

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ067526

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 199/2017, de 23 de marzo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 600/2015

**SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.** Empresa constituida meses antes de la muerte del causante. La constitución de la empresa se produjo en el mismo año del fallecimiento del causante, esta Sección entiende que no se puede atender al último ejercicio del IRPF, pues ello sería contrario a la finalidad de la norma. En efecto, lo que se pretende con este beneficio impositivo, en lo que está de acuerdo unánimemente la Jurisprudencia del TS, es evitar que la carga impositiva que la muerte del causante conlleva, pudiera hacer desaparecer la empresa familiar ante las dificultades en el abono del Impuesto sobre Sucesiones. Si esta es la finalidad de la norma y la justificación de la reducción tributaria de 95%, entiende esta Sección, que no se puede exigir que el heredero, directivo de la empresa, tuviera ingresos superiores a 50% procedentes de dicha empresa en el ejercicio inmediatamente anterior a la fecha del fallecimiento del causante pues, como se ha dicho, la constitución de la empresa tuvo lugar meses antes del fallecimiento de éste.

**PRECEPTOS:**

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

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 27.

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.Octavo.Dos Ley IP), art. 3.

Ley 19/1991 (ley IP), arts. 4, 7 y 29.

**PONENTE:***Don Ramón Verón Olarte.*

Magistrados:

Don RAMON VERON OLARTE

Don ANGELES HUET DE SANDE

Don JOSE LUIS QUESADA VAREA

Don JOAQUIN HERRERO MUÑOZ-COBO

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2015/0011885

Procedimiento Ordinario 600/2015

Demandante: D./Dña. Nicolasa

PROCURADOR D./Dña. MANUEL MARIA ALVAREZ-BUYLLA BALLESTEROS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA No 199

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. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

En la Villa de Madrid, a veintitrés de marzo de dos mil diecisiete.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el presente recurso contencioso administrativo nº seis de los 600/2015 , interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Álvarez-Buylla Ballesteros, en nombre y representación de doña Adelina , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 marzo 2015, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 , interpuesta por el demandante contra liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad sucesiones, con un importe de 19.101,96 €; habiendo sido parte la Administración demandada representada por el Abogado del Estado y la Comunidad Autónoma de Madrid, representada por su Servicio Jurídico.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos en la ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó dentro de plazo, mediante escrito en el que se suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución administrativa objeto de impugnación.

**Segundo.**

Tanto el Abogado del Estado como el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad contestan a la demanda, mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia en la que se confirme la resolución recurrida por encontrarse ajustada a derecho.

**Tercero.**

No habiéndose recibido el presente proceso a prueba, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

**Cuarto.**

En este estado se señala para votación el día 23 marzo 2017, teniendo lugar así.

**Quinto.**

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

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. Don Ramón Verón Olarte.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

A través del presente recurso nº 600/2015, interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Álvarez-Buylla Ballesteros, en nombre y representación de doña Adelina , impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 marzo 2015, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 , interpuesta por el demandante contra liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad sucesiones, con un importe de 19.101,96 €.

**Segundo.**

Son hechos a tener en cuenta en la presente resolución, extraídos del expediente administrativo y de las alegaciones las partes, los siguientes:

a) El 22 abril 1998 se constituye la mercantil ELECTROQUINTANA S.L. siendo titulares de las participaciones don Justo y sus hijos.

b) El referido don Justo parece el 14 julio 1998 dejando como heredero a sus hijos y nietos. Entre los primeros se encuentra la actora, doña Sofía .

c) Después de diversas vicisitudes procesales, tanto administrativas como jurisdiccionales, la Administración Tributaria autonómica práctica liquidación provisional por el impuesto sobre sucesiones negando a los severos la posibilidad de aplicarse en la reducción del 95% en relación con las participaciones sociales de la empresa familiar que fueron adquiridas mortis causa por los herederos.

d) El TEAR de Madrid, por resolución del 23 marzo 2015, desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por los herederos y, en lo que aquí interesa, por doña Sofía , la demandante.

**Tercero.**

La cuestión litigiosa que se somete a la consideración de la Sala ya ha sido analizada en varias sentencias de este Tribunal. Se trata de resolver acerca del 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 . Es opinión de esta Sección

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. Así se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 23 de septiembre de 2010 (casación 6794/05, FJ 3º).

