

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ053124

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 16 de diciembre de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 28/2010

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones *mortis causa*. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. *Requisitos. Que la actividad constituya la principal fuente de renta del heredero.* Cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos, dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, lo que deberá acreditarse 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 superaran el porcentaje del 50 por ciento sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general. Si se aceptara el criterio defendido por la Administración y se considerara 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 Autónoma llevaría a situaciones ciertamente absurdas, ya que 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-.

Ver comentario.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 20.2.c) y 24.

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP), art. 3.

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

Resolución 2/1999 (Reducciones en la base imponible del ISD), apdo. 1.3.a).

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.Ocho.Dos y 29.

PONENTE:*Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Diciembre de dos mil trece.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 28 / 10, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID contra la sentencia dictada el 26 de octubre de 2009 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 383/06, relativo al impuesto sobre sucesiones. Han comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado y doña Almudena, doña Elsa, don Florian y don Landelino, representados por el procurador don Alberto Pérez Ambite.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Almudena, doña Elsa, don Florian y don Landelino contra la resolución aprobada el 15 de febrero de 2006 por el Tribunal Económico-Administrativo Central. El citado órgano de revisión desestimó las reclamaciones NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003, deducidas por dichas personas contra los acuerdos de liquidación dictados por el inspector jefe-adjunto el 25 de enero de 2005, ratificando las propuestas de las actas firmadas en disconformidad que la Inspección de los Tributos de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid había levantado a los interesados en relación con el impuesto sobre sucesiones. Las deudas por el impuesto sobre sucesiones del ejercicio 2000 ascendían en cada caso a 510.003,85 euros, de los que 418.202,64 euros correspondían a la cuota y 91.801,21 a los intereses de demora.

Se centraba la controversia en la concurrencia de los requisitos legales para aplicar la reducción del 95% de la base liquidable del impuesto sobre sucesiones, respecto de las participaciones de la mercantil Promociones Zara de Humanes, S.L., incluidas en la masa hereditaria.

(1) La sentencia impugnada, tras rechazar determinados defectos en la notificación de los actos, acogió favorablemente los postulados de los recurrentes y consideró que procedía la aplicación de la reducción. La discusión se centraba en si para determinar que el heredero había llevado funciones de dirección de la empresa, y percibido por ello una remuneración superior al 50% de la totalidad de sus rendimientos, había que estar al momento en que falleció el causante o al impuesto sobre la renta de las personas físicas del heredero efectivamente devengado, donde se hubieran declarado tales rendimientos por la actividad de dirección realizada.

Los jueces de la instancia, tras referirse al artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en relación al artículo 4 de la 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), afirman en el fundamento de derecho quinto que:

«[...] no existe norma que avale la fórmula de cómputo propuesta por las partes», y que «cualquier solución que pueda adoptarse no puede realizarse con carácter general pues puede llevar [a] absurdos, como sucedería en aquellos casos, de seguirse el criterio de la administración, de empresas fundadas en el mismo año de fallecimiento del causante en las que las funciones de dirección fueran ejercidas por otro miembro de la unidad familiar en cuyo caso bajo ningún supuesto podría acceder a la reducción del 95%.

Como principio general debemos expresar que el art. 23.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (...) impide que, en el concreto supuesto que se examina, consistente en la aplicación de una reducción, la Administración exija requisitos no contemplados por la norma fiscal reguladora del beneficio fiscal.

La norma sólo exige el ejercicio de las funciones y la determinación de un porcentaje de retribuciones y como único punto de partida para efectuar la comprobación la fecha del devengo que legalmente, artículo 24.1 del Impuesto, viene establecida en el día del fallecimiento del causante. Por lo tanto, no cabiendo la aplicación analógica de las normas si uno de los hijos del fallecido ejercía funciones de dirección en la empresa familiar y por dichas funciones percibía 400.000 pesetas mensuales y a dicha fecha por cualesquiera otros de los rendimientos

computables a efectos de comparación no percibía más del 50% de dichos rendimientos tendrá derecho a la reducción del 95% entender el precepto en otros términos exige atender a criterios legales no fijados en la norma reguladora del Impuesto y que el legislador no ha querido determinar. No obstante, ante la duda, siempre ha de atenderse 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 mortis causa evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de sucesiones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad [...]».

