

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

Referencia: NFJ068439

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 10 de octubre de 2017

Vocalía 9.<sup>a</sup>

R.G. 7323/2014

**SUMARIO:****ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Participaciones en entidades.**

En el caso analizado toda la discusión se ha planteado en torno al cumplimiento, o no, de uno de los requisitos fijados en el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991 (Ley IP), esto es, sobre si existía o no una persona - bien el causante bien alguien de su grupo de parentesco a estos efectos- que ejerciera efectivamente funciones de dirección en las entidades por cuyos títulos se pretendía el beneficio fiscal por cuya realización percibiera una remuneración que representara más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Según consta en los acuerdos liquidatorios, la persona que según los interesados cumplía dicha condición era hermano del causante, el cual, como bien afirma la Inspección era «administrador de todas y cada una de las sociedades anteriormente mencionadas desde al menos el ejercicio 2005 realizando funciones de dirección en todas ellas (...)». La Inspección entiende que al ser la persona en la que se pretende acreditar el cumplimiento de la condición vinculada al ejercicio efectivo de funciones de dirección alguien distinto del fallecido, y teniendo en cuenta la particularidad de que para aquél no se produce el devengo anticipado del IRPF en la fecha del fallecimiento, para llevar a cabo el análisis habrá que atender a los datos correspondientes a su último período impositivo por dicho tributo cerrado a la fecha del fallecimiento, esto es, el devengado a 31 de diciembre anterior al fallecimiento. Se plantea ahora si, por el contrario, resultaría más correcto considerar los datos correspondientes al mismo ejercicio en el que se produjo el fallecimiento y, con él, el devengo del Impuesto. Pues bien, 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 había 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.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, vistos los recursos de alzada que penden ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovidos por la **DIRECTORA GENERAL DEL ENTE PÚBLICO DE SERVICIOS TRIBUTARIOS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS**, con domicilio a efectos notificaciones en OVIEDO (ASTURIAS), CL HERMANOS PIDAL, 7 - 9, 1ª (33005) y por **Dª. CxHG** y por **Dª. PxAH, Dª. LxAH Y D. RxAH**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., ..., contra Resolución del Tribunal Económico – Regional del Principado de Asturias, de 30 de abril de 2014, por la que se resuelven las reclamaciones (RG 33/2036/11 y acumuladas) previamente interpuestas contra acuerdos, liquidatorios y sancionadores, dictados por el Área de Inspección del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD)

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

D. **RxAM** fallece en Gijón el 19 de septiembre de 2006 sin haber otorgado testamento.

El 16 de marzo de 2007 D<sup>a</sup>. **CxHG**, cónyuge del fallecido, y D<sup>a</sup>. **PxAH**, D<sup>a</sup>. **LxAH** y D. **RxAH**, como hijos de ambos, presentan, ante el Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias, las correspondientes declaraciones tributarias por el ISD devengado con dicho óbito, identificando el patrimonio del causante a su fallecimiento y consignando, en ellas, de la reducción por la vivienda habitual de causante y por las participaciones de **Z...A, S.L.; F..., S.L.; G, S.L.; Y..., S.L.; X..., S.L. y Q..., S.L** incluidas en la herencia. D<sup>a</sup>. **CxHG** hace efectivo un ingreso de 8.174,29 € mientras que cada uno de los hermanos AH ingresa, por el referido tributo, 67.588,51 €.

### Segundo.

El 4 de febrero de 2009 la Unidad correspondiente del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias dicta, a cargo de cada uno de los sujetos pasivos, liquidación provisional por el ISD devengado con ocasión del fallecimiento de D. **RxAM**, fijando como cuantías a ingresar los siguientes importes: 2.726,62 € para D<sup>a</sup>. **CxHG** y 18.129,41 € para cada uno de los hijos del causante.

