

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065128

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 1010/2016, de 5 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1098/2014

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. La Administración autonómica niega el derecho a practicar la reducción respecto de la empresa agrícola familiar, que siempre constituyó al principal y única fuente de renta del causante, si bien es cierto que en el momento del devengo del impuesto, 19 de julio de 2007, los rendimientos de la actividad eran negativos, ya que primero se siembra y se gasta y luego se recolecta y se ingresa, por lo que los ingresos del primer semestre son negativos, tal y como se acredita con la cuenta de pérdidas y ganancias de los años 2002 a 2006, pero se compensan, dando beneficios con los ingresos del segundo semestre. La Sala estima que a la fecha de devengo del Impuesto de Sucesiones y en atención al devengo anticipado del impuesto de IRPF de la causante, al que debe estarse conforme a la jurisprudencia [Vid., STS, de 16 de diciembre de 2013, recurso n.º 28/2010 (NFJ053124)], no se puede afirmar que haya quedado acreditado que la explotación constituyera, a fecha de devengo del impuesto liquidado, la principal fuente de renta de la causante, pues los herederos no habían presentado la declaración del IRPF de la causante correspondiente al año de su fallecimiento, argumentando al respecto que los resultados de la empresa familiar, hasta el momento del fallecimiento, habían sido negativos. Las alegaciones que realiza la recurrente, en cuanto a las particularidades y características propias de la empresa de autos y su ciclo productivo no pueden ser asumidas pues, en definitiva, conducen a una situación de absoluta indefinición e inseguridad jurídica en la aplicación de la reducción, a determinar no ya en función de concretos parámetros legales y jurídicos de general aplicación, sino más bien de un concepto económico o, simplemente, cotidiano o vulgar de lo que se deba entender por empresa familiar, no susceptible de una aplicación mínimamente rigurosa y previsible por la Administración tributaria. Lo que deberá acreditarse no es si en el periodo de devengo anticipado del IRPF a la fecha del fallecimiento del causante la empresa familiar ha tenido o no resultados negativos o positivos, sino que hasta ese momento del fallecimiento del causante las retribuciones por él percibidas por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general del IRPF. Y esto es lo que no ha sido acreditado en forma alguna. **Voto particular.** Resulta acreditado que la causante no tenía ninguna otra fuente de renta que la derivada de la empresa familiar. Consta también acreditado que los bienes afectos a la explotación gozaron de exención del Impuesto de Patrimonio los diez años anteriores al fallecimiento. El magistrado entiende que efectuando el computo de rentas en periodo de un año finalizando con la fecha de fallecimiento del causante, para supuestos en los que se acredita cumplidamente, como es el caso, que el ingreso de aquellas rentas no se produce hasta un determinado momento del año, aún no alcanzado no obstante a fecha de fallecimiento, la rigurosa doctrina jurisprudencial debe modularse.

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 75.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 20 y 24.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 12.

PONENTE:*Don Joaquín Herrero Muñoz-Cobo.*

Magistrados:

Doña ANGELES HUET DE SANDE
Don JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO
Don JOSE LUIS QUESADA VAREA
Don RAMON VERON OLARTE
Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2014/0023103

Procedimiento Ordinario 1098/2014

Demandante: D. /Dña. Maribel

PROCURADOR D. /Dña. BEATRIZ VERDASCO CEDIEL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA No 1010

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte

Magistrados:

Da. Ángeles Huet de Sande
D. José Luis Quesada Varea
D^a. Sandra María González De Lara Mingo
D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

En la Villa de Madrid a cinco de octubre de dos mil dieciséis.

VISTO por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso-administrativo núm. 1098/2014, promovido por la Procuradora Dña. Beatriz Verdasco Cediell en nombre y en representación de Doña Maribel contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de Junio de 2014, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la liquidación por el Impuesto de Sucesiones girada en relación a la sucesión de Dña. Blanca . Han sido parte demandada el Abogado del Estado y la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito, en el que suplica se dicte sentencia por la que, estimando el recurso, se revoquen los acuerdos recurridos.

Segundo.

El Abogado del Estado y los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid contestan a la demanda mediante escritos en los que suplican se dicte sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba ni el trámite de conclusiones, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento.

Cuarto.

En este estado se señaló inicialmente para votación y fallo el día 9 de Junio de 2016. En la de liberación el ponente, señor don Joaquín Herrero Muñoz Cobo, mostró su discrepancia con la opinión del resto de los magistrados que integraban la Sala por lo que asumió la ponencia la Magistrada señora doña Ángeles Huet de Sande, que por turno le correspondía, quien expresa la opinión de la mayoría de los Magistrados integrantes de la Sección.

