



Roj: **STS 1175/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1175**

Id Cendoj: **28079130022019100111**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/04/2019**

Nº de Recurso: **2173/2017**

Nº de Resolución: **480/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 10924/2016,**
ATS 7998/2017,
STS 1175/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 480/2019

Fecha de sentencia: 08/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2173/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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.: 2173/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 480/2019

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. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 8 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2173/2017, interpuesto por doña Reyes , representada por la procuradora de los Tribunales doña Beatriz Verdasco Cediell, con la asistencia letrada de don Ángel Cobos Martínez, contra la sentencia núm. 1009, de 5 de octubre de 2016, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestima el recurso 1097/2014 , formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2014, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 instada contra la liquidación provisional núm. NUM001 , girada por el **Impuesto** de Sucesiones devengado por la partición de la herencia de D.^a Violeta , por cuantía de cuantía 15.128,35 euros (12.803,59 de cuota tributaria y 2.324,76 de intereses de demora).

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la Comunidad de Madrid, representada y defendida por letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 5 de octubre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , desestimatoria del recurso de ordinario núm. 1097/2014.

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) Doña Violeta falleció en Sevilla el día 19 de julio de 2007, en estado de viuda, dejando como causahabientes a Doña Reyes (hija), recurrente en este proceso, y a Doña María Virtudes (nieta). La causante otorgó testamento el día 31 de diciembre de 2003 ante notario de Madrid.

b) Doña Reyes presentó el día 15 de enero de 2008 la autoliquidación correspondiente al **Impuesto** sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"], practicándose una reducción del 95% en la base imponible por la adquisición de la actividad agrícola "Fincas rústicas afectas a la Explotación agrícola denominada "El judío" compuesta por parcelas ubicadas en los municipios de Écija (Sevilla) y Palma Del Río (Córdoba)".

c) El día 16 de marzo de 2011 se emite "Propuesta de Liquidación de Trámite de Alegaciones" por la Subdirección General de Inspección de los Tributos, considerando que, a la vista de los datos disponibles, no procedía aplicar la reducción del 95% sobre la actividad agrícola de la causante. El 12 de abril de 2011 doña Reyes presentó alegaciones por no estar conforme con la citada "Propuesta de Liquidación" y aportó nuevos datos.

d) Finalmente, el 2 de junio de 2011, se dictó liquidación provisional en concepto de ISD por un importe total de 15.128,35 euros (12.803,59 de cuota tributaria y 2.324,76 de intereses de demora). La liquidación provisional iba acompañada de un informe emitido por la Subdirección General de Gestión Tributaria, en el que, tras recordar que para tener derecho a la reducción recogida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto** sobre Sucesiones y Donaciones ["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.Ocho.Uno" de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del **Impuesto** sobre Patrimonio ["LIP "], y que los requisitos exigidos por el citado artículo son (i) que la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, y (ii) que dicha actividad empresarial o profesional constituya su principal fuente de renta, alcanza la siguiente conclusión:

"Se ha podido comprobar que la actividad la actividad agrícola: Fincas rústicas afectas a la Explotación agrícola denominada "El judío" compuesta por parcelas ubicadas en los municipios de Écija (Sevilla) y Palma del



Río (Córdoba), se realiza a través de la comunidad de bienes "VEGA DEL GENIL CB", entidad en régimen de atribución de rentas, siendo titular la causante, hasta la fecha de su fallecimiento, con un grado de participación en la misma del 33,33%. Se cumple el primero de los requisitos.

En el ejercicio 2007 no se ha presentado la declaración de IRPF de la causante: por lo tanto, no consta que en ese ejercicio desarrollara actividad económica.

Por otro lado, según la documentación aportada en el trámite de alegaciones los rendimientos de la actividad, a fecha de fallecimiento, eran negativos.

Por lo tanto, no se cumple el segundo de los requisitos".

3. Contra la mencionada liquidación provisional se interpuso reclamación económico-administrativa núm. NUM002 , que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"], de 25 de junio de 2014, con el fundamento que reproducimos a continuación:

"SEGUNDO: [...] En el presente caso, la reducción se refiere a la inclusión en la herencia de unas fincas rústicas afectas a una actividad agrícola, a las que sea de aplicación la exención regulada en el apartado 8º del art. 4 de la ley 19/1991 de 6 de junio, del **Impuesto** sobre el Patrimonio . Según dicho apartado deben concurrir los siguientes requisitos en la persona del empresario o profesional para el caso de empresas individuales o negocios profesionales (incluyendo aquí las explotaciones agrícolas):

1. Que desarrolle la actividad de forma personal, habitual y directa.
2. Y que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. Al respecto, según el RD 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 "(...) se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas provenga del rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate".

