

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

Referencia: NFJ071691

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 16 de octubre de 2018

Vocalía 9.<sup>a</sup>

R.G. 4662/2015

**SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. Requisito relativo al grupo de parentesco.** En cuanto a la condición relativa a que una persona del grupo de parentesco fuese la que ejerciera las funciones de dirección en la entidad, las alegaciones de los sujetos pasivos se centran en que para configurar dicho grupo de parentesco -que en el art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 (Ley IP) se define en el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción- no es necesario o determinante poner la referencia en la persona del causante -admitiendo que, si es así, no se cumpliría la condición al ser los que ejercían las funciones de dirección sobrinos y, por tanto, colaterales de tercer grado- sino que valdría considerar que la cabeza del grupo familiar se situaba, en este caso, en el hermano de la causante, padre de los que desarrollaban las labores de dirección en la empresa.

Ateniéndonos a la literalidad del precepto, el grupo de parentesco abarcaría al causante y, si los tuviera, su cónyuge, sus hijos, sus padres y sus hermanos; es cierto que, como aquí se plantea, la DGT, analizando el «grupo de parentesco» definido en el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991 (Ley IP) ha manifestado, reiteradamente, que «(...) el "grupo de parentesco" -integrado por cualquier sujeto pasivo junto con determinados parientes, que pueden ser el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado- no se determina en el precepto reproducido en relación a un determinado sujeto pasivo» y que «(...) como ha señalado este Centro Directivo en anteriores contestaciones a consultas, la Ley 19/1991 no exige que sea una determinada persona la que dentro del grupo de parentesco ejerza las directivas y perciba las correspondientes remuneraciones, sino que puede serlo cualquiera de ellas». No obstante lo anterior, admitiendo la postura de la DGT, el Tribunal Central entiende que, a los efectos que aquí ocupan, debe plantearse una matización fundamental: en el gravamen sucesorio sí que queda determinada la persona que sirve de referencia para el grupo de parentesco, y no puede ser otra que el causante. Debe hablarse, necesariamente, del causante, y no del sujeto pasivo al que se refiere la Ley 19/1991 (Ley IP), pues, en este caso, estamos tratando el Impuesto sobre Sucesiones devengado con el fallecimiento de una persona siendo, en su caso, el sujeto pasivo el heredero o herederos que le sobreviven, sin poder perder de vista que el beneficio fiscal controvertido viene referido a bienes y derechos que, hasta su fallecimiento, pertenecían a tal causante y no a quien queda como sujeto pasivo ni a ninguna otra persona. Dicho de otra manera, la alusión a «sujeto pasivo» que hace el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, no puede referirse a una persona indeterminada, sino que, teniendo en cuenta que nos encontramos analizando la tributación a efectos del ISD, debemos entenderla en alusión directa al propio causante que era quien poseía, lógicamente, los bienes y derechos que transmite, por los que, en su caso, puede generarse el derecho al beneficio fiscal y a quien deben vincularse las exigencias que, como es el caso, puedan condicionar la aplicabilidad o no del mismo.

Por tanto, el grupo de parentesco, a efectos del ISD y, más concretamente, de la reducción prevista en el art. 20.2 c) de la Ley 29/1987 (Ley ISD), debe referirse concretamente a la persona del causante, quedando limitado, desde él, a los parientes que se señalan -cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado-, por lo que, si las condiciones se dan sólo en la persona de un sobrino del fallecido no existirá derecho a la reducción sobre las acciones de éste transmitidas en su herencia. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136 y 141.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 116, 163, 164 y 165.

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

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

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 25.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovido por D. **Jx...**, con domicilio a efectos notificaciones en ..., contra Resolución del Tribunal Económico - Regional de Castilla La Mancha, de 22 de diciembre de 2014, por la que se acuerda estimar en parte la reclamación (RG 19/902/2011) previamente interpuesta contra acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por el Servicio de Gestión Tributaria de los Servicios Provinciales de Guadalajara de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha por importe de 553.922,24 €

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

D<sup>a</sup>. **Mx...** fallece el 21 de agosto de 2006 en ... (Guadalajara) habiendo otorgado testamento el 25 de junio de 1996 ante el Notario de Guadalajara D. **Gx...** en el que, tras disponer una serie de legados, instituía herederos universales por partes iguales a sus sobrinos D<sup>a</sup>. **Px...** y D. **Jx...** .

