

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063852

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de septiembre de 2016

Vocalía 9.^a

R.G. 1701/2013

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. Participaciones en entidades. *A efectos del cumplimiento de los requisitos legales para disfrutar de la reducción, debe tomarse en cuenta el ejercicio del fallecimiento del causante.* La única cuestión que se plantea consiste en la eventual aplicabilidad al caso de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones del 95% del valor de las participaciones sociales de dos entidades. En concreto, lo que se discute por la Inspección y la interesada es: el cumplimiento o no, bien por parte del causante o de sus hijas, de dos de los requisitos exigidos en la Ley 19/1991 (Ley IP) y el RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.Octavo.Dos Ley IP) para la exención de las participaciones sociales en una entidad determinada: ejercicio efectivo de funciones de dirección en dicha entidad y remuneración por el ejercicio de dichas funciones superior al 50% de los rendimientos del trabajo y actividades económicas; y el cumplimiento o no, por parte del hijo del causante, de los mencionados requisitos en relación con las participaciones sociales en otra entidad. Pues bien, el criterio jurisprudencial implica una interpretación finalista de la norma considerando que lo que la Ley persigue no es sino, como dice el Tribunal Supremo «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» y que «lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad». A la vista de lo anterior y habida cuenta de la finalidad que persigue el beneficio fiscal, debe sopesarse que las circunstancias que provocan el traspaso patrimonial pueden obedecer a hechos cercanos al fallecimiento del causante, en ocasiones en el propio año del fallecimiento del mismo, lo que provoca que deba tomarse en cuenta dicho ejercicio del fallecimiento del causante a efectos del cumplimiento de los requisitos legales para disfrutar de la controvertida reducción a efectos del Impuesto sobre Sucesiones. Por todo lo anterior, y a la vista de la STS, de 16 de diciembre de 2013, recurso n.º 28/2010 (NFJ053124), el Tribunal Central, modificando el criterio que ha venido manteniendo relativo a este punto de considerar, en el caso de que los requisitos se cumplan en algún miembro del grupo familiar, que el ejercicio a computar es el último ejercicio cerrado, debe declarar como ejercicio a computar el propio ejercicio del fallecimiento del causante, siempre y cuando como señala el Tribunal Supremo 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 superen el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

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

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.Octavo.Dos Ley IP), art. 5.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 13.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada y en la reclamación económico-administrativa en única instancia que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por **D^a. Mx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo de liquidación de fecha 16 de noviembre de 2012 dictado por el Jefe del Área de Inspección de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, derivado de acta de disconformidad n^o **A02**

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

1º) D. Ax..., vecino de ..., falleció el 29 de diciembre de 2004, en estado de casado en segundas nupcias y bajo el régimen de separación de bienes con **D^a. Jx...**, de cuyo matrimonio no tuvo descendientes, habiendo

otorgado testamento abierto en fecha 22 de marzo de 1999 por el que lega a su esposa D^a. **Jx...** el usufructo universal y vitalicio de la vivienda del testador sita en ..., además de la cuota viudal usufructuaria, e instituye herederos universales, por quintas e iguales partes, a sus cinco hijos, habidos de su primer matrimonio: D. **Ox...** y D^a. **Mx...**, D^a. **Ex...**, D^a. **Rx...** y D^a. **Sx...**

2º) El 22 de junio de 2005 los causahabientes presentaron ante la Administración tributaria del Principado de Asturias declaración del Impuesto sobre Sucesiones de la herencia de D. **Ax...**, acompañada de documentación complementaria, solicitando que se les practicasen las liquidaciones oportunas.

3º) Tras diversas incidencias, los Servicios Tributarios del Principado de Asturias notificaron liquidación provisional a D^a. **Mx...** en fecha 12 de junio de 2009 por el Impuesto referido, con una cantidad a ingresar de 78.597,68 €, que fue abonada el 15 de julio siguiente.