Segundo.

La Comunidad de Madrid preparó el presente recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito registrado el 26 de marzo de 2010, en el que invocó un solo motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio).

Considera que se han infringido los artículos 20.2.c) de la Ley 29/1987 y el 4.Ocho.d) de la Ley 18/1991.

Niega que la Administración realizara una interpretación analógica de las normas por seguir la línea interpretativa fijada por la Dirección General de Tributos. Se siguieron los criterios de la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, en la que se determina a qué periodo hay que atender a fin de determinar la concurrencia de los requisitos exigidos en la ley del impuesto del patrimonio para comprobar la aplicación de la reducción de la base imponible.

Sostiene que cuando las funciones de dirección se realicen por el causante, habrá que atender al año de fallecimiento. En estos casos se produce una interrupción del periodo a tener en cuenta, que iría desde el 1 de enero hasta el momento de la defunción. Sin embargo, cuando las funciones de dirección se llevan a cabo por uno de los causahabientes, puesto que no es el que fallece, no hay interrupción del periodo impositivo en renta, ni por ello se puede tener en cuenta el plazo desde el fallecimiento hasta el final del año. En estos casos se debe atender a los datos derivados del año anterior.

Añade que si se realizase una interpretación teleológica de las normas, en concurrencia con la apreciación de las circunstancias del caso concreto, debería llegarse a la misma conclusión. Por ello, hay que tener en cuenta que el interesado, don Landelino, sólo percibió retribuciones por las funciones de dirección en la empresa Zara de Humanes, S.A., a partir de abril de 2000, es decir un mes antes del fallecimiento del causante, y del devengo del impuesto en el que se pretende la reducción. Si lo que se persigue con la norma es que efectivamente se perciban retribuciones superiores al 50% de los rendimientos del trabajo, no parece que se cumpla el requisito si tan solo se han recibido durante un mes, justo antes del devengo del impuesto.

Termina solicitando el dictado de una sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, confirme la legalidad de los actos administrativos recurridos.

Tercero.

El abogado del Estado mediante escrito presentado el 28 de junio de 2011, manifestó que se abstenía de formular oposición, puesto que pese a personarse en calidad de recurrido, la sentencia no le fue adversa.

Cuarto.

Doña Almudena, doña Elsa, don Florian y don Landelino se opusieron al recurso en escrito registrado el 6 de julio de 2011.

En primer lugar, consideran que el recurso no cumple con los requisitos necesarios para su admisión por los siguientes motivos: (a) la sentencia impugnada justifica la procedencia de la reducción citada en el criterio del devengo recogido en el artículo 24.1 de la ley del impuesto, por lo que debe rechazarse la pretendida ausencia de norma aplicable que se invoca de contrario; (b) no se cumple con el deber de justificar que la infracción de la norma denunciada ha sido relevante y determinante del fallo; (c) la posición de la Administración es contradictoria, en la medida en que si lo denunciado es una laguna legal, la sentencia recurrida no ha podido incurrir en infracción normativa, como sostiene la Comunidad en su argumentación vía artículo 88.1. d) de esta jurisdicción.

En segundo lugar, en lo que se refiere a la discusión de fondo, sostienen que el recurso no aporta nada en contra de la sentencia que se recurre.

La fecha del devengo es la determinante de las circunstancias que concurren para la configuración de la obligación tributaria, criterio que fue el seguido para aplicar la reducción. En esa fecha concurrían las funciones de dirección y remuneración por tal concepto en la cuantía exigida por la ley.

Rebaten los términos en que se pretendió la integración analógica para supuestos similares por la Dirección General de Tributos. Recuerdan que las retribuciones, no ya de un mes como dice la Comunidad Autónoma de Madrid, sino de dos meses, se produjeron antes del fallecimiento del causante y después de empezar a desempeñar su actividad como directivo de la empresa familiar. Con ello es indudable que en la fecha del devengo se cumplía con los requisitos exigidos para aplicar la reducción de base en sucesiones.