El 17 de agosto de 2007 se presenta, por parte D. **Jx...**, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en representación de los demás interesados, la correspondiente declaración tributaria ante la Administración Tributaria competente. Una vez practicadas las correspondientes liquidaciones tributarias, los sujetos pasivos hacen efectivos los preceptivos ingresos.

#### Segundo.

El 2 de octubre de 2009 el Servicio de Gestión Tributaria de los Servicios Provinciales de Guadalajara de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha dicta propuesta de liquidación provisional a cargo de D. **Jx...** en relación a dicho tributo, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada.

Dicha propuesta, fundamentada, al margen de en la comprobación administrativa del valor real de determinados bienes de la masa hereditaria, en considerar improcedente la reducción pretendida por los sujetos pasivos en relación a los títulos de **X, S.L** incluidos en la herencia por no haberse verificado el cumplimiento de los requisitos a que está condicionado dicho beneficio fiscal, concreta una cuantía a ingresar de 671.412,68 € incluyendo los intereses de demora previstos.

La notificación consta efectuada el 14 de octubre de 2009.

#### Tercero.

Tras la presentación de las alegaciones por parte del interesado, el 27 de noviembre de 2009 el mismo Jefe del Servicio de Gestión Tributaria acuerda anular la referida propuesta - lo que se notifica al interesado el 2 de diciembre siguiente - dictándose nueva propuesta de liquidación el 14 de diciembre de 2009, en la que se mantiene la improcedencia de la reducción vinculada a los títulos de **X, S.L**, corrigiéndose algunos de los valores asignados a determinados bienes de la masa hereditaria. Así, se concreta la cuantía a ingresar en 553.895,24 € produciéndose su notificación el 28 de diciembre de 2009.

#### Cuarto.

El 24 de febrero de 2010 el Servicio de Gestión Tributaria de los Servicios Provinciales de Guadalajara de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio a cargo de D. **Jx...** por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión del fallecimiento de su tía D<sup>a</sup>. **Mx...**, fijando la cuota a ingresar en 553.895,24 €.

El acuerdo es efectivamente notificado el 9 de marzo de 2010.

#### Quinto.

El 8 de abril de 2010 el obligado tributario presenta escrito mediante el cual promueve la tasación pericial contradictoria al objeto de corregir la valoración administrativa de las fincas, incluidas en la herencia, cuyo valor ha sido comprobado administrativamente.

Una vez tramitado dicho procedimiento, y teniendo en cuenta su resultado, el 11 de agosto de 2011 se dicta, por el mismo Servicio de Gestión Tributaria, nuevo acuerdo liquidatorio que concreta una cuantía a ingresar, a cargo del sujeto pasivo, de 553.922,24 €, incluyendo intereses. La notificación de este acuerdo es efectiva, según consta en el expediente, el 30 de septiembre de 2011.

#### Sexto.

Frente a dicha regularización interpone el interesado reclamación económico - administrativa, ante el Tribunal Regional de Castilla la Mancha el 25 de octubre de 2011, insistiendo en los argumentos por los que considera procedente la aplicación, en la regularización, de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto en relación a los títulos de **X, S.L** incluidos en la herencia.

Remarca el reclamante que la liquidación es nula de pleno derecho puesto que la Oficina Gestora ha vulnerado manifiestamente el procedimiento establecido por la ley para practicarla. En este sentido, incide en que se ha girado como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada sin respetar *“el principio de separación competencial entre los funcionarios que han de realizar las funciones de comprobación tributaria y propuesta de liquidación, y los que han de liquidar”*.

También se discuten los intereses de demora calculados e incluidos en la deuda a ingresar.

#### Séptimo.

El 22 de diciembre de 2014 el Tribunal Regional de Castilla la Mancha acuerda desestimar todas las alegaciones presentadas en el marco de la reclamación, a excepción de la cuestión relativa a los intereses de demora considerando el TEAR improcedente que se hayan liquidado *“por el tiempo transcurrido entre el final del plazo de presentación de la declaración y la primera liquidación girada por la Administración, y teniendo en cuenta, además, que tampoco procede liquidar intereses de demora, cuando se anula una liquidación y se gira una nueva, por el tiempo transcurrido entre ambas, de acuerdo con las STS de 26-10-2009 y 31-10-2006 (...)”*

*Esto supone que no pueden exigirse los intereses de demora que pretende la Administración, por lo que ha de estimarse la reclamación interpuesta y anular las liquidaciones giradas para que sean sustituidas por otras que no incluyan las cantidades que se computan como intereses de demora, siendo desestimadas el resto de cuestiones planteadas”*.