4º) Mediante comunicación notificada el 12 de mayo de 2011, la Inspección de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias inició actuaciones de comprobación e investigación a D^a. **Mx...** por el Impuesto sobre Sucesiones ya mencionado. Tras la práctica de diversas diligencias y luego de cumplimentado el trámite de audiencia, en el que se formularon diversas alegaciones, la Inspección incoó acta de disconformidad nº **A02** ... a la obligada tributaria el 7 de mayo de 2012, en la que se formula propuesta de liquidación con un importe a ingresar de 851.254,75 €. El motivo de la regularización que se consigna en el acta es, en esencia, que a las participaciones sociales del causante en las entidades "**P...**, **S.A.**" y "**I...**, **S.L.**" no les es aplicable la exención regulada en el apartado octavo del artº 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y, por consiguiente, tampoco la reducción prevista en el artº 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por no reunir todos los requisitos exigidos en la primera de las normas mencionadas.

El 23 de mayo de 2012 la interesada presentó escrito de alegaciones al acta, y el 16 de noviembre de 2012 el Jefe del Área de Inspección dictó acuerdo en el que rechaza motivadamente las alegaciones formuladas y practica liquidación definitiva con los siguientes conceptos e importes: base imponible de 2.734.744,03 €; reducciones por parentesco y por adquisición de la vivienda habitual del causante de 113.020,32 €; base liquidable de 2.621.723,71 €; cuota tributaria de 827.678,18 €; deducción de 78.597,68 € satisfechos con anterioridad; intereses de demora de 103.252,40 €; y deuda a ingresar de 852.332,90 €. El acuerdo de liquidación se notificó el 23 de noviembre de 2012.

Segundo.

El 14 de diciembre de 2012 D^a. **Mx...** interpuso reclamación económico-administrativa en única instancia contra el acuerdo de liquidación, y el 17 de enero de 2014 presentó escrito de alegaciones ante este Tribunal Central, en el que defiende, en síntesis, la procedencia de aplicar en la base imponible del Impuesto la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales heredadas del causante en las entidades "**P...**, **S.A.**" y "**I...**, **S.L.**", por los motivos que expone, que se dan por reproducidos.

La recurrente solicita que se anule el acuerdo impugnado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos sobre competencia, legitimación, cuantía y formulación en plazo exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa en única instancia, en la que la única cuestión que se plantea consiste en la eventual aplicabilidad al caso de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones del 95% del valor de las participaciones sociales de las dos entidades ya mencionadas.

Segundo.

El artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LIS), establece que: «*En las adquisiciones "mortis causa" ... se aplicarán las siguientes reducciones: ... c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, ... para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga,*

durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo». A su vez, el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) mencionado en el precepto anterior, en la redacción aplicable al caso, dice que: «Estarán exentos de este impuesto: ... Ocho ... Dos: La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes: ... b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 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. c) 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 entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado. 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». Por su parte, el artículo 5.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, dictado en desarrollo de la LIP, dispone que: «Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior [exención de participaciones en entidades], habrán de concurrir las siguientes condiciones: ... c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada 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 el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto. Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención».

En el presente supuesto, lo que se discute por la Inspección y la interesada es: 1º) el cumplimiento o no, bien por parte del causante, D. **Ax...**, o de sus hijas Dª **Rx...** y Dª **Sx...**, de dos de los requisitos exigidos en la LIP y el Real Decreto 1704/1999 para la exención de las participaciones sociales en la entidad "**P...**, **S.A.**": a) ejercicio efectivo de funciones de dirección en dicha entidad; y b) remuneración por el ejercicio de dichas funciones superior al 50% de los rendimientos del trabajo y actividades económicas; y 2º) el cumplimiento o no, por parte de D. **Ox...**, hijo del causante, de los mencionados requisitos en relación con las participaciones sociales en "**I...**, **S.L.**".

Tercero.