### Tercero.

Posteriormente, todos los interesados en el expediente reciben la notificación de la comunicación por la que el Servicio de Inspección Tributaria del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias dispone el inicio de los correspondientes procedimientos de inspección al objeto de comprobar y, en su caso, regularizar su situación en relación al tributo referido. Dichas notificaciones se produjeron entre el 12 de mayo de 2010 y el 18 de mayo de 2010.

Una vez desarrolladas dichas actuaciones, el 25 de enero de 2011 se firman, en Disconformidad, las correspondientes Actas en las que la actuario encargada de los procedimientos recoge las propuestas de regularización que estima procedentes, todas ellas apoyadas en la misma motivación: por un lado, en la incorporación, al caudal hereditario, de determinados bienes que habían sido omitidos en las declaraciones tributarias originales presentadas por los sujetos pasivos y, por otro lado, en considerar improcedente la reducción pretendida en relación a los títulos de diversas entidades integrados en la herencia al no haberse acreditado el cumplimiento de todos los requisitos que establece la normativa vigente aplicable para disfrutar de tal derecho.

En concreto, se incoan las siguientes Actas:

Acta **A02 N° ...**, en relación a D<sup>a</sup>. **CxHG**, que recoge una cuantía propuesta a ingresar a su cargo, de 123.894,56 €, incluyendo la previsión de intereses de demora

Acta **A02 N° ...**, en relación a D<sup>a</sup>. **PxAH**, que recoge una cuantía propuesta a ingresar a su cargo, de 660.632,55 €, incluyendo la previsión de intereses de demora;

Acta **A02 N° ...**, en relación a D<sup>a</sup>. **LxAH**, que recoge una cuantía propuesta a ingresar a su cargo, de 660.632,55 €, incluyendo la previsión de intereses de demora;

Acta **A02 N° ...**, en relación a D. **RxAH**, que recoge una cuantía propuesta a ingresar a su cargo, de 660.632,55 €, incluyendo la previsión de intereses de demora

### Cuarto.

El 11 de febrero de 2011 cada uno de los interesados presenta escrito de alegaciones contra la propuesta recibida, mostrando su desacuerdo con el criterio de la Inspección ya que entienden que sí se cumplían las condiciones establecidas para que se les reconociera de aplicación la reducción prevista en la norma para los títulos de determinadas entidades (empresa familiar).

### Quinto.

El 9 de mayo de 2011 el Jefe del Departamento de Control del Servicio de Inspección Tributaria del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias adopta los correspondientes acuerdos liquidatorios por el

ISD a cargo de cada uno de los interesados, desestimando sus alegaciones y confirmando unas cuantías a ingresar de 125.095,17 € para D<sup>a</sup>. **CxHG** y de 667.134,49 € para cada uno de los hermanos **AH**.

Dichos acuerdos son efectivamente notificados a los obligados tributarios el 10 de mayo de 2011.

#### Sexto.

Paralelamente a los referidos procedimientos inspectores y considerando el mismo Servicio de Inspección Tributaria que las conductas de los sujetos pasivos, objeto de regularización, pudieran ser constitutivas de infracción tributaria procede a incoar los correspondientes expedientes sancionadores, culminados con las resoluciones, de 2 de agosto de 2011, en las que, efectivamente, se confirma que los interesados son responsables de la infracción tipificada en el artículo 191.1 Ley General Tributaria, por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, imponiéndoles unas sanciones de 3.869,41 € para D<sup>a</sup>. **CxHG** y de 16.836,94 € para cada uno de los hijos del causante.

Ha de reseñarse que D<sup>a</sup>. **CxHG** promueve, contra la sanción que le ha sido impuesta, recurso de reposición ante la propia Inspección Tributaria del Principado de Asturias considerándola improcedente por no concurrir los elementos necesarios para calificar su conducta como culpable. No obstante, el 19 de enero de 2012 el propio Jefe del Área de Inspección acuerda la desestimación del recurso, confirmando íntegramente la resolución sancionadora dictada.