#### Octavo.

Dicha resolución es objeto del presente recurso de alzada ante este Tribunal Central promovido por el interesado, D. **Jx...** el 10 de marzo de 2015.

Se reitera en defender los argumentos que han sido desestimados por el Tribunal Regional, esto es, la posible nulidad de pleno derecho de la liquidación girada por la irregularidad procedimental que supone que no haya existido una separación efectiva entre los funcionarios que realizaron las funciones de comprobación tributaria y formularon la propuesta de liquidación y los que dictaron la liquidación así como la procedencia de la reducción, prevista en la normativa del tributo, en relación a los títulos de **X, S.L**.

### 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 de Castilla La Mancha, de 22 de diciembre de 2014, objeto del presente recurso.

## Segundo.

En primer lugar, se plantea por el recurrente la nulidad de pleno derecho del acuerdo liquidatorio practicado por el Servicio de Gestión Tributaria de los Servicios Provinciales de Guadalajara de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha al haberse vulnerado manifiestamente el procedimiento establecido por la **LGT** para practicar tal liquidación. Y es que, habiendo sido consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada, *“no se ha respetado el principio de separación competencial entre los funcionarios que han de realizar las funciones de comprobación tributaria y propuesta de liquidación, y los que han de liquidar”*. Remarca que fue la misma persona - D<sup>a</sup>. Rx..., Jefa del aludido Servicio de Gestión Tributaria - la que ha adoptado tanto las labores de instrucción previas (los requerimientos), la propuesta de liquidación, así como el posterior acuerdo de liquidación.

Ante esta cuestión, el TEAR resuelve incidiendo en que, en el presente caso, *“nos encontramos ante un procedimiento de gestión tributaria -capítulo 111 LGT- claramente diferenciado de las actuaciones y procedimientos de inspección -capítulo IV- en los que no se establece dicha diferenciación, por lo que la competencia y el procedimiento, iniciado por declaración y posterior comprobación limitada, resultan totalmente ajustados a la normativa aplicable”*.

El procedimiento de comprobación limitada aparece regulado en la Subsección 5<sup>a</sup> de la Sección 2<sup>a</sup> (Procedimientos de Gestión Tributaria) del Capítulo III (Actuaciones y Procedimiento de Gestión Tributaria) del Título III de la **LGT**, en concreto en sus **artículos 136 y siguientes**; a través del mismo la Administración Tributaria *“podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”*. Su desarrollo reglamentario queda recogido en los **artículos 163 a 165 RD 1065/2007, de 27 de julio**, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAIT).

La aplicación de los tributos, en nuestro vigente sistema fiscal, se desarrolla a través de diversos procedimientos administrativos, bien de gestión tributaria, bien de inspección. La concreción de la estructura administrativa (órganos) para el ejercicio de las competencias, las funciones y facultades que integran y desarrollan la gestión tributaria, no se realiza por la **LGT** ni por el **RGAIT**, ya señalados, que no atribuyen expresamente a ningún órgano la competencia sobre estas funciones. La norma reglamentaria se limita (**artículo 116**) a señalar qué se entiende por órganos de gestión tributaria (*“los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 117 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como aquellos otros que tengan atribuidas competencias en materia de gestión tributaria en las normas de organización específica”*).

La Audiencia Nacional, Sentencia de 24 de octubre de 2013, N<sup>o</sup> Recurso 274/2010 ha concretado cuáles son las notas características que la Ley prevé para este procedimiento incidiendo en que:

*“(...) es limitado no tanto en lo que se refiere al objeto o ámbito de la comprobación que cabe efectuar, sino más bien en lo referente a los medios o instrumentos conferidos para llevarla a cabo.*

*Se trata, por tanto, de un procedimiento en que se podrían comprobar, en principio, los mismos hechos que en el de inspección, significativos para la configuración del hecho imposible y sus datos y circunstancias relevantes -aunque la Administración se puede autolimitar, reduciendo ese potencial objeto general a hechos, operaciones o datos singulares y concretos, siempre que esa opción, que no es discrecional, no se lleve a cabo con la mera intención de prefigurar una especie de reserva de comprobación inspectora posterior, esto es, con el propósito de evitar la cosa juzgada administrativa”*.