No es objeto de controversia el primero de los requisitos mencionados, ya que de la Base de Datos de la AEAT y de la documentación aportada en su día en el trámite de alegaciones, se deduce que las fincas rústicas afectas a la explotación agrícola de referencia se realiza a través de una comunidad de bienes, entidad en régimen de atribución de rentas, siendo titular la causante, hasta la fecha de su fallecimiento, con un grado de participación en la misma del 33,33%.

TERCERO: Y en cuanto al otro requisito, según el informe emitido por la Subdirección General de Gestión Tributaria, en el ejercicio 2007 no se presentó la declaración de IRPF de la causante, por lo que no consta que en dicho ejercicio desarrollara actividad económica alguna, alegándose al respecto por la ahora reclamante, que en el año 2007 no se presentó declaración del IRPF de la causante por cuanto los resultados de la explotación a la fecha de su fallecimiento eran negativos.

De todo lo anterior debe concluirse que, al no cumplirse el segundo de los requisitos exigidos, a la explotación agrícola objeto de controversia no le resulta aplicable la exención prevista en el artículo 4º 8 de la Ley 19/1991, del **Impuesto** sobre el Patrimonio , y, por tanto, su transmisión por herencia no debe gozar del beneficio de la reducción del 95% en la base imponible, contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, del **Impuesto** sobre Sucesiones ".

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEARM, doña Reyes instó recurso ordinario núm. 1097/2014 ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con base, en esencia, en el siguiente razonamiento: (i) desde el "año 1.998, año siguiente a la constitución de la comunidad de bienes, y hasta su fallecimiento, los únicos ingresos percibidos por la causante fueron los derivados de la explotación agrícola denominada "El Judío", a través de la comunidad de bienes Vega del Genil"; (ii) los "cultivos habituales de la explotación agrícola "El Judío" son trigo, maíz, girasol y algodón", y el "momento de su recolección en Córdoba y Sevilla, provincias en las que se encuentra enclavada la explotación agrícola, comienza a partir del mes de julio y finaliza a mediados de noviembre", razón por la cual "la mayor parte de los ingresos comienzan a producirse en esos meses y terminan en meses posteriores al mes de noviembre"; (iii) por tanto, en "el primer semestre de cada año natural, los resultados de la explotación son normalmente NEGATIVOS"; (iv) debemos "entender, por tanto, que las fincas que integran la explotación agrícola "El Judío" son bienes necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial de la causante" y que esta actividad empresarial constituyó desde el ejercicio 1.998 su principal fuente de renta, tal como establece el art. 4.Ocho de la Ley del **Impuesto** Sobre el Patrimonio , por lo que es de aplicación la reducción del 95% que establece el art. 20.2.c) de la Ley del **Impuesto** Sobre Sucesiones y Donaciones "; (v) el "hecho de que, justo en el momento del fallecimiento de la causante el



rendimiento de la explotación fuese negativo, como lo era habitualmente en el primer semestre de cada año, no debe ser impedimento para la aplicación de la reducción".

La Sala de instancia desestimó el recurso a través de la sentencia ahora recurrida, en la que confirmó la liquidación provisional y las resoluciones administrativas dictadas.

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

"TERCERO.- Para la resolución del presente recurso se ha de partir de lo dispuesto en el artículo 20.2. c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto** sobre Sucesiones y Donaciones, conforme al cual:

[...]

Y conforme al citado apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del **Impuesto** sobre el Patrimonio, estarán exentos del **impuesto**:

[...]