#### Séptimo.

Frente a los acuerdos descritos (liquidatorios y sancionadores) todos los sujetos pasivos interponen, ante el Tribunal Regional del Principado de Asturias las correspondientes reclamaciones económico – administrativas, alegando, en síntesis, que resulta procedente la aplicación de la reducción prevista en la normativa en relación a la empresa familiar en cuanto a los títulos de **Z...A, SL; F..., S.L; G, S.L; Y..., S.L; X..., S.L y Q..., S.L** incluidos en la herencia. También hacen referencia a los efectos preclusivos de las actuaciones realizadas con anterioridad a los procedimientos inspectores, las cuales dieron lugar a unas primeras liquidaciones tributarias notificadas el 17 de febrero de 2009.

En cuanto a las sanciones que les han sido impuestas, aluden a que no concurre, en sus conductas, el elemento subjetivo de culpabilidad, preceptivo para que resulten procedentes y conformes a derecho las sanciones impuestas, tratándose, más bien, de errores involuntarios, no existiendo ánimo defraudatorio.

#### Octavo.

El 30 de abril de 2014 el Tribunal Regional del Principado de Asturias acuerda resolver las reclamaciones indicadas, disponiendo estimar las impugnaciones referidas a las liquidaciones, que se anulan y desestimar las dirigidas contra las sanciones, que quedan confirmadas.

En cuanto a la incidencia, en las actuaciones objeto de impugnación, de las realizadas con anterioridad – y de las que resultaron unas liquidaciones notificadas el 17 de febrero de 2009 – el TEAR, aun reconociendo que *“no consta ni el tipo de procedimiento de gestión tributaria que se inició, ni el objeto del mismo (...)”* confirma que *“lo cierto es que la liquidación que emana de tal actuación tiene el carácter de provisional (...)no siendo de aplicación el artículo 178.2 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 que invocan, puesto que el mismo se circunscribe a las actuaciones en el procedimiento inspector”*; más concretamente, atendiendo al único motivo en que el fundamentaron tales liquidaciones de febrero de 2009 (la omisión, en las autoliquidaciones previas, del ajuar doméstico), el TEAR considera que las actuaciones realizadas correspondieron a un procedimiento de verificación de datos, el cual termina con liquidación provisional. Asimismo, recoge la resolución que las regularizaciones efectuadas por la inspección de los tributos, y que son objeto ahora de impugnación, no se realizaron en torno al objeto comprobado, en su momento, por el Área de Gestión Tributaria, es decir, no han gravitado sobre los mismos elementos de la obligación tributaria, por lo que no procede reconocer a dichas actuaciones gestoras los efectos preclusivos que los reclamantes pretenden adjudicarles.

En lo que respecta a las cuestiones de fondo planteadas en relación a las liquidaciones por el ISD, y, básicamente, centrando el análisis en si las participaciones sociales de diversas entidades transmitidas en la

herencia controvertida podían gozar de la reducción del 95% de su valor contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el TEAR concluye que tal beneficio sí resulta procedente en relación a los títulos de G, S.L pero no en cuanto a los demás.

En lo que se refiere a las sanciones, y teniendo en cuenta que los motivos por los que se impusieron éstas (descubrimiento de bienes no declarados y comprobación administrativa del valor de otros siendo éstos superiores a aquellos por los que se declararon) el TEAR confirma que *“en la conducta de los obligados tributarios concurren los elementos objetivos del ilícito tributario, al haber incumplido tal obligación omitiendo bienes del caudal relicto y declarando bienes por un valor inferior al real, dejando de ingresar parte de la deuda tributaria. Esto es, cabe calificar como antijurídica y típica la conducta de los reclamantes, concurriendo por ello los elementos objetivos de la infracción”*. Además, se confirma que en las conductas de los sujetos pasivos *“concorre el necesario elemento de culpabilidad, no teniendo justificación las omisiones detectadas por la inspección, sin que pueda ampararse su conducta en la complejidad de las normas aplicables al caso ni en la existencia de lagunas normativas. Tampoco se da en este supuesto ninguna otra circunstancia eximente de responsabilidad, concurriendo así el elemento subjetivo de la infracción tributaria”*.