Siguiendo, por tanto, las reglas a las que se ajusta el procedimiento de comprobación limitada puede afirmarse que su desarrollo es posible tanto para los órganos de gestión como para los órganos de inspección tributaria puesto que, de un lado, es un procedimiento que se encuadra como uno de los procedimientos de gestión tributaria que señala la LGT y, de otro lado, se otorga el ejercicio de estas mismas actuaciones a la inspección tributaria, **artículo 141 LGT**.

En todo caso, de la regulación de la gestión tributaria, contenida tanto en la **LGT** como en su normativa de desarrollo, cabe concluir que una vez se han definido sus funciones propias, especificando los diferentes procedimientos a seguir, no se ha establecido una conexión a un determinado tipo de órgano para que lo lleve a cabo. Evidentemente, no participan de la naturaleza de las funciones inspectoras, en las que, como bien señala la recurrente, sí resulta exigible, habida cuenta de su trascendencia y efectos en los derechos de los contribuyentes, una separación competencial entre, por un lado, las actuaciones de comprobación y formulación de la correspondiente propuesta y, por otro, las tareas de práctica de la liquidación propiamente dicha - y así se reconoce normativamente ya desde la Ley General Tributaria de 1963.

Este Tribunal Central no entiende procedente asumir, tal y como pretende la parte recurrente, una consideración analógica de tal principio de separación competencial propio de la Inspección al ámbito de la gestión tributaria, por mucho que nos encontramos ante un procedimiento (el de comprobación limitada) que, como ya se ha dicho, puede desarrollarse tanto por órganos de gestión como por órganos de inspección. Y es que estas comprobaciones pueden hacerse con diferente intensidad y diferentes medios según se lleven a cabo por órganos de gestión - como es este caso - o por órganos de inspección y dependiendo de quién las realice deberán ajustarse a unas normas o a otras.

En definitiva, que no existiendo una norma específica que obligue a que las tareas de gestión tributaria (que, dependiendo del procedimiento pueden incluir la formulación de una propuesta de liquidación y la adopción del correspondiente acuerdo liquidatorio) se realicen por órganos diferenciados, no cabe entender que resulta aplicable a este ámbito, por analogía, lo que sí es una exigencia legal cuando quien está actuando es un órgano inspector, teniendo en cuenta las evidentes y notables diferencias entre las características propias de uno y otro ámbito. Por tanto, no cabe apreciar irregularidad alguna en que sea la misma funcionaria la que firme y dicte la propuesta de liquidación provisional y el acuerdo liquidatorio en el marco del procedimiento de comprobación limitada desarrollado.

### Tercero.

Se alega, también, sobre la idoneidad del procedimiento seguido puesto que uno de los fundamentos de la regularización - la improcedencia del beneficio fiscal previsto en el **artículo 20.c.) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** en adelante LISD en relación a las participaciones en **X, S.L** incluidas en la herencia - habría exigido realizar unas tareas vedadas, por ley, en el marco del concreto procedimiento desarrollado; en particular, sostiene la parte recurrente que sólo se pudo alcanzar la conclusión contraria a la procedencia de dicho beneficio fiscal tras haber analizado la contabilidad mercantil de dicha compañía, lo cual es algo que no se puede hacer en el marco de un procedimiento de gestión tributaria, en virtud de lo que recoge el **artículo 136 LGT**.

Efectivamente, el **artículo 136 LGT** en su versión aplicable a las actuaciones realizadas señala que:

*“2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:*

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.*
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.*
- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.*
- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes”.*

En relación con ello, en la propia Exposición de Motivos de la **LGT** ya se anticipaba que *“El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, (...)”*. Por tanto, es claro que el órgano de gestión no podía examinar

la contabilidad mercantil de la entidad por cuyos títulos se pretendía la reducción, pero sí podía examinar los “documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos”, incluyendo los que hubieran servido de soporte a lo contabilizado y/o declarado o no por el sujeto pasivo en su autoliquidación, y de que la Administración tributaria hubiera tenido conocimiento.