CUARTO.- La sentencia del TS de 16 de diciembre de 2013, a la que nos venimos refiriendo, declara lo siguiente:

*(...) el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en cómo acomodar un **impuesto** instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos **impuestos** periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo acompañar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el **impuesto** sobre la renta de las personas físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998 (BOE de 10 de diciembre), texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), y la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), o para el **impuesto** sobre el patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991.*

*La tarea que toca abordar es cómo se articula la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado periodo de generación, con el puntual y concreto momento del devengo del **impuesto** sobre sucesiones.*

QUINTO.- *En esta tesitura, la Administración autonómica parte de la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del **impuesto** sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. Concretamente, en su apartado 1.3.a), en relación con el requisito del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley de patrimonio, respecto de las funciones y retribuciones percibidas por el sujeto pasivo por las labores de dirección ejercidas y su porcentaje sobre el resto de los rendimientos, exigía que se atendiera "a los rendimientos percibidos durante el último periodo impositivo: en concreto, en el supuesto de sucesión mortis causa, habrá que atender, en principio, al periodo comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas del causante". Afirma que cuando es el causante quien, al tiempo de fallecer, ejercía las funciones directivas para determinar si se cumplen o no las condiciones exigidas por el artículo 20.2.c), habrá que tomar en consideración el periodo comprendido entre el día 1 de enero del año de su fallecimiento y aquel en que éste tiene lugar. Sin embargo, si quien ejercía las funciones de dirección no era el fallecido sino cualquier otro de los miembros del grupo familiar, de cara a la aplicación de la reducción controvertida hay que atender a los datos del ejercicio de renta declarados anterior a la muerte del causante.*

En el presente caso, fallecida doña Elisenda el 29 de mayo de 2000, el ejercicio de renta de relevancia para determinar si don Mariano llevaba a cabo actividades de dirección de la empresa familiar y si por ello percibió cantidades que superaron el 50% del resto de las rentas percibidas, debía ser el correspondiente al año 1999, ya devengado.

Podemos anticipar que no compartimos el criterio interpretativo que realiza la Administración para combatir la sentencia y, con ello, para negar la reducción de la base liquidable controvertida.

*Hay que advertir que esta cuestión no ha sido directamente abordada por la jurisprudencia de esta Sala. No obstante, en nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011 (casación 2124/06) y 26 de octubre de 2012 (casación 6745/09), nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) del **impuesto** sobre sucesiones. En ambos casos afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del **impuesto** sobre sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. Sin embargo, los presupuestos de hecho de los que se partían en ambos recursos eran diferentes al aquí enjuiciado. En ambas sentencias la condición y circunstancia relevante de la realización de actividades de*



direccion de la empresa, y con ello las retribuciones percibidas por tal concepto, concurrían en la persona del causante.

En el presente caso, las circunstancias relevantes para aplicar la reducción no recaen sobre el causante sino sobre uno de los herederos, concretamente don Mariano, hijo de la fallecida. No huelga recordar, como transcribimos en el fundamento anterior, que el artículo 4.º Ocho.Dos.c) de la Ley 19/1991 reconoce, cuando se trata de participaciones conjuntas, que basta con que las funciones de dirección y las retributivas se cumplan en cualquiera de las personas del grupo de parentesco para que todos se beneficien de la exención.

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

Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su **impuesto** sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso. Lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general. En el presente caso, por la Sala de instancia se constató y quedó acreditado que don Modesto percibió hasta el momento del fallecimiento cantidades que superaron el 50% del resto de sus retribuciones y rendimientos integrables en la base imponible general, por las efectivas labores de dirección en las empresas familiares.

Por último, debemos añadir que si aceptáramos el criterio defendido por la Administración y consideráramos como "último" ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. La solución propuesta por la Comunidad de Madrid, que rechazamos, nos llevaría a situaciones ciertamente absurdas; permitiría aplicar la reducción de la base liquidable a casos en los que concurriendo los requisitos exigidos en el heredero en el periodo impositivo de renta anterior al año en que se produjo el fallecimiento no se dieran en el momento en que acaeció el deceso. Por el contrario, haría inviable la aplicación de la reducción en aquellas empresas familiares constituidas o puestas en funcionamiento en el mismo año del fallecimiento del causante; en estos casos la referencia al "ejercicio anterior" impediría la reducción de la base, a pesar de que en la fecha del devengo del **impuesto** sobre sucesiones se cumplieran las condiciones exigidas."

Conforme a la doctrina citada, el recurso debe ser necesariamente desestimado, pues es claro que, a fecha de devengo del **Impuesto** de Sucesiones y en atención al devengo anticipado del **impuesto** de IRPF de la causante, al que debe estarse conforme a la jurisprudencia citada, no se puede afirmar que haya quedado acreditado que la explotación constituyera, a fecha de devengo del **impuesto** liquidado, la principal fuente de renta de la causante, pues los herederos no habían presentado la declaración del IRPF de la causante correspondiente al año de su fallecimiento, argumentando al respecto que los resultados de la empresa familiar, hasta el momento del fallecimiento, habían sido negativos.