#### Noveno.

Frente a dicha resolución del TEAR del Principado de Asturias interponen los interesados recurso de alzada ante este Tribunal Central el 19 de junio de 2014, tratando de defender sus pretensiones en aquellas cuestiones que han sido desestimadas.

#### Décimo.

Asimismo, la Directora General del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias promueve también recurso de alzada ante este Tribunal Central contra la misma resolución del TEAR el 7 de agosto de 2014, mostrando su desacuerdo con el criterio recogido en cuanto a la procedencia de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en lo que se refiere a los títulos de G, S.A.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico – Regional del Principado de Asturias, de 30 de abril de 2014, objeto del presente recurso.

#### Segundo.

En lo que se refiere a las liquidaciones tributarias, la cuestión objeto de controversia viene referida, esencialmente, a la procedencia de haber reconocido, en dichas regularizaciones practicadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a cargo del causante D. **RxAM**, la aplicabilidad de la reducción prevista en el **artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD) en relación a los títulos, incluidos en la herencia, de determinadas sociedades:

Z...A, S.L  
F..., S.L  
G, S.L  
Y..., S.L  
X..., S.L  
Q..., S.L

Tras analizar la cuestión, el TEAR rechaza el criterio de la Inspección de considerar improcedente tal beneficio fiscal en cuanto a los títulos de **G, S.L** – planteamiento ante el que se opone la Directora General de Tributos del Gobierno de Asturias – mientras que mantiene la denegación de la reducción en cuanto al resto de sociedades, siendo tal afirmación sobre la que versa el recurso de alzada de los sujetos pasivos.

### Tercero.

Comenzando por la cuestión planteada por los herederos (obligados tributarios) es necesario analizar si el razonamiento y la conclusión alcanzada por el TEAR debe confirmarse o no. Y para ello, resulta relevante recordar cuáles son los preceptos[1] en los que se regula el beneficio fiscal objeto de controversia.

El ya aludido **artículo 20.2.c) LISD** señala

*“2. En las adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, 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.*

...

*En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora”.*

Dado que, en este caso, la reducción se pretendía por los títulos de varias entidades es necesario acudir a lo que dispone el aludido **artículo Ley 19/1991, de 6 de junio, Ley del Impuesto sobre el Patrimonio** (en adelante, LIP) al que la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones realiza una remisión expresa para fijar qué condiciones habrían de darse en aquéllos títulos para permitir la aplicación, por ellos, de la reducción por el 95% de su valor a efectos de la liquidación del tributo; dicho **artículo 4 LIP**, en su apartado Ocho.Dos establece qué condiciones deben concurrir en las entidades a las que pertenecen los títulos para que éstos se consideren bienes exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio y, consecuentemente, en el caso de su transmisión “mortis causa”, permitan la aplicación de la reducción del **artículo 20.2.c) LISD**:

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

*b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

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



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

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

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

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

Del análisis conjunto del expediente, ha de concluirse que toda la discusión se ha planteado en torno al cumplimiento, o no, del requisito fijado en la letra **d)** del precepto indicado, esto es, sobre si existía o no una persona – bien el causante bien alguien de su grupo de parentesco a estos efectos – que ejerciera efectivamente funciones de dirección en las entidades por cuyos títulos se pretendía el beneficio fiscal por cuya realización percibiera una remuneración que representara más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Según consta en los acuerdos liquidatorios, y así lo recoge también el TEAR, la persona que según los interesados cumplía dicha condición era D. **ExAM**, hermano del causante, el cual, como bien afirma la Inspección era “Administrador de todas y cada una de las sociedades anteriormente mencionadas desde al menos el ejercicio 2005 realizando funciones de dirección en todas ellas (...)”.

