideradas a la fecha del devengo ni redefina el concepto legal de familia numerosa. Fundamenta su decisión en una interpretación que califica de teleológica o finalista, apoyada en el art. 2 LPFN en relación con el art. 29 CC, e invoca el mandato de protección a la familia del art. 39 CE y los criterios que extrae de la STC 77/2015. Sostiene que el art. 29 CC solo se aplica para «integrar la ficción del nasciturus como un efecto retroactivo singular, condicionado al nacimiento con vida, y proyectado exclusivamente sobre ese momento concreto del devengo», invocando además el respaldo de una «evolución normativa» autonómica. En mi opinión, con este razonamiento se alcanza un resultado que desborda el ámbito de una interpretación de las normas y se integra el requisito legal -la condición de familia numerosa- mediante una ficción que el ordenamiento jurídico establece exclusivamente en beneficio del concebido, y solo para determinados efectos previstos expresamente en la ley.

SEGUNDO. El *artículo 29 CC y los límites de su aplicación a los beneficios fiscales de terceros.*

1. Existen algunas diferencias entre la línea de argumentación de la sentencia recurrida y la que sustenta la posición de la sentencia de la mayoría, que paso a reseñar. La sentencia recurrida sitúa la equiparación en la fecha del devengo: entiende «procedente considerar al hijo concebido como nacido, en la fecha de devengarse este impuesto», porque el «nacimiento consolida la aplicación provisional del beneficio fiscal» de un miembro ya concebido; el tipo aplicable lo era, así, desde el propio devengo, y el nacimiento no necesita producir efecto retroactivo alguno. La sentencia de la mayoría no parece seguir linealmente esa solución: para ella, el hecho decisivo es posterior al devengo, pues la integración del concebido «descansa únicamente en la verificación posterior del nacimiento con vida», y la ficción se describe como «efecto retroactivo singular, condicionado al nacimiento con vida». Las diferencias, aun sutiles, no son de matiz: para la primera, el concebido es ya hijo en el devengo; para la segunda, solo el nacimiento posterior produce el efecto retroactivo imprescindible y explícito que permite considerarlo «tercer miembro de la unidad familiar», según se precisa en el segundo párrafo de la doctrina jurisprudencial (FD cuarto). Consiguientemente, para la sentencia recurrida el ingreso fue indebido porque ya era de aplicación al devengo el tipo reducido, mientras que, para la sentencia de la mayoría, ese carácter indebido parece sostenerse proyectando retroactivamente el efecto del nacimiento posterior.

2. Al margen de esas diferencias, es la línea de la sentencia de la mayoría la que resulta relevante, por ser la que sirve de base a la doctrina que se fija, y conviene detenerse en el alcance que cabe atribuir al art. 29 CC, que entiendo inaplicable a los efectos que la sentencia declara. La doctrina fijada no entra en el análisis del concepto de «hijo» del art. 2 LPFN, sino que se basa en la «ficción» del art. 29 CC, lo que supone asumir implícitamente que el concebido no puede tenerse por hijo en el devengo, al no reunir las condiciones que el art. 30 CC exige para la adquisición de la personalidad jurídica -nacimiento con vida y entero desprendimiento del seno materno-. La cuestión que surge es si esa ficción puede aplicarse para reconocer un beneficio fiscal que, en realidad, se proyecta sobre un sujeto pasivo que no es él, sino su progenitor.

3. El art. 29 CC protege al concebido mediante una figura singular, teniéndolo por nacido solo para los efectos que le sean favorables, y solo si nace en las condiciones del art. 30 CC; verificado el nacimiento, la adquisición de sus propios derechos se produce con el efecto de retroacción al que sirve ese precepto. Pero esa retroacción opera sobre los derechos del propio concebido, y que su progenitor se beneficie de un tipo de gravamen reducido no otorga un derecho a aquel. El art. 29 CC no constituye base normativa apta para atribuir un beneficio fiscal a un tercero: no equipara al concebido con el nacido a todos los efectos, sino que reserva, para cuando nazca, los que le sean favorables a él; los efectos que el ordenamiento anuda a su condición se regulan en normas específicas de su propia esfera jurídica -sucesiones (arts. 745.1 y 959 y ss. CC), donaciones (art. 627 CC), daños prenatales (art. 1902 CC) y capacidad procesal (arts. 6.1.2.º y 7.3 LEC)-, y cuando el legislador ha querido proyectar consecuencias sobre terceros lo ha hecho mediante norma expresa, como el art. 964 CC para los alimentos de la viuda encinta. La sentencia flexibiliza, en mi opinión, el concepto de «beneficio» más

allá del propósito y de la finalidad de protección y reserva de derechos que el art. 29 CC tiene respecto al futuro patrimonio del concebido no nacido.

