El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la doctrina jurisprudencial

RICARDO HUESCA BOADILLA

PRÓLOGO
ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

ARANZADI

© **Ricardo Huesca Boadilla**, 2026
© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**

ARANZADI LA LEY, S.A.U.
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es
Atención al cliente: https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones

Edición: mayo 2026

Depósito Legal: M-10393-2026
ISBN versión impresa: 978-84-1085-838-1
ISBN versión electrónica: 978-84-1085-839-8

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.
Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, **www.cedro.org**) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Índice General

Página

PRÓLOGO 19

PRESENTACIÓN 27

I

DISPOSICIONES GENERALES 31

A) Alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación con el impuesto 32

B) Sobre el periodo de tiempo de permanencia de una persona física en el territorio de una comunidad autónoma como punto de conexión en el ISD 41

C) La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre ciudadanos no residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo 50

1. Introducción 50

2. La Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (C-127-12) 51

3. La ejecución de ese fallo y su aplicación por los órganos de la Jurisdicción Contencioso Administrativa 52

D) La afección de un bien al pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 66

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

II

HECHO IMPONIBLE 73

A) Doctrina del Tribunal Supremo 74

1. El ius delationis y el impuesto sucesorio 74

2. El hecho imponible en los supuestos de aumento del justiprecio de un bien expropiado 80

3. Aportación a título gratuito, sin contraprestación, por un cónyuge de un bien privativo a la sociedad de gananciales y su tributación por la modalidad de donaciones del impuesto . 82

4. Tratamiento fiscal de la donación de bienes gananciales 86

5. Exceso de adjudicación en la extinción de un condominio y hecho imponible del artículo 3.1.b) LISD 88

6. La nulidad por simulación absoluta de una donación efectuada por un laudo arbitral y sus efectos sobre el hecho imponible del impuesto 91

B) Sentencias más relevantes de los Tribunales Superiores de Justicia. En especial sobre la revocación de las donaciones 94

III

BASE IMPONIBLE 103

A) El caudal hereditario 104

B) Deudas deducibles. 106

C) El legatario de parte alícuota y su condición de sucesor de las deudas tributarias del causante 110

D) Gastos deducibles 117

1. Gastos litigiosos. 117

2. Gastos de última enfermedad 119

3. Gastos de entierro y funeral. 119

E) La adición de bienes 120

1. El supuesto del artículo 11.1.a) de la Ley 121

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

2. Necesidad de tramitar en todo caso y de forma separada el procedimiento especial previsto en el artículo 93 del Reglamento del ISD. 123

F) El ajuar doméstico 125

1. La base de cálculo del ajuar doméstico 125

2. Aplicación de la minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge supérstite del causante —ex artículo 34.3 in fine del Reglamento del Impuesto— 137

3. Inclusión en el concepto de ajuar doméstico de los bienes que se transmiten mediante legado 140

IV

COMPROBACIÓN DE VALORES 147

A) Introducción 147

B) Doctrina del Tribunal Supremo 153

1. Valores dispares entre herederos y tasación pericial contradictoria 153

2. Anulación de una comprobación de valores por falta de motivación con retroacción de actuaciones seguida de una liquidación provisional 154

3. Actuaciones dirigidas a la obtención de información e inicio de un procedimiento de comprobación de valores 156

4. Necesidad de motivación del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación 164

5. Motivación del medio de comprobación de dictamen de peritos de la Administración 166

6. Solicitud de rectificación de una autoliquidación acompañada de una tasación pericial 172

7. La comprobación de valores y el Catastro inmobiliario. 173

8. La tasación pericial contradictoria como medio de impugnación de la comprobación de valores 175

C) Sentencias más relevantes de los Tribunales Superiores de Justicia 182

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

V

BASE LIQUIDABLE 189

A) Doctrina del Tribunal Supremo 194

1. Reducciones relacionadas con las adquisiciones mortis causa del artículo 20.2 de la LISD/1987 194

1.1. Reducción por parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987 194

1.2. Aplicación total o parcial de las reducciones por parentesco en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia 198

1.3. Reducción por transmisión mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participación en entidades a las que sea aplicable la exención del artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD/1987. 199

1.3.1. Sobre el requisito del año a tomar en consideración para comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta 199

1.3.2. Sobre las retribuciones percibidas de sociedades por parte del sujeto pasivo a tener presente en el cómputo de su principal fuente de renta 208