La deliberación continuó y concluyó el día 22 de septiembre de 2016, teniendo lugar así.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

En el presente recurso contencioso administrativo se impugna la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de Junio de 2014, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña Maribel , aquí actora, frente a la liquidación girada por el Impuesto de Sucesiones en relación a la herencia causada por Dña. Blanca .

La liquidación girada y la resolución del TEAR que la confirma deniegan la reducción solicitada para empresa familiar del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ,

por no resultar acreditado que, a fecha de devengo del impuesto con el fallecimiento de la causante, el 19 de Julio de 2007, la empresa desarrollara actividad alguna ni que la actividad de aquella empresa constituyera su principal fuente de renta,

Segundo.

En la demanda presentada la parte actora solicita que se anule la liquidación tributaria girada y que se le permita aplicar la deducción del 95% prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 , y ello, porque estima que concurren todos los presupuestos exigibles en una correcta interpretación de la norma conforme a su sentido y finalidad.

Explica la recurrente que la empresa sobre la que se pide la reducción es de carácter agrícola y que siempre ha constituido, no sólo la principal, sino la única fuente de renta de la causante, tal y como se acredita con las declaraciones de IRPF de los años 1998 al año 2006.

Aclara también que desde el año 1998, en las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio la finca heredada, sobre la que se desarrolla la actividad, siempre se ha declarado exenta. Recuerda también que por la propia naturaleza de las cosas, primero, se siembra, y por tanto, se gasta, y luego, se recolecta, y por tanto, se ingresa, razón por la que los rendimientos en el primer semestre son negativos, tal y como se acredita con la cuenta de pérdidas y ganancias de los años 2002 a 2006, pero se compensan, dando beneficios con los ingresos del segundo semestre.

Admite finalmente que en el año 2007, a fecha de fallecimiento y devengo anticipado, 19 de Julio, los rendimientos de explotación eran negativos, razón por la que no se presentó declaración de IRPF, pero rechaza, y éste es el núcleo del debate, que por ello se pueda cuestionar el hecho de que la explotación agrícola de autos fuera la principal fuente de renta de la causante, pues como acreditan los antecedentes, la explotación era, no sólo la principal fuente de renta, sino también la única.

Se oponen las demandadas al recurso, sosteniendo la legalidad y acierto de la resolución impugnada que, por lo demás, se ajusta al criterio ya expresado por esta Sección y confirmado por el TS en sentencia de 16 de diciembre de 2013 .

Tercero.

Para la resolución del presente recurso se ha de partir de lo dispuesto en el artículo 20.2. c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , conforme al cual:

" 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 art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable, se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a 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 este 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 supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100 ".

Y conforme al citado apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , estarán exentos del impuesto:

"OCTAVO.

Uno. 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.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo el recogido en la letra b) del número 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea menos del 15 por 100, computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán en entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el art. 16.º de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional minorados en el importe de las deudas derivada, de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades ".

Cuarto.

La sentencia del TS de 16 de diciembre de 2013, a la que nos venimos refiriendo, declara lo siguiente:

(..)el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo compaginar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998 (BOE de 10 de diciembre), texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), y la vigente Ley 35/2006,

de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), o para el impuesto sobre el patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991 .

La tarea que toca abordar es cómo se articula la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado periodo de generación, con el puntual y concreto momento del devengo del impuesto sobre sucesiones.

QUINTO. En esta tesis, la Administración autonómica parte de la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. Concretamente, en su apartado 1.3.a), en relación con el requisito del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley de patrimonio, respecto de las funciones y retribuciones percibidas por el sujeto pasivo por las labores de dirección ejercidas y su porcentaje sobre el resto de los rendimientos, exigía que se atendiera «a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo: en concreto, en el supuesto de sucesión mortis causa , habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante». Afirma que cuando es el causante quien, al tiempo de fallecer, ejercía las funciones directivas para determinar si se cumplen o no las condiciones exigidas por el artículo 20.2.c), habrá que tomar en consideración el periodo comprendido entre el día 1 de enero del año de su fallecimiento y aquel en que éste tiene lugar. Sin embargo, si quien ejercía las funciones de dirección no era el fallecido sino cualquier otro de los miembros del grupo familiar, de cara a la aplicación de la reducción controvertida hay que atender a los datos del ejercicio de renta declarados anterior a la muerte del causante.

En el presente caso, fallecida doña Vanesa el 29 de mayo de 2000, el ejercicio de renta de relevancia para determinar si don Modesto llevaba a cabo actividades de dirección de la empresa familiar y si por ello percibió cantidades que superaron el 50% del resto de las rentas percibidas, debía ser el correspondiente al año 1999, ya devengado.

Podemos anticipar que no compartimos el criterio interpretativo que realiza la Administración para combatir la sentencia y, con ello, para negar la reducción de la base liquidable controvertida.

