

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

Referencia: NFJ073517

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 678/2019, de 23 de mayo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6596/2017

**SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Requisitos. Que la actividad constituya la principal fuente de renta del heredero. Momento en que deben cumplirse los requisitos de exención en el IP.** El problema que se plantea en el presente recurso de casación consiste resolver el acomodo de 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 (Ley ISD) se remite para aplicar la reducción del art. 20.2 c) en la determinación de su base liquidable, debiendo determinarse qué periodo debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos cuando éstos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente, así como el año en que se han de tomarse en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el art. 20.2 c). El Tribunal resuelve que no hay lugar al recurso, pues lo que se discute, es la valoración de la prueba, ámbito que se sitúa extramuros de la casación, confirmando la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional, rechazando la aplicación al recurrente de la reducción prevista en el art. 20.2 c) Ley ISD, porque considera que el requisito de que la actividad empresarial o profesional constituya la principal fuente de renta del heredero recurrente debe concurrir en la fecha del fallecimiento del causante, es decir, en el momento del devengo del ISD, y que deben cuantificarse los ingresos percibidos por el actor de las empresas hasta esa fecha. No se alegan ni, en cualquier caso, se aprecian, las circunstancias enunciadas en la STS, de 8 de abril de 2019, recurso n.º 2173/2017 (NFJ073109), ni cualesquiera otras, pues no constituyen *númerus clausus*) que permitan excepcionar el criterio general, y porque, como denuncian tanto el letrado de la Comunidad de Madrid como el abogado del Estado, el debate que plantea el recurrente no es en puridad jurídico, sino de valoración de la prueba [Vid., ATS, de 16 de marzo de 2018, recurso n.º 6596/2017 (NFJ070308), que admite el recurso de casación interpuesto contra la STSJ de Madrid, de 18 de julio de 2017, recurso n.º 1047/2015 (NFJ070318), que resuelve esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

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

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

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

**PONENTE:***Don Ángel Aguallo Avilés.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JESUS CUDERO BLAS

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 678/2019

Fecha de sentencia: 23/05/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6596/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 9

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6596/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 678/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 23 de mayo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6596/2017, interpuesto por doña Eloísa Prieto Palomeque, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de don Jose Carlos , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 18 de julio de 2017, que desestima el recurso número 1047/2015 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"] de 24 de julio de 2015, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 presentada contra la liquidación provisional núm. NUM001 girada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 20.723,17 euros. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, así como la Comunidad de Madrid, representada por su Letrado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 18 de julio de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , desestimatoria del recurso de ordinario núm. 1047/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El recurrente, don Jose Carlos , es hijo y heredero del finado don Bienvenido , quien falleció en Madrid el 15 de octubre de 2002, dejando como herederos a su esposa, doña Maribel , y a sus tres hijos, don Jose Carlos , don Víctorio y doña Rita .

b) Al fallecimiento de don Bienvenido , sus herederos procedieron a otorgar escritura de aceptación y adjudicación de herencia, ante Notario de Madrid, el día 9 de abril de 2003, y tras su otorgamiento presentaron dentro del plazo legal dicha escritura ante la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, para el pago del correspondiente Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"] (impreso 650).

c) El 11 de mayo de 2007, don Jose Carlos recibió la primera notificación de una comprobación de valores y la correspondiente liquidación (núm. NUM002 ), fechada el día 17 de abril de 2007, por un importe de 25.071,18 euros, en la que la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid no admitía (i) ni los valores de los inmuebles, considerando que eran superiores, (ii) ni la desgravación del 95% practicada en la base imponible del ISD sobre el valor de las acciones/participaciones de las empresas familiares objeto de la herencia (GALYMER, S.A. y LUVAL PROYECTOS, S.L.), con fundamento en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"], en relación con el apartado Ocho.Dos.c) del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) ["LIP"].

Contra dicha comprobación de valores se interpuso primeramente un recurso de reposición, que fue desestimado, y posteriormente reclamación económico-administrativa (núm. NUM003 ) ante el TEARM, que concluyó con una resolución de 23 de febrero de 2010, que anuló el acto de comprobación de valores y la liquidación derivada de la misma por falta de motivación de la valoración.

d) Girada una segunda liquidación el 5 de octubre de 2010 (núm. NUM004 ) por importe de 29.526,08 euros, contra la misma se instó reclamación económico-administrativa (núm. NUM005 ), que fue resuelta mediante resolución del TEARM, de 4 de abril de 2012, en la que se acuerda "Anular sin sustitución los actos de valoración y liquidatorios impugnados".

e) Finalmente, por tercera vez, la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid practicó una comprobación de valores y formuló nueva liquidación (núm. NUM001 ) el 1 de marzo de 2013, la cual fue nuevamente objeto de reclamación económico-administrativa (núm. NUM000 ), que fue desestimada por resolución del TEARM de 24 de julio de 2015, que, en lo que a este proceso interesa, señala lo siguiente:

"TERCERO: En cuanto a la procedencia de la reducción por adquisición de acciones y participaciones de la Sociedades Galimer SA y Luval Proyectos SL, la norma de aplicación contenida en el artículo 20.2.c de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones , señala que (...).- Dada la remisión que en dicho precepto se establece a favor del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio , conviene hacer referencia a los requisitos que dicho precepto establece para disfrutar de la exención en el IP. Por lo que aquí interesa, gozarán de exención (...).

CUARTO: La cuestión que se plantea consiste en determinar qué periodo se debe tomar en cuenta para verificar el cumplimiento de los requisitos cuando estos no concurren personalmente en el causante y se pretende que el beneficio fiscal se aplique mediante el cumplimiento de las condiciones en un descendiente. Determinar el momento en que deben cumplirse los requisitos de exención en el IP resulta crucial, pues mientras dicho impuesto se devenga anualmente, en el ISD el devengo se produce, en las transmisiones mortis causa, en el momento del fallecimiento del causante. En cuanto al cómputo del porcentaje de la remuneración, se debe apreciar el del último periodo impositivo del IRPF del causante, que transcurre entre el 1 de enero y la fecha del fallecimiento.

El problema surge cuando se ha empleado para determinar los requisitos de concurrencia de las funciones de dirección y principal fuente de renta el concepto de grupo familiar y se han apreciado en otras personas distintas del causante. La opinión del Órgano Gestor es que habrá de estarse a los datos del ejercicio anterior, en este caso 2001, pues la muerte del causante no ha producido respecto de los causahabientes interrupción del periodo impositivo en IRPF. Dicho criterio se sustenta en la Resolución 2/99, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos. 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 éste la muerte de aquél no ha interrumpido el periodo impositivo en el IRPF, se debe atender a los datos correspondientes al ejercicio anterior, que en el caso analizado será el año 2001. Examinada la documentación aportada constituida por el modelo 190 de retenciones del año 2001 de la empresa Galymmer SA, la escritura de apoderamiento de fecha 10-10-2001, la declaración de renta, modelo 100-2001 de D. Jose Carlos , escritura de ampliación de capital de fecha 05-10-2000 de la entidad Luval, no ha quedado acreditado que el porcentaje de participación en la entidades reseñadas por parte del grupo familiar ascendiese al 20%. De otra parte, no queda acreditado de forma indubitada la participación de D. Jose Carlos en la entidad Galymmer, realizada mediante un documento privado de venta de 2 acciones de dicha sociedad por parte de su hermano D. Victorio fechado el 15 de Diciembre de 2000. En este punto, conviene reseñar que la documentos privados no son oponibles frente a tercero y que solo son eficaces entre las partes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1225 y 1227 del Código Civil . Asimismo en relación con la mercantil Luval, no constituye prueba suficiente de la percepción de retribuciones por parte de D. Victorio , administrador solidario de dicha sociedad, la certificación de retribuciones expedida por su hermano D. Jose Carlos y cuya exactitud y veracidad no resulta contrastada con documentación adicional".

f) Solicitada que fue la suspensión de la ejecución, se desestimó por resolución de la Dirección General de Tributos de 4 de noviembre de 2013. Tras dicha denegación, el recurrente consignó ad cautelam el importe de la reclamación de 20.357,07 euros.