1.3.3. Sobre el requisito del mantenimiento de la misma actividad económica a la que estaba destinada la empresa durante el plazo de diez años 211

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

1.4. Reducción por transmisión mortis causa de la vivienda habitual del artículo 20.2.c) segundo párrafo, de la LISD. Base de cálculo de la reducción de la base imponible en los casos de inclusión en el caudal hereditario de una vivienda habitual 214

1.5. Sobre la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio y si, los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de la consolidación del dominio 220

1.6. Sobre la acreditación del cumplimiento de los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF/2006, en concreto que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico. 222

1.7. Sobre si se cumple la exigencia contenida en el artículo 27.2 LIRPF para admitir que se desarrolla una actividad económica de arrendamiento de inmuebles cuando el contrato laboral se suscribe entre la entidad (comunidad de bienes) y uno de sus partícipes o comuneros 226

2. Reducciones relacionadas con las adquisiciones por donación o equiparable, contenidas en el artículo 20.6 de la LISD/1987 228

2.1. Sobre la presunta vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley en relación con el desarrollo reglamentario de los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades a las que se refiere el artículo 4. Ocho de la ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio y la prueba de la afección a esas actividades. 229

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

2.2. Sobre cómo debe entenderse cumplido el requisito de edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la LISD para la aplicación de la reducción en la base imponible, prevista en ese precepto, en el caso de donación de bienes gananciales por ambos cónyuges. 239

2.3. Sobre el periodo temporal o momento en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos para disfrutar de la reducción del artículo 20.6 LISD, en concreto para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad 247

B) Sentencias más relevantes de los Tribunales Superiores de Justicia 251

1. Reducción parental y por minusvalía del artículo 20.2.a) de la LISD/1987. 251

1.1. Parejas de hecho y cónyuges. 251

1.2. Grado de parentesco 255

1.3. Reducción por minusvalía 257

2. Reducción por transmisión mortis causa del valor de la empresa o participación en entidades del artículo 20.2.c) de la LISD/1987. 259

3. Reducción por transmisión mortis causa de la vivienda habitual del artículo 20.2.c) de la LISD/1987 269

4. Reducción aplicables a las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos del artículo 20.6 de la LISD/1987. 275

VI

DEUDA TRIBUTARIA 287

A) Sobre el parámetro para determinar la existencia del denominado error de salto del artículo 56.3 LGT/2003 en un caso singular del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 287

B) El patrimonio preexistente negativo del sujeto pasivo y el cálculo de la cuota tributaria 290

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

VII

DEVENGO 305

A) Introducción 305

B) Doctrina del Tribunal Supremo 310

1. Devengo y filiación 310

2. Testamento ológrafo y devengo del impuesto 313

VIII

PRESCRIPCIÓN 325

A) Doctrina del Tribunal Supremo 325

1. Prescripción y ius delationis 325

2. Prescripción y juicio voluntario de testamentaría 332

3. Dies a quo del plazo de prescripción en donaciones por transferencias bancarias 336

4. Interrupción de la prescripción del ISD por presentación de una autoliquidación por ITP 340

B) Sentencias más relevantes de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia 343

1. Devolución de ingresos indebidos, declaración complementaria y prescripción 343

2. Prescripción, devolución de ingresos y autoliquidación rectificativa 347

3. Interrupción de la prescripción por presentación de la autoliquidación ante un órgano incompetente 348

4. Interrupción del plazo de prescripción y juicio voluntario de testamentario 349

IX

NORMAS ESPECIALES 353

A) Doctrina del Tribunal Supremo 353

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

1. Atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad 353

2. Normativa aplicable en el momento en que el heredero adquiere la nuda propiedad del bien por extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio 357