Hay que advertir que esta cuestión no ha sido directamente abordada por la jurisprudencia de esta Sala. No obstante, en nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011 (casación 2124/06) y 26 de octubre de 2012 (casación 6745/09), nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) del impuesto sobre sucesiones . En ambos casos afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. Sin embargo, los presupuestos de hecho de los que se partían en ambos recursos eran diferentes al aquí enjuiciado. En ambas sentencias la condición y circunstancia relevante de la realización de actividades de dirección de la empresa, y con ello las retribuciones percibidas por tal concepto, concurrían en la persona del causante.

En el presente caso, las circunstancias relevantes para aplicar la reducción no recaen sobre el causante sino sobre uno de los herederos, concretamente don Modesto , hijo de la fallecida. No huelga recordar, como transcribimos en el fundamento anterior, que el artículo 4.Ocho.Dos.c) de la Ley 19/1991 reconoce, cuando se trata de participaciones conjuntas, que basta con que las funciones de dirección y las retributivas se cumplan en cualquiera de las personas del grupo de parentesco para que todos se beneficien de la exención.

Dijimos en las dos sentencias citadas, que el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el artículo 24.1 de la Ley. Añadíamos en la de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que «[A] tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones - de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último período impositivo del IRPF anterior a la transmisión». Es cierto que no puntualizábamos cual era ese «último» período impositivo, pero de la solución dada al recurso se desprendía que era el ejercicio de renta que, con devengo anticipado por aplicación del artículo 12 de la Ley 40/1998 , se había producido con la muerte del causante. Es decir, en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar , su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último período impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso. Lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general. En el presente caso, por la Sala de instancia se constató y quedó acreditado que don Modesto percibió hasta el momento del fallecimiento cantidades que superaron el 50% del resto de sus retribuciones y rendimientos integrables en la base imponible general, por las efectivas labores de dirección en las empresas familiares.

Por último, debemos añadir que si aceptáramos el criterio defendido por la Administración y consideráramos como «último» ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. La solución propuesta por la Comunidad de Madrid, que rechazamos, nos llevaría a situaciones ciertamente absurdas; permitiría aplicar la reducción de la base liquidable a casos en los que concurriendo los requisitos exigidos en el heredero en el periodo impositivo de renta anterior al año en que se produjo el fallecimiento no se dieran en el momento en que acaeció el deceso. Por el contrario, haría inviable la aplicación de la reducción en aquellas empresas familiares constituidas o puestas en funcionamiento en el mismo año del fallecimiento del causante; en estos casos la referencia al «ejercicio anterior» impediría la reducción de la base, a pesar de que en la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones se cumplieran las condiciones exigidas."

Conforme a la doctrina citada, el recurso debe ser necesariamente desestimado, pues es claro que, a fecha de devengo del Impuesto de Sucesiones y en atención al devengo anticipado del impuesto de IRPF de la causante, al que debe estarse conforme a la jurisprudencia citada, no se puede afirmar que haya quedado acreditado que la explotación constituyera, a fecha de devengo del impuesto liquidado, la principal fuente de renta de la causante, pues los herederos no habían presentado la declaración del IRPF de la causante correspondiente al año de su fallecimiento, argumentando al respecto que los resultados de la empresa familiar, hasta el momento del fallecimiento, habían sido negativos.

Las alegaciones que realiza la recurrente, en cuanto a las particularidades y características propias de la empresa de autos y su ciclo productivo no pueden ser asumidas pues, en definitiva, conducen a una situación de absoluta indefinición e inseguridad jurídica en la aplicación de la reducción, a determinar no ya en función de concretos parámetros legales y jurídicos de general aplicación, sino más bien de un concepto económico o, simplemente, cotidiano o vulgar de lo que se deba entender por empresa familiar, no susceptible de una aplicación mínimamente rigurosa y previsible por la Administración tributaria.

Ciertamente, existe una gran variedad de modelos de empresa y ciclos productivos que determinan distintas formas de generación de rentas a lo largo del año o cuya periodicidad acaso no sea siquiera anual, sino que requiera de un ciclo más amplio para su valoración (Ej: empresa dedicada a la producción y comercialización de madera). Igualmente cabe imaginar, en la línea de interpretación finalista o material que la recurrente propone, el supuesto de empresa familiar que, reuniendo todos los presupuestos necesarios desde el inicio de actividad, el año de devengo, (acaso por las dificultades propias o vinculadas al fallecimiento del quien venía dirigiéndola, acaso por fenómenos extraordinarios e imprevisibles), por excepción, arroje resultados negativos. Pues bien, no obstante lo anterior, o más bien precisamente por ello, no puede forzarse la interpretación y aplicación de los preceptos legales para que todo tipo de empresa encaje en el precepto legal, sino por el contrario admitir y asumir que solo será aplicable la reducción a aquéllas que sí cumplan los presupuestos exigibles, lo que ineludiblemente conduce a la consideración del periodo en relación al IRPF en la forma determinada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Además y finalmente, como destaca la jurisprudencia a la que hemos hecho mención, lo que deberá acreditarse no es si en el periodo de devengo anticipado del IRPF a la fecha del fallecimiento del causante la empresa familiar ha tenido o no resultados negativos o positivos, sino que hasta ese momento del fallecimiento del causante las retribuciones por él percibidas por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general del IRPF. Y esto es lo que no ha sido acreditado en forma alguna por la demandante en el presente caso.