Niega que la ausencia de una norma específica para el supuesto concreto no pueda ser resuelta con los criterios de aplicación de las reglas del devengo del impuesto, sin que resulte procedente acudir a criterios interpretativos de la propia Administración, aplicados sólo en la parte que le resulta favorable.

Quinto.

Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 8 de julio de 2011, fijándose al efecto el día 11 de diciembre de 2013, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este recurso de casación se dirige contra la sentencia dictada el 26 de octubre de 2009 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 383/06 . La Sala de instancia estimó la pretensión impugnatoria dirigida contra la resolución dictada el 15 de febrero de 2006 por el Tribunal Económico- Administrativo Central. La Sala de instancia considera que, a los efectos de aplicar la reducción de la base liquidable del impuesto sobre sucesiones que contempla el artículo 20.2.c) de la Ley de impuesto, se debe estar a las circunstancias que concurrían en el momento del devengo del impuesto, habiendo quedado acreditado que, en ese momento, uno de los herederos, concretamente un hijo del causante, había percibido retribuciones por actividad de dirección en la empresa familiar que superaban el 50% del total de las rentas percibidas.

La Administración tributaria, en su único motivo de casación, considera que para valorar la proporción de la renta percibida por quien ejerce funciones de dirección en la empresa transmitida, cuando no concurría esta circunstancia en el fallecido sino en una de los herederos, había que estar al último ejercicio de renta devengado. En el supuesto enjuiciado sería el periodo impositivo del año 1999, donde no se declararon rendimientos de actividades por dirección de la empresa.

Segundo.

Siguiendo un orden lógico, antes de analizar la única cuestión de fondo que se plantea en el presente recurso de casación, procede entrar a considerar si concurre la causa de inadmisión invocada por los oponentes a la casación.

Debemos examinar si el recurso de casación interpuesto era admisible, conforme al artículo 86.4 de la Ley de esta jurisdicción , en la medida en que las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, como la aquí impugnada, sólo son impugnables en casación si el recurso pretende fundarse en la infracción de normas de derecho estatal o comunitario europeo que sean relevantes y determinantes del fallo recurrido, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Este precepto se halla estrechamente relacionado con el artículo 89.2 de

la misma Ley , que obliga a que el escrito de preparación del recurso de casación justifique que la infracción de una norma estatal o comunitaria europea ha sido relevante y determinante de fallo de la sentencia impugnada.

Hemos señalado que, para que sean recurribles las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, independientemente de cuál fuera la Administración autora de la actuación impugnada, es necesario, además de ser susceptibles de casación por razón de la materia o de la cuantía del asunto, que concurren los siguientes requisitos: (a) que el recurso de casación pretenda fundarse en la infracción de normas de derecho estatal o comunitario europeo que sean relevantes y determinantes del fallo recurrido; (b) que esas normas, que el recurrente reputa infringidas, hubieran sido invocadas oportunamente por éste o consideradas por la Sala sentenciadora; y (c) que el recurrente justifique en el escrito de preparación del recurso que la infracción de las mismas ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia [por todas, pueden consultarse las sentencias de 18 de junio de 2012 (casación 1631/08 , FJ 2º), 31 de marzo de 2011 (casación 772/08, FJ 3 º), y de 7 de julio de 2010 (casación 2718/05 , FJ 2º)].

Pues bien, como ya se advirtió a los recurridos en el auto de la Sección Primera de esta Sala de 10 de marzo de 2011 , el escrito de preparación del presente recurso de casación se ajustaba a lo dispuesto en los preceptos anteriormente mencionados, ya que no sólo se citan las normas estatales que se consideran infringidas, concretamente los artículos 20.2.c) de la Ley 29/1987 y 4.8.d) de la Ley 19/1991 , que son los que fijan los requisitos que necesariamente han de concurrir para que los obligados tributarios puedan acogerse a la reducción controvertida, sino que se efectúa el juicio de relevancia exigido por el artículo 89.2 de la Ley 29/1998 , quedando claramente justificado, a lo largo del escrito, en qué medida su infracción ha sido determinante del fallo recurrido, relegándose para esta fase la decisión sobre la cuestión de fondo.