Las alegaciones que realiza la recurrente, en cuanto a las particularidades y características propias de la empresa de autos y su ciclo productivo no pueden ser asumidas pues, en definitiva, conducen a una situación de absoluta indefinición e inseguridad jurídica en la aplicación de la reducción, a determinar no ya en función de concretos parámetros legales y jurídicos de general aplicación, sino más bien de un concepto económico o, simplemente, cotidiano o vulgar de lo que se deba entender por empresa familiar, no susceptible de una aplicación mínimamente rigurosa y previsible por la Administración tributaria.

Ciertamente, existe una gran variedad de modelos de empresa y ciclos productivos que determinan distintas formas de generación de rentas a lo largo del año o cuya periodicidad acaso no sea siquiera anual, sino que requiera de un ciclo más amplio para su valoración (Ej: empresa dedicada a la producción y comercialización de madera). Igualmente cabe imaginar, en la línea de interpretación finalista o material que la recurrente propone,



el supuesto de empresa familiar que, reuniendo todos los presupuestos necesarios desde el inicio de actividad, el año de devengo, (acaso por las dificultades propias o vinculadas al fallecimiento del quien venía dirigiéndola, acaso por fenómenos extraordinarios e imprevisibles), por excepción, arroje resultados negativos. Pues bien, no obstante lo anterior, o más bien precisamente por ello, no puede forzarse la interpretación y aplicación de los preceptos legales para que todo tipo de empresa encaje en el precepto legal, sino por el contrario admitir y asumir que solo será aplicable la reducción a aquéllas que si cumplan los presupuestos exigibles, lo que ineludiblemente conduce a la consideración del periodo en relación al IRPF en la forma determinada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Además y finalmente, como destaca la jurisprudencia a la que hemos hecho mención, lo que deberá acreditarse no es si en el periodo de devengo anticipado del IRPF a la fecha del fallecimiento del causante la empresa familiar ha tenido o no resultados negativos o positivos, sino que hasta ese momento del fallecimiento del causante las retribuciones por él percibidas 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 del IRPF. Y esto es lo que no ha sido acreditado en forma alguna por la demandante en el presente caso".

2. En resumen, según la sentencia, no procede la aplicación a la recurrente de la reducción recogida en el artículo 20.2.c) LISD porque: (i) de conformidad con nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013, el momento determinante para comprobar si concurren los requisitos para aplicarla -que son los del artículo 4.Ocho.Uno LIP- es el del devengo del **Impuesto** de Sucesiones, es decir, el del fallecimiento de la causante; (ii) y a fecha del devengo del **Impuesto** de Sucesiones y en atención al devengo anticipado del IRPF de la causante, al que debe estarse conforme a la jurisprudencia citada, no se puede afirmar que haya quedado acreditado que la explotación constituyera la principal fuente de renta de la causante, "pues los herederos no habían presentado la declaración del IRPF de la causante correspondiente al año de su fallecimiento, argumentando al respecto que los resultados de la empresa familiar, hasta el momento del fallecimiento, habían sido negativos"; (iii) por otro lado, no pueden asumirse las alegaciones que realiza la recurrente respecto a las particularidades y características propias de la empresa de autos y su ciclo productivo "pues, en definitiva, conducen a una situación de absoluta indefinición e inseguridad jurídica en la aplicación de la reducción, a determinar no ya en función de concretos parámetros legales y jurídicos de general aplicación, sino más bien de un concepto económico o, simplemente, cotidiano o vulgar de lo que se deba entender por empresa familiar, no susceptible de una aplicación mínimamente rigurosa y previsible por la Administración tributaria"; (iv) precisamente porque "existe una gran variedad de modelos de empresa y ciclos productivos que determinan distintas formas de generación de rentas a lo largo del año o cuya periodicidad acaso no sea siquiera anual, sino que requiera de un ciclo más amplio para su valoración", y cabe imaginar "el supuesto de empresa familiar que, reuniendo todos los presupuestos necesarios desde el inicio de actividad, el año de devengo", "por excepción, arroje resultados negativos", "no puede forzarse la interpretación y aplicación de los preceptos legales para que todo tipo de empresa encaje en el precepto legal, sino por el contrario admitir y asumir que solo será aplicable la reducción a aqueéllas que si cumplan los presupuestos exigibles"; (v) finalmente, lo que deberá acreditarse es si "hasta ese momento del fallecimiento del causante las retribuciones por él percibidas 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 del IRPF", y "esto es lo que no ha sido acreditado en forma alguna por la demandante en el presente caso".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

La representación procesal de doña Reyes preparó recurso de casación mediante escrito de 24 de noviembre de 2016. En dicho escrito la parte recurrente identificó como norma infringida por la sentencia impugnada el artículo 20.2.c) de la LISD.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 12 de julio de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 12 de julio de 2017, 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), señalando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente: "[p]recisar, en el marco de la operativa de aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, qué elementos materiales, temporales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.2.c) LISyD, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante".