### **Segundo. La sentencia de instancia.**

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEARM, don Jose Carlos instó recurso ordinario ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con base, en esencia, (i) en que el periodo en el que se debe acreditar el cumplimiento de los requisitos de concurrencia de las funciones de dirección y principal fuente de renta, aunque se aprecien en una persona distinta del causante, debe ser aquel en el que se devenga el ISD, esto es, 2002, ejercicio en el que fallece el causante; y (ii) que se cumplieran todas las condiciones legalmente establecidas para tener derecho a la reducción del 95% en la base imponible del ISD.

La Sala de instancia desestimó el recurso a través de la sentencia ahora recurrida, en la que confirmó la liquidación provisional y la resolución del TEARM cuestionada.

Razona así la sentencia ahora recurrida en relación con el asunto controvertido de este recurso:

"PRIMERO. Se discute en este proceso la reducción por transmisión de empresa familiar en el impuesto de sucesiones devengado por el fallecimiento de D. Bienvenido el 15 de octubre de 2002. La reducción controvertida afecta a las acciones y participaciones de las entidades GALYMER SA y LUVAL PROYECTOS SL (en lo sucesivo, LUVAL).

Una comprensible exposición de las pretensiones y fundamentos de los litigantes precisa partir de un somero recuerdo de los requisitos del beneficio fiscal.

Pues bien, este se limita, en lo que nos interesa, a los casos en que la base imponible del impuesto de sucesiones incluya el valor de participaciones en entidades "a las que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 [...]" (art. 20.2.c) Ley del impuesto de sucesiones). La exención, según el número dos de ese apartado octavo, recae sobre "la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades" que se ajusten a ciertas condiciones, entre otras que esa participación alcance un determinado volumen (5% si es individual y 20% si lo es con el grupo de parentesco), que el sujeto pasivo ejerza de forma efectiva las funciones de dirección y que perciba por ello una remuneración superior al 50% de sus ingresos. Cuando la participación en la entidad sea conjunta con otros miembros del grupo de parentesco, estas dos últimas condiciones pueden darse en el sujeto pasivo del impuesto o en otra de las personas del grupo.

Para el cálculo del 50% de los ingresos del administrador se establecen determinadas reglas especiales. Por un lado, en virtud del art. 4.Ocho.Dos.c), segundo párrafo, no son computables los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de ese apartado, es decir, "las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades".

(...)

TERCERO. El primero de los problemas que se plantea en este proceso es el relativo a la anualidad a la que deben referirse los ingresos del administrador de la sociedad familiar a los efectos de determinar si constituyen su principal fuente de renta. Si acudimos a las declaraciones del IRPF del perceptor para comprobar el importe de los ingresos, no hay problema alguno si este es el propio causante, dado que el devengo de ambos tributos, IRPF y sucesiones, es simultáneo. Pero no se da esta coincidencia cuando el administrador es otro integrante del grupo familiar, pues el devengo del impuesto sucesorio es anterior al del IRPF. En este último caso, y de acogernos a las declaraciones del IRPF para examinar la cuantía de los ingresos, se cuestiona si debe considerarse la correspondiente al año en que falleció el causante o la del año precedente.

Esta Sala ha venido considerando que debían computarse los ingresos del año de devengo del impuesto. Así lo declaramos, sobre el impuesto de donaciones, en nuestra sentencia 60108/2012, de 31 de octubre, de esta Sección, que cita otras dos en el mismo sentido, aunque subrayando que "cualquier solución que pueda adoptarse no puede realizarse con carácter general pues puede llevar a absurdos". Igual criterio acogimos, en relación con el impuesto de sucesiones, en la sentencia de la misma Sección 505/2011, de 15 de junio.

Sin negar que esta solución no es totalmente satisfactoria (vid. sentencia 434/2014, de 27 de marzo, rec. 1680/2010, de esta Sección Novena) debemos persistir en ella ante la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (recurso de casación 28/2010) que invoca el demandante, sentencia que precisamente confirma otra sentencia de esta Sala, Sección Cuarta, e interpreta varios pronunciamientos que la anteceden. El Tribunal Supremo declara:

(...)

Así pues, el período de tiempo al que debemos remitirnos para comprobar la concurrencia del requisito es el año 2002 en que se produjo el devengo del impuesto de sucesiones, del 1 de enero al 15 de octubre en que falleció D. Bienvenido, debiendo acreditarse la cuantía de los ingresos en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, según expresión literal de la sentencia que es resaltada en la demanda y en conclusiones y resulta decisiva en este caso, como veremos.

CUARTO. También ha sido resuelto por la jurisprudencia el problema relativo a la necesidad de la participación en la sociedad del heredero o miembro del grupo familiar que ejerza las funciones de dirección.

Las STS 1081/2016, de 28 de abril (RC 2639/2014) declaró que "el hecho de que la empresa, el negocio o la participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, demuestra que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su

fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros". Esta apreciación la reiteran las SSTs 1198/2016, de 26 de mayo (RC 4027/2014 ) y 1776/2016, de 14 de julio (RC 2330/2015 ), añadiendo categóricamente: "En ningún lugar se exige que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria".

Así pues, es irrelevante que D. Jose Carlos fuera o no titular de participaciones de GALYMER, lo que elimina el problema de la valoración probatoria del documento de compraventa concertado con un familiar.

QUINTO. Las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio no son ajenas a la propiedad de las participaciones, aun cuando formalmente figure la titularidad de uno solo de los cónyuges. Así lo juzgamos en la sentencia 111/2014, de 24 de enero (rec. 1215/2010) de esta Sección .

En el presente caso, en el cuaderno particional se hizo constar la naturaleza ganancial de las 13.225 acciones de GALYMER que quedaron al fallecimiento de D. Bienvenido , acciones adquiridas constante matrimonio con Dña. Maribel a partir de la constitución de la sociedad mercantil el 1 de abril de 1974. Aun cuando no haya constancia de la procedencia común del dinero empleado en la compra de los títulos, rige sin duda la presunción de ganancialidad del art. 1361 CC .

El precepto que cita el Abogado del Estado no se opone a esta conclusión. El 1384 CC atañe exclusivamente a la administración, no a la propiedad, y precisamente a la administración de bienes gananciales, limitándose el precepto a considerar válidos los actos de administración de títulos valores comunes cuando sean realizados por el cónyuge a cuyo nombre figuren.