Quinto.

De conformidad con el art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1998 las costas se imponen a la recurrente por un máximo de 2000 euros.

FALLAMOS

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo 1098/2014, promovido por la Procuradora Dña. Beatriz Verdasco Cediell, en nombre y en representación de Doña Maribel , contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de Junio de 2014, desestimando la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la liquidación por el Impuesto de Sucesiones en relación a la sucesión de Dña. Blanca .

Las costas se imponen a la recurrente por un máximo de 2000 euros.

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

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583- 0000-93-1098-14 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-1098-14 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así, por esta nuestra sentencia, mandamos, pronunciamos y firmamos.

Que al amparo del art. 260.1 LOPJ formula el ILMO. SR. D JOAQUÍN HERRERO MUÑOZ COBO.

Respetuosamente discrepo de la opinión mayoritaria de la Sección en cuanto estimo concurren los presupuestos para la aplicación de la reducción del art 20.2.c Ley 29/87 y concretamente, la discutida en torno a la "principal fuente de renta" y su cálculo.

La aplicación de la reducción del art 20.2.c Ley 29/87 ha dado lugar a distintos problemas interpretativos, cuya solución ha encontrado reiteradamente respuesta en la Jurisprudencia del TS en una interpretación finalista de la norma por encima de lo que una primera aproximación a la literalidad de la norma, o una visión formal, no material, pudiera sugerir, tanto para la exclusión, como para la inclusión del supuesto(ST TS 26 de Mayo de 2016 en cuanto a la no necesidad de titularidad de acciones por miembro de grupo familiar que la dirige , ST TS 18 de Enero de 2016 irrelevancia del modo en el que se haga efectiva la retribución aún cuando cargo de administrador sea gratuito, ST TS de 16 de Julio de 2015, extensión de la reducción solo a los fines afectos a la actividad propia de la empresa familiar). Expresamente afirma la primera de las sentencias citadas que "Ante la duda siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad".

En el caso de autos, entiendo la duda existe, no encontrando solución directa ni en la regulación vigente, ni en la Jurisprudencia del TS que la interpreta.

En efecto, expresamente reconoce o declara la Sentencia del TS de 16 de Diciembre de 2013 que " Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo acompañar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998 (BOE de 10 de diciembre), texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), y la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), o para el impuesto sobre el patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991 ".

Partiendo de la anterior premisa, de existencia de disfunción y laguna normativa, el alcance de la Sentencia dictada se ciñe al concreto caso que se plantea, y se construye en torno a la finalidad de la norma buscando una solución razonable para el caso planteado, sin una vocación de extensión de la solución adoptada con carácter general y directo a todos los supuestos, por poner un ejemplo, el de fallecimiento del causante el día 1 de Enero, o incluso el 4 de Enero, (precedido de festivo y fin de semana), cuya aplicación avocaría a resultado que resultaría directamente contraria a los razonamientos y razón de ser de la Sentencia.

En el caso de autos, resulta acreditado que la causante no tenía ninguna otra fuente de renta que la derivada de la empresa familiar. Consta también acreditado que los bienes afectos a la explotación gozaron de exención del Impuesto de Patrimonio los diez años anteriores al fallecimiento. Con los anteriores datos, las afirmaciones de que la explotación no es la principal fuente de renta a fecha de devengo, o la afirmación de que los bienes no gozan de exención del Impuesto de Patrimonio, solo serían asumibles por aplicación de precepto específico de la Ley del Impuesto de Sucesiones, pero no por aplicación directa y rigurosa de doctrina Jurisprudencial no referida a la concreta problemática y enfoque de los presentes autos, que por tanto entiendo admite excepción o modulación, efectuando el computo de rentas en periodo de un año finalizando con la fecha de fallecimiento del causante, para supuestos en los que se acredita cumplidamente, como es el caso, que el ingreso de aquellas rentas no se produce hasta un determinado momento del año, aún no alcanzado no obstante a fecha de fallecimiento.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente Dña. Ángeles Huet de Sande y el voto particular del Ilmo. Sr. D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico. El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.