Por todo ello, el recurso debe ser admitido, rechazando el óbice procesal invocado por la Comunidad de Madrid.

Tercero.

Despejadas las dudas sobre la inadmisibilidad, debemos entrar a conocer el fondo del litigio suscitado. Para ello y para la correcta comprensión de la solución que daremos al presente recurso, es conveniente tener presentes ciertos extremos cuya realidad no ha sido controvertida o que, siéndolo, la controversia sobre ellos no resulta relevante para la decisión a adoptar:

1) El 29 de mayo de 2000, se produjo el fallecimiento de la causante doña Catalina , trasmitiendo mortis causa a sus hijos y a su cónyuge supérstite, entre otros bienes, las acciones y participaciones en dos empresas familiares: Ocenda, S.A., y Promociones Zara de Humanes, S.L.

2) Sobre el valor de estas participaciones, los herederos aplicaron la reducción de la base liquidable contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 , del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

3) El hijo y heredero don Landelino desempeñaba, en el momento del fallecimiento, funciones de dirección en ambas empresas y por dicha actividad percibía, en el ejercicio en que se produjo el fallecimiento, 400.000 pesetas mensuales, sin que conste acreditado que obtuviera otro tipo de retribuciones que superaran en su cómputo global el 50% del resto de categorías de renta.

Cuarto.

- Ya nos hemos pronunciado sobre el alcance de la reducción del 95% en la base liquidable del impuesto sobre sucesiones contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 . Hemos dicho que, con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), se quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter «familiar», con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. En la propia exposición de motivos de la citada norma, que introdujo el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987 , se señala que el objetivo era aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido [sentencia de 23 de septiembre de 2010 (casación 6794/05 , FJ 3º)].

Se demuestra así una preocupación por la continuidad de las empresas familiares, manifestada por la propia Unión Europea, que en la recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, número 385, p. 14), puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adoptaran una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, por lo que se justificaba que se dispensara un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento [sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 6739/04 , FJ 4º)].

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 regula la reducción de la base liquidable por remisión al artículo 4.ocho de la Ley 19/1991 , del impuesto sobre el patrimonio. En lo que afecta al presente recurso, este último precepto legal en su apartado 2.c) exige 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», permitiendo que «cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas 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». El desarrollo de la exención en patrimonio se llevó a cabo en el Real Decreto 1704/1999, se 5 de noviembre (BOE de 6 de noviembre), cuyo artículo 3 exigía, para su aplicación, que «el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7.º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio , siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta (...) se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate». Luego será preciso atender a la declaración que el beneficiario hubiera realizado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para la aplicación de la exención en patrimonio, el criterio determinante para valorar la concurrencia de los requisitos es el del devengo, y así lo ha reconocido la propia Administración tributaria, como quedó reflejado en la respuesta que la Dirección General de Tributos dio a la consulta V0045-07, de 10 de enero de 2007, en torno a la aplicación de la exención en el impuesto sobre el patrimonio del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 . Se dijo allí con meridiana claridad que «la circunstancia relevante en este punto para la procedencia de la exención es de orden fáctico y no es otra que, a la fecha de devengo del impuesto patrimonial, se cumplan las condiciones del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley y, en particular, los requisitos que establece la letra c) respecto de la persona que desempeñe efectivamente las funciones directivas de la entidad».

Sin embargo, 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 tesitura, 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 período 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 Catalina el 29 de mayo de 2000, el ejercicio de renta de relevancia para determinar si don Landelino 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 Landelino, 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]l 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 desprende 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 Landelino 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.

Lo dicho nos conduce a la desestimación del único motivo de casación invocado, confirmando en todos sus extremos la sentencia impugnada.

Sexto.

En aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de nuestra jurisdicción, procede imponer las costas a la parte recurrente, con el límite de ocho mil euros.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 28/10, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID contra la sentencia dictada el 26 de octubre de 2009 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 383/06 , condenando en costas a la entidad recurrente, con la limitación establecida en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, 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.