SEXTO. Para comprobar la concurrencia del requisito de la mayor fuente de renta, esto es, que el administrador recibe la mayor parte de sus ingresos de la sociedad, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 , como hemos adelantado, exige la acreditación de este hecho en el año de fallecimiento del causante y hasta el momento del fallecimiento, en nuestro caso el 15 de octubre.

Sin embargo, los elementos de prueba que aporta a la Sala el recurrente, y los obrantes en el expediente administrativo, se corresponden a anualidades íntegras, ya del año 2001, ya del 2002. Tales pruebas consisten en el resumen anual de retenciones del IRPF (modelo 190) y el certificado de estas retenciones, documentos presentados a la Administración en febrero de 2003 y firmados por el mismo D. Santiago , así como la declaración del IRPF de este. En tales circunstancias no es posible comprobar si al 15 de octubre de 2002 se cumplía la expresada condición.

En la demanda se afirma que el cobro de los emolumentos era mensual, por lo que, a juicio del actor, deben prorratearse los ingresos anuales hasta el devengo del impuesto. Pero tal manifestación carece de todo sustento probatorio pese a la facilidad de su acreditación mediante la presentación de los modelos de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF trimestrales o mensuales, incluso de las nóminas, de los documentos bancarios o de los apuntes contables de los pagos en que aparezcan sus fechas concretas. Si admitimos el sistema de cálculo que propugna el actor, entonces corremos el riesgo que sugiere el Abogado del Estado de dejar a la voluntad del heredero la ventaja fiscal permitiéndole configurar sus requisitos después de la muerte del causante.

No ofrece duda a la Sala que la falta de prueba de este requisito de la reducción debe resolverse en perjuicio de la parte actora, no ya por la distribución del onus probandi en el proceso ( art. 217 LEC ), sino también por la especificación de estas en materia tributaria puestas de manifiesto por una insistente jurisprudencia a partir del art. 114 de la anterior Ley General Tributario y 105 de la actual. A tenor de esta doctrina, cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, pero al obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales ( SSTs de 7 de julio de 2011 . RC 97/2008, 12 de julio de 2012, RC 1356/2009, y 8 de octubre de 2012, RC 5042/2010, por citar algunas de las muchas que acogen el mismo criterio).

La falta de prueba afecta a los ingresos de GALYMER y de LUVAL, por lo que la reducción no es aplicable respecto de las participaciones de ninguna de estas entidades".

2. Solicitada la aclaración de sentencia por don Jose Carlos , se dictó por la Sala a quo auto de 20 de octubre de 2017, que aclara el fallo de la sentencia, dejándolo con el siguiente tenor: "DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Jose Carlos , representado por la Procuradora Dña. Eloísa Prieto Palomeque, contra la resolución del TEAR de 24 de julio de 2015 dictada en la reclamación núm. NUM000 , imponiendo a la parte actora las costas procesales causadas hasta el límite de 2.000 euros por gastos de representación y defensa de las Administraciones demandadas".

3. En resumen, el fallo de la sentencia aquí cuestionada se argumenta de este modo: (i) en lo "relativo a la anualidad a la que deben referirse los ingresos del administrador de la sociedad familiar a los efectos de determinar si constituyen su principal fuente de renta" cuando el administrador es otro integrante del grupo familiar, la Sala de instancia, con base en pronunciamientos de la misma Sala y del Tribunal Supremo, considera que deben computarse los ingresos del año de devengo del ISD; (ii) así pues, el "período de tiempo al que debemos remitirnos para comprobar la concurrencia del requisito es el año 2002 en que se produjo el devengo del impuesto de sucesiones, del 1 de enero al 15 de octubre en que falleció D. Bienvenido , debiendo acreditarse la cuantía de los ingresos en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante"; (iii) a los efectos de demostrar el cumplimiento del citado requisito, el recurrente ha presentado el resumen anual de retenciones del IRPF (modelo 190) y el certificado de estas retenciones, así como la declaración del IRPF de este; (iv) con tales pruebas, según el Tribunal a quo , no es posible comprobar si al 15 de octubre de 2002 la principal fuente de renta del recurrente eran los ingresos obtenidos de las dos empresas familiares, pues aunque el actor sostiene que el cobro de los emolumentos era mensual, por lo que deben prorratearse los ingresos anuales hasta el devengo del impuesto, si admitimos el sistema de cálculo que propugna, corremos el riesgo "de dejar a la voluntad del heredero la ventaja fiscal permitiéndole configurar sus requisitos después de la muerte del causante"; (v) finalmente, la Sala de instancia habla de la facilidad de la acreditación del requisito "mediante la presentación de los modelos de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF trimestrales o mensuales, incluso de las nóminas, de los documentos bancarios o de los apuntes contables de los pagos en que aparezcan sus fechas concretas".

#### **Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La representación procesal de don Jose Carlos preparó recurso de casación mediante escrito de 21 de noviembre de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal del Sr. Jose Carlos identificó las infracciones siguientes: (i) del artículo 60.3 LISD; (ii) el artículo 20.2.c) LISD; (iii) del artículo 24.1 de la Constitución española ["CE "]; (iv) de normas relativas a los actos o garantías procesales causante de indefensión, al haberse solicitado por el cauce procesal oportuno su subsanación mediante la interposición del correspondiente recurso de reposición contra el auto dictado el 22 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , sin que la pretensión ejercitada fuera atendida por entender que la práctica de la prueba era inútil o impertinente; y (v) de la jurisprudencia contenida en las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2016 (casación 4098/2014; ES:TS:2016:2380 ), 18 de enero de 2016 (casación 2319/2015; ES:TS:2016:16 ) y 16 de julio de 2015 (casación 171/2014; ES:TS:2015:3342 ).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 28 de noviembre de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 16 de marzo de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio), precisando que las cuestiones que presentan ese interés son las siguientes:

"(i) [R]esolver el acomodo de un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia LISD se remite para aplicar la reducción del artículo 20.2.c) en la determinación de su base liquidable, debiendo determinarse qué periodo debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos cuando éstos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente.

(ii) Y determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cual es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad".

El citado auto identifica como norma jurídica que en principio será objeto de interpretación el artículo 20.2.c) LISD, en relación con el apartado Ocho.Dos.c) del artículo 4 LIP.

**Cuarto. Interposición del recurso de casación.**

1. La representación procesal de don Jose Carlos interpuso el recurso de casación mediante escrito de 18 de mayo de 2018, que observa los requisitos legales.

2. Comienza argumentando acerca de la infracción del artículo 60.3 LJCA . A este respecto, se dice que el demandante interpuso recurso de reposición contra el auto dictado el 16 de junio de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , por el que se acordaba cerrar el período probatorio y no admitir las pruebas testificales propuestas. Y que, habiéndose producido, a su juicio, la infracción de la citada norma, se solicitó por el cauce procesal oportuno su subsanación mediante la interposición del correspondiente recurso de reposición contra el auto dictado el 22 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , sin que la pretensión ejercitada fuera atendida por entender que la práctica de la prueba era inútil o impertinente. Lo que posteriormente fue reiterado en el escrito de conclusiones formulado ante la Sala el 24 de junio de 2016.