I) En lo que se refiere al requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección en la primera de las sociedades mencionadas, "**P...**, **S.A.**", la Inspección considera que queda acreditado su cumplimiento en el caso del causante, pero no en el de sus hijas, en tanto que la reclamante alega que también queda acreditada su concurrencia en Dª **Rx...** y Dª **Sx...**. Así:

A) En relación con el causante, el Jefe de la Inspección expone que el fallecido y sus cinco hijos eran los únicos socios de "**P...**, **S.A.**", y que desde el 24 de julio de 2000 el Consejo de Administración de la entidad estaba formado por D. **Ax...** como Presidente, Dª **Mx...** como Secretaria y D. **Ox...** como Vocal, siendo elegido Consejero Delegado D. **Ax...**, en quien se delegan en la fecha citada todas las facultades del Consejo, excepto las indelegables. Además, según manifiesta el representante del interesado en diversas diligencias del procedimiento inspector, «quien ejercía las labores de dirección en **P...**, **S.A.** era el causante», aportando a efectos justificativos de estas funciones directivas diversa documentación correspondiente a los años 2003 y 2004 (aprobación de cuentas anuales, contratos de arrendamiento y escrituras públicas). Añade el Inspector Jefe que «se comprueba que gran parte de los años 2003 y 2004 (hasta que fallece, en el mes de diciembre), el causante estuvo de baja por Incapacidad Temporal (IT) pasando a percibir por tal motivo rentas de su Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales (MATEPSS). Cabe puntualizar que D. **Ax...**, debido a su porcentaje de participación en la sociedad, estaba de alta en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA) y que, por tanto, la cobertura de la prestación económica por IT derivada de contingencias comunes debía formalizarse con una MATEPSS, aunque dicha prestación se reconoce en los mismos términos y condiciones que

en el Régimen General de la Seguridad Social. Por eso, las rentas que el causante percibía con motivo de su IT eran abonadas por la Mutua Y...», precisando que aunque de los hechos expuestos cabría deducir que D. Ax... estuvo impedido durante gran parte de los años 2003 y 2004 para ejercer las funciones de dirección que venía desempeñando.

B) Por lo que se refiere a D^a. Rx... y D^a. Sx..., el Inspector Jefe dice que: *«ninguna de las dos formaba parte del Consejo de Administración de la sociedad. Ambas estaban contratadas en la entidad como Auxiliares administrativos (grupo de cotización 07) hasta que a mediados de 2003 pasan a la categoría profesional de Subalternos (grupo de cotización 06). Y si bien es cierto que en escritura pública de fecha 1-4-2003 ... D. Ax..., en su condición de Consejero Delegado, les apoderó, entre otras cosas, para "1. Adquirir, disponer, enajenar, gravar, toda clase de bienes muebles e inmuebles, y constituir, aceptar, modificar y extinguir toda clase de derechos personales y reales, incluso hipotecas ... 4. Otorgar y firmar toda clase de documentos públicos y privados ...", es lo cierto que dicho apoderamiento no se puede solapar sobre aquella categoría laboral».*

C) La recurrente, por su parte, alega que aunque el causante ejerció en exclusiva las funciones de dirección de "P..., S.A." mientras estuvo en plenitud de facultades físicas y mentales, sin embargo, a partir del inicio de su grave enfermedad y hasta el momento del fallecimiento, dichas funciones se compartieron con D^a. Rx... y D^a. Sx..., quienes fueron tomando progresivamente las riendas de la sociedad, como se acredita con los documentos que aporta, firmados por ellas en representación de la entidad en 2003 y 2004: quince nóminas, diez contratos privados de compraventa, once escrituras públicas de compraventa de inmuebles y una solicitud de cancelación de hipoteca dirigida al Banco Z.

II) En cuanto al ejercicio efectivo de funciones de dirección en "I..., S.L.", el Jefe de la Inspección considera que queda suficientemente acreditado su cumplimiento por parte de D. Ox..., en quien los miembros del Consejo de Administración de dicha entidad (el causante y sus cinco hijos, únicos socios de la misma) habían delegado permanentemente todas las facultades legal y estatutariamente delegables. Además, conforme se recoge en una de las diligencias del procedimiento inspector, el representante de la interesada manifestó que *«quien ejercía las funciones de dirección en la sociedad I... S.L. en el año 2004 y años anteriores era D. Ox...»*, aportando a efectos justificativos de dichas funciones diversa documentación (declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por D. Ox..., nóminas de trabajadores firmadas por él como representante de la entidad, y cuentas anuales de 2004 firmadas por los miembros del Consejo de Administración).

Cuarto.