TERCERO. Análisis de los fundamentos de la interpretación de la sentencia de la que se discrepa.

1. La sentencia construye la razonabilidad de su criterio interpretativo en varios pasos. Presenta la cuestión como una elección entre «dos interpretaciones posibles», una «puramente formal o literal», que atribuye a la Comunidad Autónoma recurrente, y otra teleológica, «tuitiva y finalista»; ancla esta última en la exposición de motivos de la LPFN, en el acceso a la vivienda y en la premisa de que las necesidades habitacionales surgen durante la gestación; la respalda con la STC 77/2015, de la que extrae la «primacía del criterio teleológico como canon hermenéutico rector»; y neutraliza las objeciones del formalismo del título, del devengo y de la titularidad del beneficio. En su formulación está implícito que se aparta del sentido literal del término, en aras de esa interpretación «tuitiva y finalista», y sitúa la alternativa en un formalismo interpretativo que este voto desde luego no defiende ni postula.

2. La exposición de motivos de la LPFN, con la que la sentencia de la mayoría inicia su exposición, enuncia una finalidad genérica de protección que no alude al concebido, y ningún soporte ofrece a contarlo como hijo. La «flexibilidad» que anuncia se concreta en las equiparaciones expresas de los arts. 2.2 y 2.4 LPFN, entre las que no figura ningún elemento interpretativo que se refiera a su posición.

3. La STC 77/2015 sirve de apoyo al criterio teleológico, pero no al punto de desplazar el sentido natural y jurídico del mandato normativo, que utiliza la expresión «hijos». En esa sentencia se trataba de unos adquirentes que, a la fecha del devengo, «ya tenían la condición de familia numerosa» por tener tres hijos nacidos, y el Tribunal Constitucional consideró irrazonable la interpretación que les exigía el título cuando cabía otra «sin violentar la letra de la ley». Esos dos rasgos faltan aquí, y la propia sentencia reconoce que el supuesto es «similar (que no idéntico)». Por lo mismo, la sentencia rebate una tesis que no fue el fundamento de la denegación, la del carácter constitutivo del título, y con la que en todo caso coincido: la titularidad formal es irrelevante si se cumplen las condiciones de familia numerosa materialmente, pero precisamente eso es lo que no ocurre en este caso.

CUARTO. Los límites de la interpretación de las normas y la delimitación de la norma sobre la que se proyecta la interpretación de la sentencia. *Análisis de sus consecuencias.*

1. El art. 2.1 LPFN define la familia numerosa como la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, y la ley regula con detalle qué familias con menos de tres hijos se equiparan a numerosas: los arts. 2.2 y 2.4 establecen equiparaciones expresas, entre ellas la de los tutelados y acogidos legalmente constituidos. Nada dice de los concebidos, y la especial protección jurídica que estos merecen antes de nacer no es, desde luego, fruto de ninguna evolución normativa reciente, pues el propio art. 29 CC la proclamaba desde la ya lejana promulgación del Código civil.