Señala el recurrente que la denegación de la práctica de la prueba testifical le impidió justificar y acreditar, entre otros, los ingresos mensuales percibidos como trabajador de la empresa Galymmer, ya que, dado el transcurso del tiempo, las nóminas no se conservaban. Y que, entre otros testigos de los propuestos, estaban el contable de dicha empresa - quien conocía sobradamente los pagos recibidos por el recurrente y podía testificar lo que documentalmente ya no se conservaba- y el asesor fiscal de las empresas. "De haberse admitido su interrogatorio dichos testigos -se afirma- hubieran ilustrado a la Sala del modo de percibir el Sr. Jose Carlos sus emolumentos de las empresas familiares, con todo tipo de detalles, y sobre todo que los ingresos de las indicadas empresas familiares son sus únicas fuentes de ingresos y que cumplía sus requisitos tanto al momento del fallecimiento en octubre de 2002, como en el año anterior y que al momento del fallecimiento había devengado y percibido 9/12 de los ingresos anuales" (págs. 2-3).

La Sala niega la prueba, no considerándola necesaria, pero -se afirma- concluye finalmente que falta la prueba detallada de los ingresos obtenidos a la fecha del fallecimiento. Pero - se opone- de la prueba testifical se hubieran obtenido los detalles que ya no se guardaban, dado el transcurso de 12 años tras el fallecimiento, con lo que se infringe el artículo 60.3 LJCA , pues existía disconformidad en los hechos y estos eran de trascendencia suficiente para la decisión del pleito.

Además, se mantiene, como el voto particular a la sentencia impugnada, que ese rigor de la norma probatoria "debe ser suplido por la interpretación finalista de la norma, que es el espíritu del legislador y que la Jurisprudencia de esta Sala ya viene considerando para que los herederos obtengan la bonificación del impuesto en las empresas familiares que se mantienen (como es el caso de estas empresas)" (pág. 4).

3. A continuación, se razona sobre la vulneración del artículo 20.2.c) LISD. "En este caso -se expresa- es claro que concurren los presupuestos para la aplicación de la reducción del art 20.2.c Ley 29/87 y concretamente, la discutida en torno a la "principal fuente de renta" y ello ha encontrado reiteradamente respuesta en la Jurisprudencia del TS en una interpretación finalista de la norma por encima de lo que una primera aproximación a la literalidad de la norma, o una visión formal, no material, pudiera sugerir, tanto para la exclusión, como para la inclusión del supuesto". Aquí -se insiste- "resultan acreditados los ingresos del miembro del grupo familiar respecto al que se hace el cómputo tanto para el año 2001, como para el año 2002 (fecha de fallecimiento del causante), pudiendo constatar que la práctica totalidad de sus ingresos se obtienen de las empresas familiares respecto de las que se pretende la reducción, tanto en el año 2001, como en el año 2002" (pág. 4).

"Con los anteriores datos -se concluye-, la afirmación de que dichas empresas familiares no son la principal fuente de renta a fecha de devengo, solo serían asumibles por aplicación de precepto específico de la Ley del Impuesto de Sucesiones, pero no por aplicación directa y rigurosa de doctrina Jurisprudencial no referida a la concreta problemática y enfoque de los presentes autos, que entendemos admite excepción o modulación, o mejor, valoración de prueba adecuada a las concretas circunstancias del caso. Así, en el supuesto de autos, no consta ciertamente cuales fueron los ingresos percibidos hasta fecha de devengo, mes de octubre de 2002, pero si se infiere, de las declaraciones del año 2001 y 2002 que los ingresos por dirección de dichas empresas

constituye en efecto no solo la principal, sino la única fuente de renta del sujeto, y ello, cualquiera que sea la forma en la que se produzca el abono de retribuciones dentro del ejercicio, que en principio, debería tender a diferir dicha retribución a cierre del ejercicio y constatación de resultado, sin tener que arriesgar por ello beneficio fiscal" (pág. 5).

4. Seguidamente, se alude la lesión del artículo 24.1 CE, que se basa en que no admitir la prueba propuesta fue causa de indefensión al recurrente, dado que no se le permitió "probar todo aquello que por otros medios probatorios podía llevar a cabo", lesionando la tutela judicial efectiva (pág. 5).

5. También se aduce que se vulnera la interpretación finalista de la norma y, con ello, la jurisprudencia de esta Sala que la recoge, citándose a este respecto las sentencias de 26 de mayo de 2016, de 18 de enero de 2016 y de 16 de julio de 2015. La vulneración de dichas sentencias por parte de la sentencia objeto de recurso -se sostiene-, "se efectúa desde el momento en que se aparta de las mismas y de su sentido finalista y por ello del espíritu de la ley, que no es otro que bonificar a las empresas familiares, que permanezcan en el tiempo y que constituya la fuente de ingresos de los miembros de la misma" (pág. 7). Teniendo únicamente como fuente de ingresos el recurrente las empresas familiares -se añade-, "que aún permanecen vivas y que continúan siendo sus únicas fuentes de ingresos, transcurridos 16 años desde el fallecimiento de su padre (el causante) el rigorismo probatorio es manifiestamente excesivo y se aparta de la reiterada norma finalista, que debe ser la que prime por ser de interés casacional" (pág. 7).

Por otro lado, se afirma que es el año o ejercicio fiscal del fallecimiento el momento "que habría de tomarse en consideración, para verificar el cumplimiento de los requisitos, exigidos por el art. 20.2.c) que remite al art. 4 IP, pues de no entenderse que el computo o periodo es el año en general del fallecimiento en que se cumplen los requisitos (entendiendo a 31 de diciembre), se pueden dar circunstancias injustas o imposibles, como pudiera ser un fallecimiento un día 1 de enero o en los primeros días del año, o más allá en los primeros meses del año, frente a fallecimientos que se produjeran a finales de año o en los últimos días del año, donde los ingresos bien del causante o del descendiente, ya cumplirían por el transcurso del tiempo". "En el caso que nos ocupa el período en el que se debe acreditar el cumplimiento de los requisitos debe ser el período en el que se devenga el Impuesto de Sucesiones, esto es, en el año 2.002, al ser éste el ejercicio en el que fallece el causante, con independencia de que sea este último o uno de los herederos, dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma para los miembros del grupo familiar, quien lleve a cabo las funciones de dirección en la empresa" (pág. 8).

Al recurrente -se concluye en este punto- la sentencia impugnada "le reconoce todas sus peticiones, pero la desestimación proviene por no probar 14 años después del fallecimiento de su padre, los ingresos al día de fallecimiento, aun cuando en la prueba se puede comprobar que tanto su renta de 2001 (año antes del fallecimiento), como en 2002 (año del fallecimiento) sus ingresos provenían únicamente de las empresas familiares, [y] tenía en GALYMER más del 50% de su ingresos totales" (pág. 9).