Una primera cuestión de gran relevancia que se suscita en este momento es la de fijar en qué período debe hacerse el estudio sobre el cumplimiento de la condición referida al porcentaje que, sobre sus totales rendimientos, representaba para D. **ExAM** los importes que percibía por el ejercicio de funciones efectivas de dirección en las entidades señaladas. A este respecto debe incidirse en que, tal y como recoge el **RD 1704/1999, de 5 de noviembre**, en el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, para la valoración y cuantificación de los de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal habrá que estar a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Inspección, siguiendo la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos y algunos pronunciamientos posteriores de dicho Centro Directivo, entiende que al ser la persona en la que se pretende acreditar el cumplimiento de la condición vinculada al ejercicio efectivo de funciones de dirección alguien distinto del fallecido, y teniendo en cuenta la particularidad de que para aquél no se produce el devengo anticipado del IRPF en la fecha del fallecimiento, para llevar a cabo el análisis habrá que atender a los datos correspondientes a su último período impositivo por dicho tributo cerrado a la fecha del fallecimiento, esto es, el devengado a 31 de diciembre anterior al fallecimiento (en este caso, el 31 de diciembre de 2005). Se plantea ahora si, por el contrario, resultaría más correcto considerar los datos correspondientes al mismo ejercicio en el que se produjo el fallecimiento y, con él, el devengo del Impuesto (en este caso, el ejercicio 2006).

#### Cuarto.

A este respecto, y para llevar a cabo una primera aproximación a la cuestión objeto de análisis, 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 **artículo 20.2.c) LISD**, resultando muy relevante, a este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 en la que se declara 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 reciente Sentencia de 26 de mayo de 2016, en la que se señala 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 al ejercicio que debe analizarse para concretar si alguna persona, distinta del fallecido, cumple la condición referida al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la empresa (o empresas familiares) y a la percepción de retribuciones por ello debe reconocerse que este Tribunal Central venía manteniendo criterio, coincidente con el recogido por la Inspección y confirmado por el TEAR, de fijar, como tal ejercicio, el inmediato anterior al fallecimiento del causante. Así, puede citarse la Resolución de 8 de mayo de 2002 (RG 5698-01), publicada en DOCTRINA (base histórica), en la que 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 (...)”.* En el mismo sentido nos expresamos en posteriores pronunciamientos, como las Resoluciones de 15 de febrero de 2006 (RG 1140-05), publicada en DOCTRINA (base histórica) o la de 26 de enero de 2012. Dicha doctrina que es, además, la que sostenía igualmente la Dirección General de Tributos en diversas consultas (así los 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), refrendada por varios pronunciamientos de órganos jurisdiccionales como la Sentencia de 18 de noviembre de 2010 (recurso nº 1955/2008) del Tribunal Superior de Justicia de Asturias o la sentencia de 5 de octubre de 2011 (recurso nº 72/2010) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón por citar algunos.

No obstante, ha de admitirse que se trataba de una cuestión no del todo pacífica, existiendo otros fallos – Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de diciembre de 2009 (recurso nº 981/2006), de 22 de febrero de 2010 (recurso nº 1960/2006) y de 15 de junio de 2011 (JUR 2011, 339735) (recurso nº 94/2009), así como la Sentencia de 29 de junio de 2009 (recurso nº 3405/2001) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía – en los que se entendían que el período impositivo que debe tenerse en cuenta en estos casos es el mismo año de fallecimiento del causante.

Ante esta controversia, resulta de especial trascendencia la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (Rec. Casación 28/2010) en la que se recoge lo siguiente[2]:

“CUARTO

(...)

*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, 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».

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 (...) 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 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 D<sup>a</sup>. XXX el 29 de mayo de 2000, el ejercicio de renta de relevancia para determinar si D. XXX 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 D. XXX, 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.

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. (...).

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”.