Interesa destacar que, sobre esta cuestión, ya se ha pronunciado este Tribunal Central, particularmente con la Resolución de 29 de Noviembre de 2012 (RG 3186-2011) con la que se resolvía un Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio, remarcando que, a la vista de diversos pronunciamientos jurisprudenciales como las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 (Rec. nº 2431/2010) y de 1 de diciembre de 2011, (Rec. nº 1114/2009) y en aplicación de la normativa expuesta, la conclusión no puede ser distinta a que “(...) en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil -ni para examinar la realidad material de los asientos contables ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados-, al igual que no puede procederse a la regularización de elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil”.

La cuestión, no obstante, se centra ahora en determinar si, efectivamente, el Servicio de Gestión Tributaria ha examinado documentación contable o no para acordar la regularización (concretamente para negar la procedencia de la reducción aludida)

#### Cuarto.

Dicho beneficio fiscal aparece recogido en el **artículo 20.2.c) LISD**:

*“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:*

a)...

b)...

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, estuviere 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”.*

Habida cuenta de la remisión expresa, deviene necesario acudir a lo establecido en el **artículo 4.Ocho Ley 19/1991, de 6 de junio, Ley del Impuesto sobre el Patrimonio** (en adelante, LIP) a efectos de conocer qué condiciones han de darse en unas participaciones sociales (como eran las de **X, S.L** incluidas en la herencia) para permitir, por ellas, la aplicación de la reducción por el 95% de su valor en la liquidación del gravamen sucesorio:

“Uno...

*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:*

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”.

Según el acuerdo liquidatorio, no resulta de aplicación la reducción porque no se cumplen algunos de los requisitos señalados; particularmente se recoge que “(...) de la documentación obrante en el expediente, se desprende que las funciones de dirección están desempeñadas por los sobrinos de la causante, cuyo parentesco es el de colaterales de tercer grado. Y los preceptos mencionados incluyen únicamente en el grupo familiar a considerar en el cómputo, a efectos de participación y ejercicio de funciones directivas, al cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado”. Dicha afirmación no supone ningún análisis o estudio de documentación mercantil, teniendo en cuenta que por esta se entienden los libros obligatorios que, según la normativa mercantil, deben llevar obligatoriamente los empresarios: un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario (**artículo 25.1. Código de Comercio**). Por tanto, a este respecto, la actuación de la oficina gestora no requirió el examen de documentos contables, por lo que no puede entenderse transgredida la norma sobre las facultades o competencias a ejercer en el marco de un procedimiento de comprobación limitada.

Igualmente, en el acuerdo se destaca otro motivo por el que considerar improcedente el beneficio fiscal: que el único heredero que recibía una remuneración de **X, S.L** la percibía “en función de su contrato de trabajo como agricultor y no por el ejercicio de funciones directivas”. Tampoco para alcanzar esta conclusión puede apreciarse como necesario el examen de documentación de carácter contable de X, sino que se justificaría, más bien, por documentos personales y las propias declaraciones tributarias del interesado (ya hubieran sido obtenidas éstas en el marco de las actuaciones desarrolladas u obrantes en poder de la Administración).

En definitiva, no cabe estimar las pretensiones del recurrente en este punto, debiendo confirmar, desde el punto de vista formal, la actuación de aplicación de los tributos desarrollada por el Servicio de Gestión Tributaria de Castilla la Mancha.

#### Quinto.

En cuanto al fondo del expediente, se insiste, por la parte interesada, en que resultaba procedente la aplicación, en la regularización tributaria, de la reducción aludida puesto que sí se cumplían los requisitos expuestos.

En cuanto a la condición relativa a que una persona del grupo de parentesco fuese la que ejerciera las funciones de dirección en la entidad, las alegaciones de los sujetos pasivos se centran en que para configurar dicho grupo de parentesco - que en el **artículo 4.Ocho.Dos LIP** se define en el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción - no es necesario o determinante poner la referencia en la persona del causante (admitiendo que, si es así, no se cumpliría la condición al ser los que ejercían las funciones de dirección sobrinos y, por tanto, colaterales de tercer

grado) sino que valdría considerar que la cabeza del grupo familiar se situaba, en este caso, en D. **Ax...**, hermano de la causante (y padre de los que desarrollaban las labores de dirección en **X, S.L.**).