6. Finalmente, se expresan las pretensiones deducidas por el recurrente: (i) que "la reducción del art. 20.2.c) de LISD, con respecto a la determinación de su base liquidable, debe tener en cuenta el periodo impositivo del ejercicio en el que se produce el fallecimiento del causante, y en cómputo general del año (a 31 de diciembre) a efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos en los herederos, cuando éstos no concurren personalmente en el causante y que el beneficio fiscal se aplique a la verificación de las condiciones en un descendiente", y "todo ello con independencia de la forma en que se perciban las retribuciones"; (ii) que "el impuesto de renta y patrimonio influyen para justificar el cumplimiento en el descendiente de los requisitos para obtener la reducción del art. 20.2.c) de LISD, a los que se remite dicho precepto y por tanto debe tomarse todo el periodo de un ejercicio fiscal con independencia de la forma en que se perciban las retribuciones"; y (iii) la aplicación finalista de la interpretación del artículo 20.2.c) LISD, en relación con el apartado 8.Dos.c) del artículo 4 LIP, en cuanto a los requisitos exigidos al heredero, cuando su única fuente de ingresos son las propias empresas familiares.

7. En virtud de todo lo expuesto, se solicita de este Tribunal que dicte sentencia que: "determine que cualquiera que sea la forma en que se produzca el abono de las retribuciones de las empresas familiares dentro del ejercicio del año del fallecimiento del causante, cuando sean la principal o única fuente de ingresos, es

suficiente para cumplir el requisito exigido para la bonificación por empresas familiares en el Impuesto de Sucesiones"; que "determine que a tal efecto el periodo que ha de tomarse en cuenta es el computo del año en general y a cierre de ejercicio y no el día del fallecimiento"; que declare que "ha de tenerse en cuenta lo anterior por ser el espíritu del legislador y con interpretación finalista de la norma, pues la bonificación de las empresas familiares, cuando se cumplan los requisitos exigidos, no puede ser de exclusivo rigorismo los ingresos obtenidos al día del fallecimiento, porque podría dar lugar a situaciones injustas dependiendo del momento del fallecimiento"; que "se entienda que Don Jose Carlos cumplía sobradamente todos los requisitos"; que "tenga por acreditado que las retribuciones de Don Jose Carlos , a la fecha del fallecimiento del causante, representaban más de la mitad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal"; que "reconozca al recurrente su derecho al reintegro de la cantidad de 20.357,07 euros indebidamente abonados, junto con los intereses legales correspondientes"; y que condene, expresamente, a las demandadas a las costas del procedimiento.

#### **Quinto. Oposición al recurso de casación de la Comunidad de Madrid.**

1. La Comunidad de Madrid se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 20 de agosto de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, tras hacer referencia a la cuestión casacional objetiva, denuncia que el recurrente amplía el debate a cuestiones no planteadas en el auto de admisión del recurso, concretamente, la pretendida infracción de los artículos 60.3 LJCA y 24.1 CE , "para terminar incluyendo, como pretensión final de su recurso, la consistente en que "se entienda que Don Jose Carlos cumplía sobradamente todos los requisitos"; pronunciamiento que, por otra parte, es estrictamente fáctico y, por ende, vedado del ámbito casacional ( artículo 87 bis.1 de la LJCA )" (pág. 3).

Con esta manera de proceder se vulneraría el artículo 93.1 LJCA , sin que resulte aplicable lo dispuesto en el artículo 90.4 de la misma Ley , pues "en el supuesto que nos ocupa, no nos encontramos ante normas relacionadas con las que han sido admitidas para su consideración, sino con preceptos de leyes procesales ( artículo 60.3 de la LJCA ), absolutamente desvinculados con las normas sustantivas o de fondo cuyo análisis se plantea (artículos 20.2.c) de la LISD y artículo 4.0cho.Dos.c) de la LIP)" (pág. 3). Lo que en realidad se está pretendiendo -se dice- "no es única ni principalmente el examen de una cuestión jurídica -cual es la del acoompasamiento entre un impuesto instantáneo (ISD) y otros dos periódicos (IP e IRPF) a los efectos de aplicar al primero una reducción o beneficio fiscal cuya regulación remite a la normativa de los segundos-, sino, además, el examen por es[ta] Sala de si los requisitos para aplicar el beneficio fiscal se cumplen en su concreto caso". Pero "si efectivamente se hubiese admitido dicho motivo casacional y se pudiera llegar a apreciar que la prueba propuesta era esencial y que le fue indebidamente denegada", procedería ordenar la retroacción de actuaciones ( artículo 93.1, in fine, LJCA ), al "tratarse de una infracción procesal, y no directamente una sentencia sobre el fondo del asunto, como se reclama. Máxime cuando nos encontramos ante una cuestión relativa a la valoración de la prueba que, en principio, se encuentra reservada al juzgador de instancia" (pág. 4).

2. Con carácter subsidiario, se aduce que la prueba reclamada fue debidamente denegada, ya que "la acreditación del requisito relativo a que D. Jose Carlos percibiese más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos de las mercantiles LUVAL PROYECTOS, S.L. y GALYMER, S.A., ante la ausencia de aportación de prueba documental que lo sustentase, pretendía sustituirse a través del llamamiento de dos testigos empleados de la empresa, uno de los cuales era, además, pariente del demandante" (pág. 4). Es más, la prueba solicitada ni siquiera resultaría apta para probar el requisito legal expuesto, como se señala en el Auto de 22 de septiembre de 2016 .

3. En cuanto a la cuestión de fondo -a qué ejercicio debe atenderse a los efectos de determinar el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 4.0cho.Dos.c) LIP en el caso en que el administrador de la empresa familiar no sea el propio causante, sino uno de sus parientes-, después de reproducir dicho precepto y el artículo 20.2.c) LISD, y reseñar el criterio de la resolución del TEAR recurrida, de 24 de julio de 2015, y de la sentencia impugnada, se subraya que esta última se basa en la sentencia de este Tribunal de 16 de diciembre de 2013, dictada en el recurso de casación 28/2010 , y se transcribe parte de su FJ 5º.

Después se recuerda que la doctrina expresada en nuestra sentencia ha sido adoptada en la actualidad por diversos órganos jurisdiccionales, entre los que se encuentra el Tribunal Superior de Justicia de Madrid y los Tribunales Superiores de Justicia de Asturias, Aragón y Galicia, en resoluciones que se citan.

De lo anterior el letrado de la Comunidad de Madrid concluye que la "cuestión relativa al periodo de renta al que debe atenderse para determinar si se cumplen o no los requisitos para aplicar la reducción contemplada en el artículo 20.2.c) de la LISD se encuentra ya resuelta", "y es la misma tanto si dichos requisitos han de concurrir en el causante como en alguno de sus familiares; debiendo atenderse en todos los casos al año en que falleció aquél, aun cuando en el segundo supuesto no se produzca el devengo anticipado del IRPF respecto de sus parientes" (pág. 9). Además, la anterior interpretación se estima la más acorde con una interpretación finalista de la norma, y su mantenimiento deseable por razones de seguridad jurídica, al haberse adoptado esa solución por todos los Tribunales citados y no haberse producido modificación normativa alguna que justifique un cambio de criterio en relación con esta cuestión.