El segundo de los requisitos legales cuyo cumplimiento es objeto de controversia es la remuneración por el ejercicio de funciones directivas superior al 50% de los rendimientos del trabajo y actividades económicas. Cabe señalar a este respecto que:

1º) La Inspección niega el cumplimiento de dicho requisito en todos los casos, tanto por parte de D. Ax... o de D^a. Rx... y D^a. Sx... en relación con la entidad "P..., S.A.", como por parte de D. Ox... en relación con "I..., S.L.". Así, el Inspector Jefe señala, en síntesis, que:

a) Las únicas rentas del trabajo percibidas por D. Ax... durante el año 2004 y parte de 2003 procedían de la Mutua por incapacidad laboral, por lo que no pueden considerarse derivadas de sus funciones de dirección en "P..., S.A.". No existen otras rentas percibidas por él durante dicho período, por lo que el ejercicio de funciones directivas no se realizó de forma retribuida.

Adicionalmente, se señala que no existe disposición alguna en los Estatutos que prevea la percepción de retribuciones asociadas al cargo de Consejero Delegado desempeñado por D. Ax... (ni a ninguno de los demás cargos del Consejo de Administración), y en consecuencia, dicho cargo tiene carácter gratuito.

b) En cuanto a D^a. Rx... y D^a. Sx..., el Inspector Jefe reitera que no ejercían funciones de dirección en "P..., S.A.", añadiendo que: *«aun considerando que pudiera existir documentación suficiente que acredite funciones de representación e incluso de dirección, resulta probado que dichas funciones no eran remuneradas, pues las únicas rentas percibidas por D^a. Rx... y D^a. Sx... en los años 2003 y 2004 (en este último ejercicio solo la primera de ellas) eran las procedentes de su trabajo en la sociedad, primero como Auxiliares administrativos, y después como Subalternos, pero nunca como personal de alta dirección, por lo que ninguna de ellas percibió retribución alguna por ejercer funciones derivadas del poder de representación otorgado en el año 2003. En esta materia, las formalidades son esenciales, debiendo quedar acreditado para que sea factible la reducción cada uno de los requisitos exigidos de manera solvente. Y en este caso, se repite, no se acredita ni que D^a. Sx... y D^a. Rx... fueran nombradas para ocupar un cargo directivo en la sociedad ni que, ni mucho menos, obtuvieran una retribución por el mismo».*

c) El Jefe de la Inspección señala que D. Ox... no percibió retribución alguna de la sociedad "I..., S.L." en 2003, por lo que se incumple el requisito establecido en el artº 4.Ocho.Dos.d) de la LIP, siendo dicho ejercicio, es

decir, el último periodo impositivo en el IRPF anterior al de aquél en el que se haya producido el fallecimiento del causante, el que hay que tomar para el cómputo de las rentas percibidas por directivo ligado al fallecido por vínculo de parentesco, como se establece en las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, las resoluciones de este TEAC y las consultas de la Dirección General de Tributos que se citan. Además, la Inspección precisa que ni el causante ni ninguno de sus hijos declaró como exentas las participaciones sociales de la entidad "**I..., S.L.**" en sus respectivas declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2003.

A mayor abundamiento, la Inspección manifiesta que tampoco en el ejercicio 2004 D. **Ox...** percibió retribución alguna a resultas de funciones de dirección, ya que en los Estatutos de "**I..., S.L.**" no se prevé la percepción de retribuciones asociadas a los cargos del Consejo de Administración, y en consecuencia dicho cargo tienen carácter gratuito. La Inspección añade que: *«en el presente caso se da la circunstancia de que D. **Ox...** estaba dado de alta en la entidad en el Grupo de Cotización 1 "Ingenieros y Licenciados. Personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores" (en sus nóminas aparece como Gerente) pero, a su vez, formaba parte del Órgano de Administración de la sociedad y esta concurrencia es incompatible para el Tribunal Supremo que ha fijado jurisprudencia en dicho sentido».*