3. Aplicación de las normas sobre nuda propiedad y partición de la herencia 359

4. Renuncia hereditaria y sustitución vulgar 361

B) Sentencias más relevantes de los Tribunales Superiores de Justicia 364

1. Sobre la cuantificación del valor del usufructo en caso de extinción del mismo y consolidación del dominio 364

2. Renuncia a derecho de uso y habitación 365

3. Donación de usufructo con reserva de nuda propiedad condicionado de forma resolutoria a la muerte de los donantes 366

4. Liquidación de un fideicomiso de residuo 367

5. Nulidad de la partición y devolución de ingresos indebidos . . 369

6. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio 370

7. Renuncia hereditaria por deudas producida después de aceptarse la herencia 371

8. Acumulación de donaciones y reducciones en la base imponible. Extensión de la misma a las pólizas de seguro. 372

X

GESTIÓN DEL IMPUESTO 375

A) Doctrina del Tribunal Supremo 376

1. Incompetencia territorial, revisión de liquidaciones firmes y nulidad de pleno derecho 376

2. Suspensión del procedimiento recaudatorio y promoción de un litigio sobre la herencia 379

3. Plazo aplicable para solicitar el aplazamiento de pago de las autoliquidaciones del impuesto 381

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

4. Gestión y comprobación de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 385
5. La doctrina del doble tiro 394
6. Anulación parcial de un acto tributario por defectos formales o defectos sustantivos con retroacción de actuaciones 399
7. Necesidad de declaración expresa y formal de caducidad e invalidez de ulterior procedimiento de inspección en un caso de presentación de declaración tributaria del ISD 408

B) Sentencias más relevantes de los Tribunales Superiores de Justicia 412

1. Sobre la obligación de presentar en plazo la oportuna autoliquidación tributaria para disfrutar del beneficio fiscal de la normativa autonómica 412
2. Sobre el alcance del artículo 69.3 del RISD 413
3. Sobre la pérdida de los derechos adquiridos en la herencia mediante sentencia firme posterior 413
4. Caducidad del procedimiento de gestión tras retroacción de actuaciones 414
5. Revisión de liquidaciones firmes tras las sentencias del Tribunal Supremo sobre el concepto del ajuar doméstico 415
6. Interrupción del plazo para presentar la autoliquidación por existencia de unas diligencias penales y posible suspensión del procedimiento 417
7. Sobre la formalización de una donación en documento público y los requisitos para tener derecho a una bonificación tributaria 417

XI

INFRACCIONES Y SANCIONES 419

A) Plazo de prescripción de la deuda tributaria y de la infracción en relación con la renuncia hereditaria 419

B) Sanción por la presentación de una autoliquidación en una Comunidad Autónoma distinta de la que correspondía 423

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Página

APÉNDICE I. AUTOS DE ADMISIÓN DE RECURSOS DE CASACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA TERCERA, SECCIÓN PRIMERA) RELATIVOS AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES PENDIENTES DE SENTENCIA A LA FECHA DE CIERRE DE LA PRESENTE OBRA 425

APÉNDICE II. BIBLIOGRAFÍA CITADA EN LA OBRA. 437

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

V

Base liquidable

SUMARIO: A) DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO. *1. Reducciones relacionadas con las adquisiciones mortis causa del artículo 20.2 de la LISD/1987.* 1.1. Reducción por parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987. 1.2. Aplicación total o parcial de las reducciones por parentesco en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia. 1.3. Reducción por transmisión mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participación en entidades a las que sea aplicable la exención del artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD/1987. 1.3.1. Sobre el requisito del año a tomar en consideración para comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta. 1.3.2. Sobre las retribuciones percibidas de sociedades por parte del sujeto pasivo a tener presente en el cómputo de su principal fuente de renta. 1.3.3. Sobre el requisito del mantenimiento de la misma actividad económica a la que estaba destinada la empresa durante el plazo de diez años. 1.4. Reducción por transmisión mortis causa de la vivienda habitual del artículo 20.2.c) segundo párrafo, de la LISD. Base de cálculo de la reducción de la base imponible en los casos de inclusión en el caudal hereditario de una vivienda habitual. 1.5. Sobre la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio y si, los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de la consolidación del dominio. 1.6. Sobre la acreditación del cumplimiento de los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF/2006, en concreto que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico. 1.7. Sobre si se cumple la exigencia contenida en el artículo 27.2 LIRPF para admitir que se desarrolla una actividad económica de arrendamiento de inmuebles cuando el contrato laboral se suscribe entre la entidad (comunidad de bienes) y uno de sus partícipes o comuneros. *2. Reducciones relacionadas con las adquisiciones por donación o equiparable, contenidas en el artículo 20.6 de la LISD/1987.* 2.1. Sobre la presunta vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley en relación con el desarrollo reglamentario de los requisitos y condiciones de las activida-