En el concreto supuesto que nos ocupa -se recalca-, "no ha sido el que se haya considerado uno u otro ejercicio lo que ha determinado la desestimación del recurso en la instancia, sino el hecho de que la Sala no consideró acreditada la concurrencia del requisito de que la remuneración percibida por el actor representase más del cincuenta por ciento de sus ingresos totales, con independencia de si se atendiese a los ejercicios 2001 ó 2002, tratándose, por tanto, de una cuestión de estricta valoración de prueba". A este respecto, se reproduce parte del FJ 6º de la sentencia impugnada y parte del voto particular a la misma, que -se afirma- mantiene el mismo criterio, siendo la discrepancia existente entre el parecer general de la Sala y el del voto particular, no de carácter jurídico, sino "de valoración probatoria, considerando el parecer discrepante que de la prueba aportada podría llegar a inferirse el cumplimiento de un requisito que, por el contrario, la opinión mayoritaria rechaza" (pág. 11).

**4.** En virtud de todo lo expuesto, se solicita de este Tribunal que "dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación interpuesto y se confirme la sentencia recurrida, manteniendo la doctrina jurisprudencial existente hasta el momento, que es la fijada en la sentencia de 16 de diciembre de 2013 y la aplicada por la sentencia de instancia, según la cual, en caso de que los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) de la LISD en relación con el 4.Octavo.Dos de la LIP hayan de ser apreciados en relación con uno de los familiares del causante y no respecto de éste, el ejercicio en el que debe examinarse su concurrencia ha de ser el mismo que aquél en que se produzca el devengo del impuesto" (pág. 12).

#### **Sexto. Oposición al recurso de casación de la Administración General del Estado.**

**1.** El abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 18 de julio de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, tras recordar cuál es la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión del recurso, pasa directamente a responder a las infracciones de normas y de jurisprudencia alegadas por el recurrente.

Con este propósito, tras recordar el contenido de los artículos 20 LISD y 4.Ocho, apartado 2, letra c), LIP, y del artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por 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 (BOE de 6 de noviembre), el abogado del Estado señala que "para determinar con exactitud el cumplimiento del requisito de que las retribuciones percibidas por el sujeto pasivo del Impuesto por la dirección de la entidad constituyen la principal fuente de renta, cuando tales retribuciones sean percibidas por un miembro del grupo familiar y no por el propio causante, surge la duda del ejercicio fiscal a tener en cuenta, si el ejercicio anterior al del devengo del ISD o el mismo ejercicio del devengo anticipado del IRPF, producido con el fallecimiento del causante". Y sostiene que esta cuestión concreta ha sido ya analizada y resuelta en la sentencia de esta Sala de 16 de diciembre de 2013, casación 28/2010 (de la que se transcribe parte de sus fundamentos), aunque nada afirma el auto de admisión en este sentido, por lo que se trataría ya "de ratificar la doctrina sentada en la sentencia indicada con un nuevo fallo de forma muy similar al supuesto de existencia de jurisprudencia del artículo 88.3.a) LJCA, que requiere una matización, precisión o ratificación posterior (Auto de 15 de marzo de 2017, casación 93/2017)" (pág. 5).

Concretamente, se sostiene que para esta Sala "el periodo a tener en cuenta en todo caso, aunque el ejercicio de las funciones directivas se lleve a cabo, como aquí, no por el causante sino por el descendiente y pese a que en él no se produzca el devengo anticipado del IRPF del ejercicio en que tiene lugar el deceso, no es otro que el año en que se produjo el devengo del ISD, en este caso el año 2002, en concreto del 1 de enero al 15 de octubre de ese año, fecha en que falleció el causante, D. Bienvenido, debiendo acreditarse la cuantía de los ingresos en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, según expresión literal de la

sentencia". Con ello -se añade- se da respuesta a la segunda cuestión a la que se refiere el auto de admisión auto consistente en "determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cual es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad" (pág. 7).

Siendo ello así, para el abogado del Estado "la cuestión queda reducida a un tema estrictamente probatorio consistente en la acreditación de que, durante ese periodo de tiempo, la mayor fuente de ingresos procedía del desarrollo de funciones directivas en la empresa habiendo entendido y valorado la Sala de instancia (FD Sexto) que los elementos de prueba aportados por [el] recurrente ante la misma no son suficientes para acreditar el cumplimiento de este requisito, rechazando su pretensión, con invocación de los principios y preceptos reguladores de la carga de la prueba ( artículos 114 LGT/1963 y 105 LGT/2003 )" (pág. 7). Y se recalca que sobre esta cuestión "no cabe pronunciamiento alguno de esa Sala al ser ajenas al debate casacional todas las cuestiones relacionadas con la valoración de la prueba excediendo, por otro lado, de los límites fijados en el propio auto de admisión", como señalaría la sentencia de esta Sala de 23 de mayo de 2018, recurso de casación 1880/2017 , FJ 2º.

**2.** Con fundamento en lo expuesto, el abogado del Estado solicita de esta Sala "un pronunciamiento en el que, interpretando el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), en relación con el apartado Ocho.Dos.c) del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , considere que el periodo que debe tomarse en cuenta para determinar si las retribuciones por la dirección de la entidad percibidas por el recurrente, en su condición de descendiente del causante, a los efectos de la aplicación de la reducción prevista en el primero de esos preceptos, no es otro que el periodo impositivo del IRPF en que se produjo el devengo del ISD, producido con el fallecimiento del causante determinante, a su vez, del devengo anticipado del IRPF, debiendo por ello y en todo caso desestimarse el recurso y confirmarse la liquidación girada pues los elementos de prueba aportados por el recurrente ante la Sala de instancia sobre los rendimientos percibidos en el periodo a considerar no son suficientes para acreditar el cumplimiento de este requisito" (págs. 8-9).

#### **Séptimo. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

Mediante providencia de 23 de octubre de 2018, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA , la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 9 de enero de 2019, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguallo Aviles, señalándose, mediante providencia de 22 de febrero de 2019, para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 14 de mayo de 2019, actos que efectivamente tuvieron lugar en la fecha señalada, con el resultado que a continuación se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por don Jose Carlos , al rechazar la aplicación al recurrente de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD porque considera (i) que el periodo de tiempo al que debemos remitirnos para comprobar la concurrencia del requisito de que la actividad empresarial o profesional constituya la principal fuente de renta de aquel "es el año 2002 en que se produjo el devengo del impuesto de sucesiones, del 1 de enero al 15 de octubre en que falleció D. Bienvenido [el causante], debiendo acreditarse la cuantía de los ingresos en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante", y (ii) que con las pruebas aportadas por don Jose Carlos "no es posible comprobar si al 15 de octubre de 2002 la principal fuente de renta del recurrente eran los ingresos obtenidos de las dos empresas familiares", es o no conforme a Derecho.

Las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 16 de marzo de 2018 , son las siguientes:

"(i) [R]esolver el acomodo de un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia LISD se remite para aplicar la reducción del artículo 20.2.c) en la determinación de su base liquidable, debiendo determinarse qué periodo debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos cuando éstos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente.

(ii) Y determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cual es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad".

Recordemos que la cuestión que nos suscita el auto de admisión tiene su origen en las premisas que siguen: (1ª) para tener derecho a la reducción recogida en el artículo 20.2.c) LISD es necesario que se trate de una empresa individual o negocio profesional a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.0cho.Uno LIP; (2ª) los requisitos exigidos por este último precepto son (i) que la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto que pasivo, y (ii) que dicha actividad empresarial o profesional constituya su principal fuente de renta; y (3ª) el único de los citados requisitos que la Administración autonómica y el Tribunal Superior de Justicia de Madrid niegan que concorra, por falta de aportación de prueba por don Jose Carlos , es el segundo.