2º) La recurrente, por su parte, afirma que el requisito de la retribución se cumple en todos los casos. Así, en el escrito de interposición de la reclamación alega, en síntesis, lo siguiente:

a) Que aunque a juicio de la Inspección el beneficio fiscal previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones resulta inaplicable en el presente caso, habida cuenta de que no consta expresamente en los estatutos sociales el importe de las retribuciones percibidas por los administradores, planteamiento que parte de lo señalado por el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de noviembre de 2008, en la que se hace referencia a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades en una situación a la que resultaba de aplicación el ya derogado artículo 13.ñ) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, sin embargo, no es posible llegar a la misma conclusión con la Ley del Impuesto sobre Sociedades actualmente vigente (Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo). En este sentido se han pronunciado la Dirección General de Tributos en informe 5/2009, de 12 de marzo, estableciendo claramente que, en la actualidad, no existe ninguna norma en dicho Impuesto que limite la deducibilidad de la retribución de los administradores. En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en sentencias de 5 de mayo y 11 de noviembre de 2010, criterio que ha sido refrendado por el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de marzo de 2012 (recurso 422/2008). Por ello, las retribuciones percibidas por los administradores deben tomarse íntegramente en consideración a la hora de verificar el cumplimiento de los requisitos para disfrutar de la bonificación del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones.

b) Que resulta sorprendente que la Inspección afirme que las únicas rentas que percibían D^a. **Rx...** y D^a. **Sx...** de "**P..., S.A.**" procedían de su trabajo como auxiliares administrativas o subalternas en la sociedad. A estos efectos, *«debe tomarse en consideración que en el año 2004 el convenio colectivo aplicable a la categoría laboral de administrativo preveía una retribución laboral de 16.471,81 €, mientras que en el año 2003 D^a. **Mx...** percibió 35.519,77 € de "**P..., S.A.**" y D^a. **Sx...** percibió de dicha entidad la suma de 23.800,05 € (no estuvo todo el año), circunstancia que, si se pone en relación con las funciones que debieron realizar a raíz de la enfermedad mortal de su padre, pone claramente de manifiesto que su supuesta categoría laboral no se compadece con las funciones directivas que realmente desarrollaban».*

c) Que el periodo impositivo que debe tomarse en consideración a efectos de entender cumplido el requisito de las retribuciones por parte de D. **Ox...** por sus funciones de dirección en "**I..., S.L.**" es el año de fallecimiento del causante (2004), de conformidad con reiterada doctrina de los Tribunales. En este sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencias de 14 de diciembre de 2009 (recurso nº 981/2006), 22 de febrero de 2010 (recurso nº 1960/2006) y 15 de junio de 2011 (recurso nº 94/2009), que la interesada reproduce parcialmente, así como el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en sentencia de 29 de junio de 2009 (recurso nº 3405/2001).

Quinto.

Tras el análisis de los documentos del expediente, las normas aplicables, los argumentos de la Inspección y las alegaciones de la interesada, cabe manifestar lo siguiente:

A) En relación con las participaciones sociales en "**P..., S.A.**":

Con carácter previo debe traerse a colación la orientación jurisprudencial sobre la línea directriz que debe presidir la interpretación de la normativa que regula el beneficio fiscal contenido en el art 20 de la Ley 29/1987. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo 16 de diciembre de 2013 declaraba 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)]. Este criterio se reitera en la Sentencia de 26 de mayo de 2016 señalando que: “En consecuencia, 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.”

De forma concreta en relación con la cuestión relativa a la condición de las percepciones y a la causa de su percepción, la STS de 31 de marzo de 2014, en un supuesto en que se había negado la aplicación de la reducción dado que « las nóminas satisfechas al reclamante señalaban como categoría profesional y justificante de las retribuciones su condición de "encargado", no haciendo mención a su cualidad de administrador único » y que además, en los estatutos de la sociedad « nada se preveía sobre una posible retribución del administrador único o de cualquier otro órgano de administración », consideró el Alto Tribunal que: *“Efectivamente, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas en una entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización, para conocer lo cual hay que coincidir con la Sala de instancia en que « es necesario integrar todas las circunstancias y conocer de forma fehaciente los hechos » (FD Quinto), lo cual nos lleva a confirmar la Sentencia recurrida en casación, pues un examen detallado de la documentación aportada junto a la demanda, además de la contenida en el expediente administrativo, disipa cualquier duda que pudiera existir acerca del ejercicio efectivo de las funciones de dirección de BN, S.L. por D. ...”*. En dicha Sentencia, tras mencionar la documentación que acreditaba el ejercicio efectivo de funciones de dirección, se resuelve que no es obstáculo el hecho de la calificación laboral de las percepciones, o que los estatutos no fijaran una retribución para el Administrador para poder admitir el beneficio fiscal si se acredita la efectiva función de dirección y gestión así como la existencia de la retribución en la cuantía legalmente exigida.