2. La sentencia circunscribe formalmente su doctrina al tipo reducido aplicado en este caso, pero su fundamento es, por su propia naturaleza, extensible al concepto general de familia numerosa y, por ende, a los distintos beneficios que la LPFN establece para ella. El art. 29.1.a) del Decreto Legislativo 1/2010 de la Comunidad de Madrid se limita a exigir que el sujeto pasivo sea «titular de una familia numerosa» y remite al concepto de ella en la LPFN, de modo que la norma autonómica, en la versión aplicable, nada dice ni del número de hijos que deben conformarla ni, obviamente, del concebido y no nacido. La sentencia recurrida lo plantea como hijo «a los efectos de esta bonificación», la de la ley autonómica, sin mencionar la LPFN, y la sentencia de la que discrepo lo reformula sobre el concepto de la Ley 40/2003, empleando el art. 29 CC para determinar si concurría «la condición material de familia numerosa». Conviene recordar que la STC 271/2015 (FJ 6) desestimó la cuestión de inconstitucionalidad contra el art. 22 de la Ley de las Cortes Valencianas 6/2009, que incorpora al nasciturus como miembro de la unidad familiar en la admisión de alumnos, porque era una regla expresa y particular que no modificaba «los requisitos para tener la condición de familia numerosa». La solución de la mayoría, en cambio, altera el alcance de la norma estatal, porque en cualquier situación en que se reconozca un beneficio a la familia por razón de la existencia de hijos, tanto en el caso de la familia numerosa como en otros supuestos, podría operar esa integración normativa del presupuesto de existir ya el hijo o hijos concebidos y no nacidos, ex art. 29 CC. A mi entender, y con todo respeto para la posición de la mayoría, aunque ese riesgo de generalización se intenta limitar en la sentencia de forma expresa (apartados 9 y 11), no cabe excluirlo, pues la interpretación que se hace del art. 29 CC le otorga un efecto autónomo que va más allá del propósito de esta norma que tiene su proyección natural en el ámbito civil y patrimonial, no en las obligaciones tributarias de terceros.

3. La sentencia de la que discrepo se apoya en la evolución normativa con mención a un anteproyecto de ley de la Comunidad de Madrid. Sin embargo, la técnica del anteproyecto autonómico es la de una asimilación expresa y acotada, con requisitos propios, y una extensión expresa de los beneficios fiscales del Decreto

Legislativo 1/2010 a las familias «asimiladas», por tanto, sin alcanzar el concepto de familia numerosa de la ley estatal ni al concepto de «hijo». Es la técnica que ha empleado también la Comunidad de Galicia (art. 10 de la Ley 3/2011), y en ambos casos, con apoyo en la DA 2.ª LPFN, que habilita a las comunidades autónomas para ampliar la acción protectora a las familias numerosas, dentro del marco de sus competencias. La sentencia de la mayoría tiene una proyección mucho más general, como se ha explicado.

4. La sentencia funda su doctrina en los arts. 39, 14 y 31.1 CE, y da por sentado que negar el beneficio «va en contra del derecho a la protección de las familias», pero no argumenta que concurra un problema constitucional ni que la interpretación que propone lo solucione «sin violentar la letra de la ley». El art. 39.1 CE, principio rector (art. 53.3 CE), no establece el alcance de la protección a la familia a través del sistema tributario ni exige incluir al concebido en el concepto de familia. Lo que la Constitución exige, sobre la base de la igualdad, es no discriminar a los destinatarios de las medidas configuradas por el legislador (STC 77/2015, FJ 3.b, que reproduce la STC 19/2012). Una pretendida vulneración del art. 14 CE, que la sentencia tampoco afirma, requeriría un término de comparación, una diferencia de trato y la ausencia de justificación, y la familia con tres hijos al tiempo del devengo no está en situación igual a la de dos hijos y un concebido no nacido. Ciertamente todo umbral genera casos limítrofes, pero si se estimara que la exclusión del concebido es contraria a la Constitución sin posible acomodación interpretativa, el cauce sería la cuestión de inconstitucionalidad (art. 5.3 LOPJ), no la extensión judicial del beneficio.

5. La interpretación teleológica a que se acoge la sentencia de la que discrepo no permite prescindir del sentido propio de las palabras ni extender la norma a supuestos que esta no contempla. Los arts. 3.1 CC y 12.1 LGT ordenan atender fundamentalmente al espíritu y finalidad de las normas, pero como pauta para desentrañar el sentido y alcance del texto, y la interpretación literal es, según esta Sala, «necesario punto de partida» de toda exégesis (STS de 20 de enero de 2025, rec. 5993/2023). Es cierto que esta Sala ha matizado la doctrina que exigía interpretar restrictivamente los beneficios fiscales (STS de 26 de mayo de 2016, rec. 2876/2014) y que admite hoy su interpretación conforme a los criterios generales, incluido el teleológico (STS de 20 de junio de 2022, rec. 3468/2020). Esa misma jurisprudencia impone, sin embargo, un límite: la interpretación no puede dar un resultado contrario «a la letra de la ley» (SSTS de 28 de marzo de 2019, rec. 3774/2017), ni la finalidad de la norma servir «para crear un texto diferente a aquél en que ella se expresa» (STS 1504/2016, de 22 de junio, rec. cas. 1691/2015, FJ 4º).