Sin más preámbulos, pasamos a responder a las cuestiones casacionales objetivas, no sin antes adelantar que, a tal efecto, debemos comenzar por hacer referencia a la sentencia de esta Sala y Sección 468/2019, de 5 de abril último, pronunciada en el recurso de casación núm. 2313/2017 (ES:TS:2019:1370 ), puesto que en ella se plantean y resuelven cuestiones idénticas en lo sustancial a las que en este recurso de casación han sido objeto de debate.

**Segundo.** *Remisión íntegra a los razonamientos en la sentencia de esta Sala núm. 468/2019, de 5 de abril, que resuelve el recurso de casación núm. 2313/2017 .*

Dada la esencial identidad entre este asunto y el que hemos resuelto en la mencionada sentencia de 5 de abril último, procede reproducir in toto lo extensamente razonado en ella como base argumental de lo que debemos decir en esta sentencia, tras lo que será preciso efectuar la respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Razona así nuestra sentencia núm. 468/2019, de 5 de abril, que resuelve el recurso de casación núm. 2313/2017 :

" SEGUNDO. (...)

1. En lo que a este proceso interesa, el artículo 20.2. c) LISD dispone lo siguiente:

"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 art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable, se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a 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 falleciese el adquirente dentro de este plazo".

2. Por su parte, el apartado octavo del artículo 4 LIP, establece que estarán exentos del impuesto:

"Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades".

Y el apartado Dos, letra c), del precepto, 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".

3. También conviene traer a colación lo que establece el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por 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 (BOE de 6 de noviembre):

"La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, 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 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla 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. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto".

4. La recurrente dedica parte de su esfuerzo argumental a intentar demostrar que no resulta aplicable la doctrina sentada en nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013 (casación 28/2010; ES:TS:2013:6122), porque los hechos examinados en esta y los enjuiciados aquí -afirma- son completamente diferentes.

Y, ciertamente, mientras que en nuestro caso se trata de una empresa individual y hay que indagar si se cumplen en el causante los requisitos de la exención del artículo 4.Ocho LIP, en la sentencia de 16 de diciembre de 2013 (i) la controversia se centraba en la "concurrencia de los requisitos legales para aplicar la reducción del 95% de la base liquidable del impuesto sobre sucesiones, respecto de las participaciones de una determinada sociedad incluidas en la masa hereditaria"; y lo que se discutía era "si para determinar que el heredero había llevado funciones de dirección de la empresa, y percibido por ello una remuneración superior al 50% de la totalidad de sus rendimientos, había que estar al momento en que falleció el causante o al impuesto sobre la renta de las personas físicas del heredero efectivamente devengado, donde se hubieran declarado tales rendimientos por la actividad de dirección realizada".

Tales diferencias -allí, participaciones en una sociedad y examen del cumplimiento de los requisitos para la aplicación del artículo 20.2.c) en el heredero; aquí, empresa agrícola y análisis de la observancia de dichos requisitos en el causante-, sin embargo, no permiten prescindir sin más del criterio mantenido en la citada sentencia.

De hecho, en la misma recordábamos que (a) "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"; (b) que 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"; (c) y que los presupuestos de hecho de los que se partían en ambos recursos eran diferentes al allí enjuiciado, dado que 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", mientras que allí las

"circunstancias relevantes para aplicar la reducción no reca[ían] sobre el causante sino sobre uno de los herederos" (FJ 5º).

Y, después de dicho recordatorio, declaramos con carácter general y sin precisión alguna:

"Dijimos en las dos sentencias citadas, que el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el artículo 24.1 de la Ley. Añadíamos en la de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que "[A] tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión". Es cierto que no puntualizábamos cual era ese "último" periodo impositivo, pero de la solución dada al recurso se desprende que era el ejercicio de renta que, con devengo anticipado por aplicación del artículo 12 de la Ley 40/1998, se había producido con la muerte del causante. Es decir, en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso. Lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general" (FJ 5º).

5. Así pues, en nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013 el criterio de acudir a la fecha del devengo del ISD para comprobar si se cumplen los requisitos para la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD se establece con carácter general. Y no encontramos en este momento razones para que sea radicalmente modificado.

Lo anterior tiene como lógico corolario que la respuesta a la cuestión planteada en el auto de admisión debe ser la siguiente: en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD.

6. Decimos "en principio" porque, que ese sea el criterio general no significa que no pueda y, de hecho, deba ser modulado o precisado en atención a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales.

Y es que ya en nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013, después de advertir que el problema que se nos planteaba en el recurso giraba "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", precisábamos "que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo acompasar 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" (FJ 4º).

7. Y, precisamente, nuestra doctrina debe ser matizada o modulada cuando concurren las circunstancias particulares que se dan en este proceso, a saber: (a) cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año; y (b) cuando además se ha acreditado sobradamente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica constituía la principal

fuentes de renta de la causante, esto es, que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas procedían de rendimientos netos de la actividad agrícola.

Y debemos matizar nuestro criterio en estos casos, al menos, por las razones que exponemos a continuación.

7.1 En primer lugar, porque aplicar la doctrina general en estos casos no se compadecería con la finalidad de la reducción del artículo 20.2.c) LISD, sobre la que en nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013 dijimos lo siguiente:

"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)]" (FJ 4º).

7.2 En segundo lugar, es pertinente también subrayar que el criterio patrocinado por la Administración era el que mantenemos para los supuestos señalados cuando quien ejercía las funciones directivas no era el causante sino uno de los herederos.

Así, como recordábamos en la tantas veces citada sentencia de 16 de diciembre de 2013, 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, 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" (FJ 5º).

Concretamente, decía el apartado III.1.3 de la Resolución 2/1999:

"En cuanto al requisito exigido por el artículo 4.octavo.dos de la Ley 19/1991, de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, habrá que atender 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".

En definitiva, de acuerdo con el apartado transcrito, la Dirección General de Tributos venía entendiendo que cuando era uno de los herederos el que cumplía los requisitos para que pudiera aplicarse la reducción, había que atender "a los rendimientos percibidos durante el último periodo impositivo". Como para el heredero el año de fallecimiento no era el último periodo impositivo, se acudía al inmediato anterior, porque era el cerrado (o "último", como dice la Resolución) al tiempo del óbito.

En cambio, cuando quien los cumplía era el causante, dice la Resolución que hay que atender al periodo impositivo comprendido entre "el primer día del año y la fecha de fallecimiento", porque es el último cerrado para aquel, claro está. Y es este periodo el que se comprueba para constatar el cumplimiento de los requisitos.

7.3 En tercer lugar, cuando está suficientemente acreditado (a) que la actividad económica ejercida por el causante produce solo rendimientos a partir del segundo semestre del año y (b) que en los ejercicios anteriores

dicha actividad constituía su principal fuente de renta, es absurdo negar al heredero el derecho a la reducción del artículo 20.2.c) LISD por la circunstancia de que, como el óbito -un hecho que, en principio, no depende de él ni del causante- se produce en el primer semestre, no se cumple el requisito de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Pocas dudas existen de que, acreditadas las circunstancias referidas en el párrafo anterior, si el fallecimiento del causante se produjera, por ejemplo, el 2 de enero o el 30 de diciembre, la Administración reconocería el derecho a la reducción controvertida, en el segundo caso porque se observarían en el momento del devengo del ISD los requisitos del artículo 4.Octavo.dos LIP, y en el primero, porque necesariamente habría que acudir al ejercicio anterior para comprobar que se cumplen.