Este criterio es reiterado en Sentencia de 18 de enero de 2016 en el que se analizaba una liquidación practicada por la Administración tributaria de Asturias como consecuencia de considerarse cumplido el requisito relativo a la remuneración del 50% por dos razones: una porque el cargo de consejero era gratuito, y otra porque las retribuciones que se percibían no eran por funciones de dirección, sino por su relación laboral con la empresa. El Tribunal Supremo en la indicada Sentencia estimó el recurso declarando que cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.

Ese criterio de tomar en consideración la función efectiva de gestión o administración con preferencia sobre el carácter formal del cargo mercantil se ha recogido también por la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos de 19 de abril de 2013, 21 de julio de 2013, 28 de abril de 2014 y de 13 de noviembre de 2014. Así, se ha dicho por el centro Directivo en la primera de ellas que: *“Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso, el ejercicio de funciones gerenciales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas. De acuerdo con lo expuesto y a juicio de esta Dirección General, se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991 cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa "efectiva intervención en las decisiones de la empresa" a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda.”*

En la antedicha Sentencia de 26 de mayo de 2016 el Alto Tribunal recoge expresamente el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos:

“Como gráficamente razona la DGT:

(i) << La norma reglamentaria, aunque enumera a título ejemplificativo una serie de cargos que comportan por lo general el desempeño de funciones directivas, vincula el ejercicio de tales funciones a que impliquen una

efectiva intervención en el día a día de las decisiones empresariales, sin referencia al tipo de vínculo que tenga el directivo con la entidad de que se trate>> (V1155-14).

(ii) << Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso el ejercicio de funciones generales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas>> (V1353-13)."

Asimismo, en concreto, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en un supuesto en el que la Administración tributaria de dicha Comunidad había rechazado la aplicación de la reducción debido a que los cargos de administradores no están retribuidos y a la consideración de que la relación que une a un administrador con la compañía no puede ser de naturaleza laboral, recogiendo expresamente el criterio de la Dirección General de Tributos y con expresa cita de las dos primeras contestaciones, estimó el recurso considerando aplicable a ese supuesto la indicada reducción.

Sexto.

Expuesto pues el criterio jurisprudencial que implica una interpretación finalista de la norma considerando que lo que la ley persigue no es sino, como dice el Tribunal Supremo "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" y que " lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad, procede aplicar dichos principios a los supuestos de hecho al que se refiere el presente expediente:

.-Respecto a la percepción por el causante de retribución por parte de una Mutualidad en concepto de incapacidad transitoria, debe señalarse que desde un punto de vista fiscal las percepciones por incapacidad temporal tienen la consideración de rendimientos de trabajo y que su devengo estriba precisamente en la relación laboral que el empleado tiene con la empresa, y cuya cobertura en caso de incapacidad sustituye la retribución de la empresa. Resultaría contrario a la lógica que, basado el beneficio fiscal en facilitar fiscalmente la transmisión empresarial de una a otra generación, fueran precisamente las consecuencias lógicas que rodean a esa situación (enfermedad, incapacidad...) y que son las que precipitan y provocan el traspaso empresarial de una generación a otra, las que imposibiliten o dificulten la aplicación de los indicados beneficios fiscales que fueron establecidos precisamente para facilitar fiscalmente el indicado traspaso empresarial. Conviene añadir que la Inspección considera que el causante estuvo ejerciendo durante ese período la administración efectiva de la empresa, por lo que el hecho de que por razones de cobertura de esa contingencia el administrador haya percibido la retribución de la Mutualidad en vez de la empresa no debe ser obstáculo alguno para que si se dan los demás requisitos objetivos (más del 50% de los demás rendimientos) deba entenderse cumplido el requisito para la aplicación del beneficio cuestionado, todo ello en coherencia con la interpretación finalista de la norma. Tampoco es obstáculo a efectos del requisito legal la no constancia en los Estatutos de retribución alguna para el cargo de Administrador, a la vista de la indicada jurisprudencia sobre el particular.