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 de la LIP.

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.



La representación procesal de la Sra. Reyes interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 18 de octubre de 2017, que observa los requisitos legales.

Tras identificar y reproducir como normas infringidas los artículos 20.2.c) LISD y 4 Ocho. Uno LIP, y narrar brevemente los antecedentes, comienza recalcando: (i) que doña Violeta, la causante, "explotó directamente las fincas que conforman la explotación agrícola denominada "El Judío" desde el día 20 de diciembre de 1.997, fecha en la que constituyó, junto a dos de sus nietos, la comunidad de bienes denominada VEGA DEL GENIL C.B., cuyo único objeto era la explotación agrícola de la finca denominada "El Judío", propiedad de la causante" (pág. 4); (ii) que desde el "año 1998, año siguiente a la constitución de la comunidad de bienes, y hasta su fallecimiento, los únicos ingresos percibidos por la causante fueron los derivados de la explotación agrícola denominada "El Judío", a través de la comunidad de bienes Vega del Genil"; (iii) que "desde el año 1.998, en las declaraciones del **Impuesto** Sobre el Patrimonio la finca aparecía como bien afecto a la actividad económica y como bien exento"; y (iv) que desde el año 1.998 la causante no "tenía ningún otro ingreso, si acaso alguna pequeña percepción de intereses bancarios, absolutamente irrelevante" (pág. 5).

Seguidamente, se expone que los "cultivos habituales de la explotación agrícola "El Judío" son trigo, maíz, girasol y algodón", y que el "momento de su recolección en Córdoba y Sevilla, provincias en las que se encuentra enclavada la explotación agrícola, comienza a partir del mes de julio y finaliza a mediados de noviembre", razón por la cual "la mayor parte de los ingresos comienzan a producirse en esos meses y terminan en meses posteriores al mes de noviembre", de manera que incluso "pueden percibirse algunas pequeñas cantidades en el año siguiente, por haberse reservado pequeños porcentajes de la cosecha para su posterior venta en espera de hipotéticos mejores precios" (pág. 5). Los meses de diciembre a junio -se dice- "son meses de siembra y cultivo de lo sembrado, por lo que se generan, habitual y naturalmente, gastos que superan los ingresos. - Consecuentemente, el primer semestre de cada año natural, los resultados de la explotación son normalmente NEGATIVOS" (pág. 5).

Se pone como ejemplo que en los años 2.002 a 2.006 los resultados de la explotación agrícola en el primer semestre de cada año fueron negativos. Y se recuerda: (i) que en el expediente obran las cuentas de pérdidas y ganancias correspondientes al primer semestre de cada uno de esos años, así como las declaraciones del **Impuesto** sobre el Valor Añadido de cada uno de esos años, en las que se constata que la mayor parte de los ingresos se producen en el segundo semestre de cada año; (ii) que en el año de fallecimiento de la causante, 2.007, ésta no presentó declaración del IRPF porque los resultados de la explotación a la fecha del fallecimiento eran negativos, en concreto, -178.926,20 euros; (iii) que obra asimismo en el expediente la cuenta de pérdidas y ganancias de la comunidad de bienes Vega del Genil correspondiente al periodo que va desde el 1/1/2.007 al 19/7/2.007, fecha esta última en la que falleció la causante; (iv) que desde el año 1.998 los únicos ingresos percibidos por la causante fueron los derivados de la explotación agrícola "El Judío"; (v) que los resultados de la explotación agrícola en el primer semestre de cada año son habitualmente, por la propia naturaleza de los cultivos, negativos; (vi) que desde el año 1.998 las fincas afectas a la explotación agrícola se declararon en el **Impuesto** Sobre el Patrimonio como bienes exentos. Los citados -se dice- son hechos no controvertidos, aceptados por la Administración demandada, que han sido puestos de manifiesto en el expediente administrativo, en el procedimiento económico-administrativo y en el proceso contencioso-administrativo.