Aunque el TEAR tiene en cuenta esta Sentencia del Tribunal Supremo, decide no acogerse al criterio contenido en la misma puesto que “no forma jurisprudencia, al ser solo una en tal sentido y carecer de la necesaria reiteración, y en segundo lugar, ser doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central, la tesis opuesta, con la vinculación que para este Tribunal y el resto de la Administración Tributaria propugna el artículo 239.7 de la Ley 58/2003 General Tributaria”; no obstante, este Tribunal Central debe reproducir lo manifestado en nuestra Resolución de 15 de septiembre de 2016 (RG 1701-2013) en la que, al tratar esta cuestión en términos sustancialmente idénticos se concluyó que “Por todo lo anterior, y a la vista de la referida sentencia [la Sentencia de 16 de diciembre de 2013 del Tribunal Supremo], 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”. Este cambio de criterio ya ha quedado refrendado en la

*Resolución de 18 de mayo de 2017, de esta misma Sala, por lo que es ya doctrina vinculante para la administración Tributaria.*

#### Quinto.

Por tanto, para valorar si resultaba procedente la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 20.2.c) LISD en relación a los títulos de las entidades **Z...A, S.L; F..., S.L; G, S.L; Y..., S.L; X..., S.L; Q..., S.L** debe verificarse si la persona mencionada por los interesados, D. ExAM efectivamente ejercía en las mismas labores de dirección efectiva percibiendo, por ello, una remuneración que representó, en el año 2006, más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y laborales totales, teniendo en cuenta las reglas de cómputo aludidas a lo largo de la presente resolución.

Del examen, tanto de las Actas como de los acuerdos liquidatorios, se deduce que la Administración tributaria tomó en consideración el ejercicio 2005 para analizar el cumplimiento de los requisitos legales en la persona de D. ExAM, criterio que, conforme a lo expuesto, debe considerarse improcedente. El estudio debe realizarse atendiendo a la situación existente en el ejercicio 2006, en el que se produjo el fallecimiento del causante.

Por todo ello, estando basada la liquidación en un criterio contrario al establecido en la jurisprudencia expuesta anteriormente, sólo cabe anular la liquidación impugnada, sin que corresponda a este Tribunal, en vía de revisión, asumir competencias gestoras o inspectoras para determinar si los citados requisitos se cumplían o no en relación con el ejercicio 2006, ya que tal cuestión no forma parte del razonamiento o fundamento jurídico seguido por la Administración tributaria para considerar incumplidos los requisitos establecidos por la normativa del impuesto a efectos de aplicar el invocado beneficio fiscal, por lo que ni puede declarar que el interesado haya cumplido los requisitos para tener derecho a los beneficios fiscales, ni tampoco puede afirmar que la liquidación está ajustada a Derecho al estar fundamentada en un criterio que ha sido declarado erróneo por el Tribunal Supremo procediendo por tanto anular los acuerdos de liquidación y sanción impugnados.

#### Sexto.

Siguiendo el razonamiento expuesto, no queda más que desestimar el recurso promovido por la Directora General de Tributos del Gobierno de Asturias puesto que su pretensión – que se dejase sin efecto la consideración del TEAR en relación a los títulos de **G, S.L** – ha quedado sin objeto al haberse acordado, de acuerdo con lo establecido en al anterior Fundamento de Derecho, la anulación de las liquidaciones en lo que se refiere al rechazo a la aplicación de la reducción del **artículo 20.2.c) LISD** pretendida por los sujetos pasivos.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, vistos los Recursos de Alzada promovidos por por la **DIRECTORA GENERAL DEL ENTE PÚBLICO DE SERVICIOS TRIBUTARIOS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS**, y por **D<sup>a</sup>. CxHG** y los hermanos **AH**, contra Resolución del Tribunal Económico – Regional del Principado de Asturias, de 30 de abril de 2014,

#### ACUERDA:

**Desestimar** el recurso de la Directora General de Tributos y Estimar parcialmente el deducido por los interesados en los términos expuestos en la presente resolución.

[1] Teniendo en cuenta las versiones aplicables en la fecha del devengo del tributo que es la del fallecimiento del causante, el 19 de septiembre de 2006

[2] El subrayado es nuestro

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.