Con ello se trata de dar 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, 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. Así se recoge en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 6739/04, FJ 4º).

Partiendo de ello, se ha de recordar que 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, de 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».

#### Cuarto.

La cuestión en la que mostraron disconformidad las partes se refieren al 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.

Sobre el particular, la sentencia de 2013 citada por la recurrente en su demanda y aportada copia de la misma con el escrito de interposición recoge:

"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".

Añade la sentencia en el fundamento 5º que:

"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 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 Estefanía el 29 de mayo de 2000, el ejercicio de renta de relevancia para determinar si don Jesus Miguel 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."

Añade la referida sentencia que " 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 Jesus Miguel , 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 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 periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

#### Quinto.

El problema se plantea en relación con la solución que se deba adoptar 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.

La sentencia que venimos comentando concluye que " 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 . Lo que ocurría en el caso enunciado en el que se acreditó que "don Jesus Miguel 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".

En el caso que nos ocupa, como ya se ha dejado constancia, uno de los herederos, don Clemente , hermano de la demandante, realizó funciones de dirección en la empresa familiar desde el momento de la constitución de la misma el 22 abril 1998, apareciendo su nombramiento en la propia escritura de constitución. También se ha acreditado que el citado heredero no percibió otras retribuciones en 1998 que las provenientes de la empresa familiar. Obviamente, creándose la empresa en abril del 98, ni don Clemente ni ninguna otra persona pudo obtener retribuciones de dicha empresa durante el año anterior para su constitución.

Por otra parte, procede recordar que esta Sección ha mantenido, en atención a la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo, que se había de estar a la letra de la norma y que, en consecuencia, cuando se trataba de herederos que eran directivos de la empresa familiar había atenderse, para apreciar la concurrencia del requisito de los ingresos superiores al 50%, al último ejercicio del IRPF, aunque también es cierto que en la última de las sentencias dictadas por esta Sección en esta materia, de fecha cinco octubre 2016 , no existió unanimidad.

Pues bien, en el concreto caso que se somete a la consideración de la Sala, en que la constitución de la empresa se produjo en el mismo año del fallecimiento del causante, esta Sección entiende que no se puede atender al último ejercicio del Impuesto sobre la Renta pues ello sería contrario a la finalidad de la norma. En efecto, lo que se pretende con este beneficio impositivo, en lo que está de acuerdo unánimemente la Jurisprudencia del TS, es evitar que la carga impositiva que la muerte del causante conlleva, pudiera hacer desaparecer la empresa familiar ante las dificultades en el abono del Impuesto sobre Sucesiones. Si esta es la finalidad de la norma y la justificación de la reducción tributaria de 95%, entiende esta Sección, que no se puede exigir que el heredero, directivo de la empresa, tuviera ingresos superiores a 50% procedentes de dicha empresa en el ejercicio inmediatamente anterior a la fecha del fallecimiento del causante pues, como se ha dicho, la constitución de la empresa tuvo lugar meses antes del fallecimiento de éste.

Así lo viene a recoger, aunque el caso examinado no es idéntico al que se analiza en la presente sentencia, la resolución de Tribunal Supremo de 2013 de tanta cita, cuando recoge que:

" 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 concurren 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".

Por todo lo anterior, procede la estimación del presente recurso jurisdiccional.

## Sexto.

Establece el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción : "en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, apreciando la concurrencia de dudas de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se haga un especial en relación con las costas causadas en este proceso.

## FALLAMOS

Que ESTIMANDO el presente recurso contencioso administrativo nº 600/2015, interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Álvarez-Buylla Ballesteros, en nombre y representación de doña Adelina , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 marzo 2015, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 , interpuesta por el demandante contra liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad sucesiones, con un importe de 19.101,96 €, DEBEMOS ANULAR y ANULAMOS la mentada resolución por ser contraria a derecho.

No ha lugar a hacer un extenso pronunciamiento en materia de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días , contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa , con justificación del interés casacional objetivo que presente. 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- 0000-93-0600-15 (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 2583-0000-93-0600-15 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, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. Ramón Verón Olarte DÑA. Ángeles Huet de Sande

D. José Luis Quesada Varea D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ramón Verón Olarte, 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.