A su juicio, con los datos expuestos, las fincas afectas a la explotación deben ser objeto de la reducción del 95% de su valor que establece el artículo 20.2.c) LISD, "puesto que constituyen la única fuente de ingresos de la causante y así ha sido consecutivamente durante un importante número de años inmediatamente anteriores a su fallecimiento". Además, se "ha acreditado en el procedimiento que, por la propia naturaleza de la actividad agrícola desarrollada, primero se siembra y, por tanto, se gasta, y luego se recolecta y, por consiguiente se ingresa, razón por la que los rendimientos del primer semestre de todos los años son negativos, pero se compensan dando beneficios con los ingresos del segundo semestre" (pág. 7).

La sentencia impugnada, sin embargo, tomando como base la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2.013, no admite la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD porque entiende que se debe estar a la fecha del devengo del **impuesto** sobre sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. Pero, para la recurrente, hemos de tener en cuenta que el asunto que resuelve la citada sentencia "es completamente diferente" al suyo, "ya que se trata de la percepción de ingresos por la actividad de dirección de la empresa", mientras que en su caso "se trata del ejercicio directo de la actividad empresarial, de naturaleza muy diferente a la anterior, además de recaer en uno de los herederos, no en el causante" (pág. 7).

Si nos encontrásemos ante la percepción de un salario -se dice-, "lo natural es que se devengara mensualmente", por lo que "si éste fuese su única fuente de renta, bastaría con el devengo del salario algunos de los primeros días del mes de enero para que ya fuese su principal fuente de renta" (págs. 7-8). En esta línea,

la recurrente comparte el voto particular a la sentencia impugnada, emitido por don Virgilio , que reproduce parcialmente.

Por último, se añade que "la propia Comunidad Europea ha manifestado su preocupación por la continuidad de las empresas familiares. Así, en la recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1.994, 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 justificaba que se dispensara un trato adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento" (págs. 9-10).

Para finalizar, solicita de este Tribunal que dicte sentencia (i) que declare el derecho de la recurrente a la reducción que establece el artículo 20.2.c) LISD, "anulando y dejando sin efecto la sentencia objeto de casación y la liquidación efectuada por la Comunidad de Madrid en la que tiene su causa"; y (ii) que precise "con carácter general, en los supuestos de explotaciones económicas, qué ejercicio debe tenerse en cuenta para determinar si éstas constituyen la principal fuente de renta del causante" que, a su entender, "debe ser el ejercicio inmediato anterior completo cerrado a la fecha del fallecimiento. Es decir, en el caso que nos ocupa, puesto que la causante falleció el 19 de julio de 2.007, el ejercicio completo anterior a tener en cuenta sería el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2.006, ejercicio completo que fue objeto de declaración del **Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio**" (pág. 10).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación de la Administración General del Estado.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 2 de febrero de 2018, escrito de oposición en el que, si bien coincide con la recurrente en que el supuesto aquí examinado es distinto al de la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 , sin embargo considera válidos los argumentos de la sentencia de instancia para desestimar el motivo, fundados en el principio de seguridad jurídica y también en la falta de prueba de que las retribuciones percibidas por la causante y las procedentes de su actividad económica superan a las demás retribuciones que podrían integrarse en la base imponible del IRPF. Por ello considera que en el presente caso no se ha acreditado que la principal fuente de renta de la causante proviniera del ejercicio de la actividad económica, solicitando la ratificación de la doctrina establecida en la sentencia de 16 de diciembre de 2013 , y la desestimación del recurso.

SEXTO.- Oposición al recurso de casación de la Comunidad de Madrid.

La letrada de la Comunidad de Madrid, mediante escrito registrado el 6 de marzo de 2018, también formuló oposición argumentando que en el caso planteado ha habido una clara falta de prueba de que la principal fuente de renta de la causante era la finca agrícola, cuya carga era de la parte recurrente y cuya falta no puede solventarse en sede de recurso de casación. Con carácter subsidiario, aduce que para la aplicación de la reducción del 95% de la base imponible prevista para la sucesión de una empresa familiar, el artículo 4.8 de la ley 19/1991 , exige que el empresario desarrolle la actividad de forma personal, habitual y directa, por una parte, y que dicha actividad constituya su principal fuente de renta, pero ésta última circunstancia no fue acreditada porque en el año 2007, cuando se produjo el devengo, no se presentó la declaración del IRPF de la causante, y a estos efectos se remite a la doctrina contenida en la sentencia de 16 de diciembre de 2013 (rec. cas. núm. 28/2010) para concluir que el recurso debe ser desestimado.