Es por dicha razón y por la interpretación finalista que propugna la jurisprudencia de que en caso de duda siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, debe entenderse que el causante cumplió con los requisitos legales establecidos para la transmisión hereditaria de las participaciones relativas a la sociedad **P... SA.**

Septimo .

En relación con las participaciones sociales en "**I..., S.L.**":

Como ya se indicó con anterioridad, queda acreditado en el expediente, y así lo manifiesta la Inspección, que D. **Ox...** ejerció efectivamente funciones de dirección en dicha entidad tanto en 2004 como en 2003 y años anteriores.

En cuanto a la remuneración percibida por D. **Ox...** por la realización de dichas funciones, ha de determinarse previamente cual es el ejercicio a considerar a efectos de determinar si se cumple o no el requisito legal sobre principal fuente de renta. En relación con ello, cabe señalar que este Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado en diversas resoluciones sobre casos, como el presente, en los que las funciones directivas son ejercidas por personas del grupo familiar distintas del causante. Así, en la resolución R.G. 5698-01, de 8 de mayo de 2002 (FD 4º), se dice lo siguiente: "Así, si se ha empleado a efectos de determinar la concurrencia de los requisitos de funciones de dirección y principal fuente de renta, no al causante sino a otra persona del grupo familiar, teniendo en cuenta que para ésta la muerte de aquél no ha interrumpido el período impositivo en el IRPF, se debe atender a los datos correspondientes al ejercicio anterior, que en el caso analizado será el año 1997". En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de 15 de febrero de 2006 (R.G. 1140-05). Dicha doctrina, que es la que sostiene igualmente la Dirección General de Tributos en diversas consultas (así las números 0833-99, de 21 de mayo de 1999; 0030-00, de 18 de enero de 2000; y 0922-

00, de 25 de abril de 2000), ha sido refrendada, además, por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en sentencia de 18 de noviembre de 2010 (recurso nº 1955/2008) y el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en sentencia de 5 de octubre de 2001 (recurso nº 72/2010).

No obstante lo anterior también ha de precisarse que otros Tribunales Superiores de Justicia, como el de Madrid y el de Andalucía, en las sentencias que cita la recurrente (mencionadas en el apartado 2º.c del FD cuarto de la presente resolución), estiman que el periodo impositivo que debe tenerse en cuenta en estos casos es el año de fallecimiento del causante, criterio que se mantiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Diciembre de 2013 la cual en su Fundamento Quinto establece que:

“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 periodo impositivo: en concreto, en el supuesto de sucesión mortis causa, habrá que atender, en principio, al periodo 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 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] 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 periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión». Es cierto que no puntualizábamos cual era ese «último» periodo 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 periodo 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. (Rec 28/2010)”

A la vista de la anterior Sentencia que viene a corroborar que habida cuenta de la finalidad que persigue el beneficio fiscal, debe sopesarse que las circunstancias que provocan el traspaso patrimonial pueden obedecer a hechos cercanos al fallecimiento del causante, en ocasiones en el propio año del fallecimiento del mismo, lo que provoca que deba tomarse en cuenta dicho ejercicio del fallecimiento del causante a efectos del cumplimiento de los requisitos legales para disfrutar de la controvertida reducción a efectos del Impuesto sobre Sucesiones.

Por todo lo anterior, y a la vista de la referida sentencia, este Tribunal Central, modificando el criterio que ha venido manteniendo relativo a este punto de considerar, en el caso de que los requisitos se cumplan en algún miembro del grupo familiar, que el ejercicio a computar es el último ejercicio cerrado, debe declarar como ejercicio a computar el propio ejercicio del fallecimiento del causante, siempre y cuando como señala el Tribunal Supremo 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 superen el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.

-

-

En consecuencia,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico-administrativa en única instancia interpuesta por **D^a. Mx...** ,

ACUERDA:

Estimarla.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.