8. A la luz de lo expuesto, la respuesta a la cuestión casacional objetiva sería, con la modulación que hemos establecido, la siguiente: en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD. Sin embargo, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento.

Aunque sin duda pueden darse otras circunstancias excepcionales que reclaman la aplicación de la matización de nuestra doctrina, no es el caso de precisarlas en este momento porque no es preciso para resolver este proceso.

*TERCERO. Criterios interpretativos sobre el artículo 20.2.c) LISD, en relación con el apartado Ocho.Dos.c) del artículo 4 LIP.*

1) En principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD.

2) Sin embargo, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante".

En síntesis, en nuestra sentencia de 5 de abril de 2019 hemos dicho:

a) Con fundamento en nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013 , que 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.

b) Que ese criterio general puede y, de hecho, debe ser modulado o precisado en atención a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales como, entre otras, (a) cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año; y (b) cuando además se ha acreditado sobradamente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta de la causante, esto es, que

al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenían de rendimientos netos de la actividad agrícola.

**Tercero.** *Criterios interpretativos sobre el artículo 20.2.c) LISD, en relación con el apartado Ocho.Dos.c) del artículo 4 LIP.*

De acuerdo con nuestra sentencia núm. 468/2019, de 5 de abril, el periodo que debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos.c) LIP, para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cuando aquellos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente, es -salvo supuestos excepcionales- el del año en que se produce el devengo del ISD; debiendo, en particular, acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante.

**Cuarto.** *Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.*

Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es la desestimación del recurso de casación y la confirmación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional, rechazando la aplicación al recurrente de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, porque considera que el requisito de que la actividad empresarial o profesional constituya la principal fuente de renta del heredero recurrente debe concurrir en la fecha del fallecimiento del causante, es decir, en el momento del devengo del ISD, y que deben cuantificarse los ingresos percibidos por el actor de las empresas hasta esa fecha.

Debemos llegar a esa conclusión porque ni se alegan ni, en cualquier caso, se aprecian, las circunstancias enunciadas en nuestra sentencia de 5 de abril de 2019, ni cualesquiera otras (no constituyen *numerus clausus*) que permitan excepcionar el criterio general, y porque, como denuncian tanto el letrado de la Comunidad de Madrid como el abogado del Estado, el debate que plantea el recurrente no es en puridad jurídico, sino de valoración de la prueba.

En efecto, como hemos reflejado en los antecedentes, partiendo de que el "período de tiempo al que debemos remitirnos para comprobar la concurrencia del requisito es el año 2002 en que se produjo el devengo del impuesto de sucesiones, del 1 de enero al 15 de octubre en que falleció D. Bienvenido, debiendo acreditarse la cuantía de los ingresos en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante", y de que a los efectos de demostrar el cumplimiento del citado requisito, el recurrente ha presentado el resumen anual de retenciones del IRPF (modelo 190) y el certificado de estas retenciones, así como la declaración del IRPF de este, el Tribunal a quo llega a la convicción de que no es posible comprobar si al 15 de octubre de 2002 la principal fuente de renta del recurrente eran los ingresos obtenidos de las dos empresas familiares, pues aunque el actor sostiene que el cobro de los emolumentos era mensual, por lo que deben prorratearse los ingresos anuales hasta el devengo del impuesto, si admitimos el sistema de cálculo que propugna, corremos el riesgo "de dejar a la voluntad del heredero la ventaja fiscal permitiéndole configurar sus requisitos después de la muerte del causante". Asimismo, la Sala de instancia habla de la facilidad de la acreditación del requisito "mediante la presentación de los modelos de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF trimestrales o mensuales, incluso de las nóminas, de los documentos bancarios o de los apuntes contables de los pagos en que aparezcan sus fechas concretas".

Y frente a tales argumentos el recurrente se limita alegar la vulneración de la interpretación finalista que nuestras sentencias han hecho del artículo 20.2.c) LISD, porque, a su juicio, "resultan acreditados los ingresos del miembro del grupo familiar respecto al que se hace el cómputo tanto para el año 2001, como para el año 2002 (fecha de fallecimiento del causante), pudiendo constatar que la práctica totalidad de sus ingresos se obtienen de las empresas familiares respecto de las que se pretende la reducción, tanto en el año 2001, como en el año 2002" (pág. 4); y porque debería admitirse una "excepción o modulación, o mejor, valoración de prueba adecuada a las concretas circunstancias del caso" (pág. 5). Criterio que, por cierto, también mantiene el voto particular a la sentencia cuando señala que la "afirmación de que dichas empresas familiares no son la principal fuente de renta a fecha de devengo, solo serían asumibles por aplicación de precepto específico de la Ley del Impuesto de Sucesiones, pero no por aplicación directa y rigurosa de doctrina Jurisprudencial no referida a la concreta problemática y enfoque de los presentes autos, que por tanto entiendo admite excepción o modulación, o mejor, valoración de prueba adecuada a las concretas circunstancias del caso. Así, en el supuesto de autos, no consta

ciertamente cuales fueron los ingresos percibidos hasta fecha de devengo, mes de octubre de 2002, pero si se infiere, de las declaraciones del año 2001 y 2002 que los ingresos por dirección de dichas empresas constituye en efecto no solo la principal, sino la única fuente de renta del sujeto, y ello, cualquiera que sea la forma en la que se produzca el abono de retribuciones dentro del ejercicio, que en principio, debería tender a diferir dicha retribución a cierre del ejercicio y constatación de resultado, sin tener que arriesgar por ello beneficio fiscal" (el énfasis es nuestro).

Lo que se discute, por consiguiente, es la valoración de la prueba, ámbito que se sitúa extramuros de la casación -salvo supuestos que ni se han alegado, mucho menos argumentado, ni cabe apreciar-, como hemos dicho, por ejemplo, en la sentencia de 23 de mayo de 2018, recurso de casación 1880/2017 : "debemos primero centrar el debate casacional, depurándolo de aspectos de la impugnación en que, notoriamente, quedan desbordados los contornos procesales que le son propios, como los atinentes a la valoración de la prueba del valor real que ha llevado a cabo la Sala juzgadora. En tal condición, las cuestiones de prueba quedan extra muros de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo la impronta del nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que erradica de la casación la resultancia fáctica, se debe añadir ahora, significativamente, la carencia de interés casacional que presenta la precisión de los hechos debatidos en un asunto judicial" (FJ 2º).

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativo, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

#### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

#### **Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Eloísa Prieto Palomeque, en nombre y representación de don Jose Carlos , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 18 de julio de 2017, que desestima el recurso número 1047/2015 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de julio de 2015, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 presentada contra la liquidación provisional núm. NUM001 girada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 20.723,17 euros.

#### **Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales causadas en esta instancia y respecto de las correspondientes a la instancia cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Jesus Cudero Blas D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada 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.