Ateniéndonos a la literalidad del precepto, el grupo de parentesco abarcaría al causante y, si los tuviera, su cónyuge, sus hijos, sus padres y sus hermanos; es cierto que, como se plantea en el recurso, la Dirección General de Tributos, analizando el "grupo de parentesco" definido en el **artículo 4.Ocho Ley 19/1991** ha manifestado, reiteradamente, que "(...) el "grupo de parentesco" -integrado por cualquier sujeto pasivo junto con determinados parientes, que pueden ser el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado- no se determina en el precepto reproducido en relación a un determinado sujeto pasivo" (texto extraído de varias Consultas de la Dirección General de Tributos) y que "(...) como ha señalado este Centro Directivo en anteriores contestaciones a consultas, la Ley 19/1991 no exige que sea una determinada persona la que dentro del grupo de parentesco ejerza las directivas y perciba las correspondientes remuneraciones, sino que puede serlo cualquiera de ellas".

No obstante lo anterior, admitiendo la postura de la Dirección General de Tributos recogida por el reclamante, este Tribunal Central entiende que, a los efectos que aquí ocupan, debe plantearse una matización fundamental: en el gravamen sucesorio sí que queda determinada la persona que sirve de referencia para el grupo de parentesco, y no puede ser otra que el causante. Debe hablarse, necesariamente, del causante, y no del sujeto pasivo al que se refiere la **Ley 19/1991**, pues, en este caso, estamos tratando el Impuesto sobre Sucesiones devengado con el fallecimiento de una persona siendo, en su caso, el sujeto pasivo un heredero o herederos que le sobreviven, sin poder perder de vista que el beneficio fiscal controvertido viene referido a bienes y derechos que, hasta su fallecimiento, pertenecían a tal causante y no a quien queda como sujeto pasivo ni a ninguna otra persona. Dicho de otra manera, la alusión a "sujeto pasivo" que hace el **artículo 4.Ocho Ley 19/1991**, no puede referirse a una persona indeterminada, sino que, teniendo en cuenta que nos encontramos analizando la tributación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debemos entenderla en alusión directa al propio causante que era quien poseía, lógicamente, los bienes y derechos que transmite, por los que, en su caso, puede generarse el derecho al beneficio fiscal y a quien deben vincularse las exigencias que, como es el caso, puedan condicionar la aplicabilidad o no del mismo.

El reclamante incurre en un error al entender que la interpretación que reiteradamente ha venido haciendo la Dirección General de Tributos sobre una condición a la que estaba condicionada la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es directamente aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el simple hecho de que la normativa de éste, a la hora de señalar los requisitos que deben darse para que proceda el beneficio fiscal de una reducción sobre el valor de un bien de la herencia (unas acciones de una entidad mercantil en este caso), remita a la del Impuesto sobre el Patrimonio. Siendo, lógicamente, ineludible tal remisión a la hora de analizar si es procedente o no la reducción, lo que no puede hacerse es considerar que, al margen de las condiciones objetivas señaladas, todos los criterios interpretativos utilizados y aplicados para la regularización del Impuesto sobre el Patrimonio y para la determinación de la exención es éste, han de ser, necesariamente, vinculantes a la hora de regularizar el gravamen sucesorio. Más al contrario, no debe olvidarse que en este Impuesto no coinciden la persona a la que pertenecían los bienes que, incluidos en la masa hereditaria, forman la Base Imponible, y quien es el sujeto pasivo, al contrario que en el gravamen sobre el patrimonio en el que sí existe tal identidad.

Por tanto, el grupo de parentesco, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, más concretamente, de la reducción prevista en el **artículo 20.2.c) LISD**, debe referirse concretamente a la persona del causante, quedando limitado, desde él, a los parientes que se señalan (cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado), por lo que, si las condiciones se dan sólo en la persona de un sobrino del fallecido no existirá derecho a la reducción sobre las acciones de éste transmitidas en su herencia. Este criterio ya ha sido defendido por este Tribunal Central en anteriores resoluciones, pudiendo citar la de 23 de febrero de 2012, o la reciente de 18 de enero de 2018.

De acuerdo con lo anterior, debe confirmarse la regularización practicada y, con ello, la resolución del TEAR que la confirma.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el Recurso de Alzada promovido por D. **Jx...**, contra Resolución del Tribunal Económico - Regional de Castilla La Mancha, de 22 de diciembre de 2014,





## ACUERDA:

**Desestimarlo**, confirmando la resolución impugnada.

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