6. La misma frontera se aprecia en la jurisprudencia constitucional que invoca la sentencia. La STC 77/2015 (FJ 4), en que se sustenta, condiciona el deber de evitar interpretaciones incompatibles con la Constitución a que exista otra alternativa «sin violentar la letra de la ley». En su sentido propio, el término «hijos» designa a personas nacidas, por lo que computar como hijo a quien todavía no ha nacido, recurriendo a la ficción legal del art. 29 CC, establecida a otros efectos, desborda el propósito de la LPFN. El art. 39 CE, como principio rector (art. 53.3 CE) y, por tanto, mandato genérico que el legislador debe concretar a través de las medidas correspondientes, no puede fundamentar una interpretación que la letra de la ley no consiente, ni se trata de adaptar la norma a una realidad nueva surgida con posterioridad y que el legislador no hubiera podido contemplar y valorar. Por último, la existencia de normas autonómicas, como es el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia, y la iniciativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, que asimilan al concebido no nacido a efectos del cómputo de los hijos ya nacidos para reunir la condición de familia numerosa, podrán ser legítimas opciones del legislador autonómico, pero no deben proyectarse como una evolución normativa que exija alterar aquello que el legislador estatal, que ostenta la competencia para determinar qué se entiende por familia numerosa, entendió susceptible de protección, como recuerda la STC 271/2015, de 17 de diciembre.

7. Estos límites tienen, además, consecuencias prácticas que no son menores: es una doctrina extensiva a toda adquisición en la que el hijo ya concebido al devengo nazca después, con la posibilidad de solicitar la rectificación y la devolución de la diferencia de tipo, sin límite temporal más allá de la prescripción. A diferencia de las ampliaciones de algunas leyes autonómicas, como las de Galicia y Madrid, que operan en el ámbito de las respectivas comunidades autónomas, la doctrina que fija la sentencia de la mayoría opera sobre el art. 2 LPFN y podrá proyectarse sobre hechos imponibles devengados en cualquier comunidad autónoma, pues prácticamente todas tienen tipos reducidos para familias numerosas y se remiten a la definición de la LPFN. Una integración por vía jurisprudencial de esta naturaleza tiene un alcance que va mucho más allá del caso y de la función interpretativa que corresponde a esta Sala, y afecta a un ámbito de determinación que corresponde en exclusiva al legislador.

QUINTO. *Conclusión y doctrina que debió fijarse.*

1. En definitiva, la ampliación del concepto de familia numerosa o la creación de un supuesto de devolución corresponde al legislador, mediante ley, pues en materia de beneficios fiscales rige la reserva de ley (arts. 133.3 CE y 8.d) LGT). El legislador estatal revisó en 2011 el art. 30 CC (Ley 20/2011) y mantuvo el nacimiento con vida como criterio para la adquisición de la personalidad jurídica. El art. 29 CC, por su parte, no tiene proyección

alguna para configurar un beneficio fiscal que no es para el concebido no nacido, sino para otro sujeto distinto, el adquirente de la vivienda. La cuestión que debe decidir esta Sala no es si debe asimilarse al concebido con los hijos ya nacidos a efectos del concepto de familia numerosa, lo que corresponde al legislador, sino interpretar la norma que establece ese concepto, y en ese ámbito considero que el art. 2 LPFN no ofrece duda interpretativa alguna y tan solo permite computar los hijos nacidos efectivamente.

2. Por lo expuesto, reiterando el máximo respeto por la posición de la mayoría, la doctrina que, a mi juicio, debió fijarse es que el tipo reducido del 4 % a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa no resulta aplicable cuando el sujeto pasivo, en el momento del devengo, no es titular de una familia numerosa definida en el art. 2 de la Ley 40/2003, de Protección de Familias Numerosas, por no integrar la unidad familiar tres o más hijos, ni encontrarse en ninguno de los supuestos a los que se equipara legalmente la condición de familia numerosa, sin que pueda computarse al concebido no nacido en ese momento, aunque nazca con vida con posterioridad. Procedía, en consecuencia, casar la sentencia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anular la resolución económico-administrativa y confirmar la denegación de la rectificación y devolución de ingresos indebidos, todo ello sin imposición de costas, ni del recurso de casación ni de la instancia, dada la existencia de criterios jurídicos controvertidos (arts. 93.1, 93.4 y 139.1 LJCA).

Dado en Madrid, en la misma fecha de la sentencia a la que se opone este voto.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