SÉPTIMO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 22 de marzo de 2018, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA , la Sala acordó que no había lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 10 de enero de 2019, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. Don Rafael Toledano Cantero, señalando para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 26 de marzo de 2019, continuándose la deliberación el día 2 de abril siguiente, en cuya fecha ha tenido lugar la votación y fallo, 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 doña Reyes , al rechazar la aplicación a la 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 de la causante debe concurrir en la fecha del fallecimiento de esta, es decir, en el momento del devengo del ISD, es o no conforme a Derecho.

La cuestión 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 12 de julio de 2017, es la siguiente:

"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: (a) 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.Ocho.Uno LIP; (b) 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 (c) el único de los citados requisitos que la Administración autonómica niega que concurra es el segundo, con fundamento en que no consta que en el ejercicio 2007, año de fallecimiento de la causante, ésta desarrollara actividad económica alguna porque no se ha presentado su declaración de IRPF y, además, los rendimientos de la actividad, a fecha del óbito, eran negativos.

Sin más preámbulos, pasamos a responder a la cuestión casacional objetiva, reproduciendo en lo sustancial los razonamientos de la sentencia núm. 468/2019, de 5 de abril, dictada en el recurso de casación 2313/2017 interpuesto por otra coheredera en relación a la sucesión en los mismos bienes, por resolver análoga cuestión a la planteada en el presente recurso de casación.

SEGUNDO.- *Respuesta a la cuestión casacional objetiva.*

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]l 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 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 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.

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 período impositivo; en concreto, en el supuesto de sucesión "mortis causa", habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas del causante".

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.

CUARTO.- *Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.*

1. Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional, rechazando



la aplicación a la 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 de la causante debe concurrir, en todo caso y sin excepción alguna, en la fecha del fallecimiento de esta, es decir, en el momento del devengo del ISD.

2. Derivado de lo anterior es la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente, en la medida en que, como hemos dicho, cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por sus características, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y, 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.

Lo primero, la naturaleza de los cultivos, no ha sido puesto en duda por la Comunidad autónoma. Y, en cuanto a lo segundo, consta en el expediente como hechos no controvertidos y aceptados por la Administración, que desde el año 1998, y hasta su fallecimiento, (i) los únicos ingresos percibidos por la causante fueron los derivados de la explotación agrícola denominada "El Judío", a través de la comunidad de bienes Vega del Genil, (ii) que en las declaraciones del **Impuesto** sobre el Patrimonio la finca aparecía como bien afecto a la actividad económica y como bien exento, y (iii) que la causante no tenía ningún otro ingreso, salvo la irrelevante percepción de unos intereses bancarios.

Además, obran las cuentas de pérdidas y ganancias correspondientes al primer semestre de 2.002 a 2.006, así como las declaraciones del **Impuesto** sobre el Valor Añadido de cada uno de esos años, en las que se constata que la mayor parte de los ingresos se producen en el segundo semestre de cada año. Y figura, asimismo, que, en el año de fallecimiento de la causante, 2.007, no se presentó declaración del IRPF porque los resultados de la explotación a la fecha del óbito eran negativos, en concreto, -178.926,20 euros.

Con los citados datos -insistimos, no puestos en duda por la Administración autonómica-, resulta censurable que, en un alarde de rigorismo, se deniegue el derecho a la reducción del artículo 20.2.c) LISD, a tenor de la finalidad de la misma: aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares, cuando dicha transmisión se efectúa a favor de ciertas personas allegadas al fallecido (en este caso, nieta).

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-administrativa, 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 haber lugar al recurso de casación interpuesto por doña Reyes contra la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 5 de octubre de 2016, que desestima el recurso contencioso-administrativo núm. 1097/2014 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2014, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Reyes contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2014, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM002, instada contra la liquidación provisional núm. NUM001, girada por el **Impuesto** de Sucesiones devengado por la partición de la herencia de D.^a Violeta, por cuantía de cuantía 15.128,35 euros (12.803,59 de cuota tributaria y 2.324,76 de intereses de demora), resoluciones que se anulan por no ser conformes a Derecho, con declaración del reconocimiento del derecho de la recurrente a la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD.

Cuarto.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