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

des empresariales y participaciones en entidades a las que se refiere el artículo 4. Ocho de la ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio y la prueba de la afección a esas actividades. 2.2. Sobre cómo debe entenderse cumplido el requisito de edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la LISD para la aplicación de la reducción en la base imponible, prevista en ese precepto, en el caso de donación de bienes gananciales por ambos cónyuges. 2.3. Sobre el periodo temporal o momento en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos para disfrutar de la reducción del artículo 20.6 LISD, en concreto para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad. B) SENTENCIAS MÁS RELEVANTES DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA. *1. Reducción parental y por minusvalía del artículo 20.2.a) de la LISD/1987.* 1.1. Parejas de hecho y cónyuges. 1.2. Grado de parentesco. 1.3. Reducción por minusvalía. *2. Reducción por transmisión mortis causa del valor de la empresa o participación en entidades del artículo 20.2.c) de la LISD/1987. 3. Reducción por transmisión mortis causa de la vivienda habitual del artículo 20.2.c) de la LISD/1987. 4. Reducción aplicables a las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos del artículo 20.6 de la LISD/1987.*

La Base liquidable, como es sabido, con carácter general, según el artículo 54 de la LGT/2003, es la «*magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley*».

La LISD/1987, dedica su artículo 20, integrante en exclusiva del Capítulo V de la misma, a la Base liquidable, dando rúbrica al precepto, que reza así:

«Artículo 20. Base liquidable.

1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

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

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

b) Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 por ciento, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.

La reducción será única por sujeto pasivo cualquiera que fuese el número de contratos de seguros de vida de los que sea beneficiario, y no será aplicable cuando este tenga derecho a la establecida en la disposición transitoria cuarta de esta ley.

La misma reducción será en todo caso aplicable a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público, y no estará sometida al límite cuantitativo establecido en el primer párrafo de esta letra, siendo extensible a todos los posibles beneficiarios, sin que sea de aplicación lo previsto en la disposición transitoria cuarta de esta ley.

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición *mortis causa* del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

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

3. Si unos mismos bienes en un período máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes. Se admitirá la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente.

4. En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

5. En las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados y en la disposición final primera.

6. En los casos de transmisión de participaciones *inter vivos*, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones *mortis causa* a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

7. La misma reducción en la base imponible regulada en el apartado anterior y con las condiciones señaladas en sus letras a) y c) se aplicará, en caso de donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

A los efectos de las adquisiciones gratuitas de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se considerará que el donatario no vulnera el deber de mantenimiento de lo adquirido cuando done, de forma pura, simple e irrevocable, los bienes adquiridos con reducción de la base imponible del impuesto al Estado o a las demás Administraciones públicas territoriales o institucionales.

El incumplimiento de los requisitos exigidos llevará consigo el pago del impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora».

Dicho precepto, a nivel estatal, dejando a salvo las posibles mejoras de esas reducciones aprobadas por las CCAA en ejercicio de sus competencias normativas, amén de la aprobación de una tarifa propia, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota (artículo 48

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre), viene a recoger los beneficios fiscales en este impuesto[1].

Para una mejor comprensión de las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, en el periodo considerado (más adelante nos referiremos también a las sentencias de más interés dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia de las diferentes CCAA, muy numerosas, interpretando la aplicación de la normativa estatal u autonómica relacionada con la base liquidable del impuesto) y comenzando por la doctrina jurisprudencial, vamos a distinguir entre las reducciones relacionadas con las adquisiciones *mortis causa* del artículo 20.2 de la LISD/1987 y las reducciones relacionadas con las adquisiciones por donación o equiparable, contenidas en el artículo 20.6 de la misma Ley.

A) DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

1. REDUCCIONES RELACIONADAS CON LAS ADQUISICIONES *MORTIS CAUSA* DEL ARTÍCULO 20.2 DE LA LISD/1987

1.1. Reducción por parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987

El artículo, número y letra indicados, se refiere a las reducciones por parentesco aplicables en las adquisiciones *mortis causa*, para lo que clasifica a los sujetos pasivos en cuatro Grupos.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2019 c. 2374/2017 tiene que ver con un pariente incluido en el Grupo III, concretamente con un pariente colateral del tercer grado por afinidad (era biznieto del marido de la causante, que había fallecido antes que ella), siendo la cuestión de interés casacional analizar si el mismo dejó de ser pariente colateral por afinidad de la causante, por el hecho de que muriera su bisabuelo antes que ella o, en términos más generales, si el parentesco por afinidad requiere la subsistencia del vínculo matrimonial correspondiente[2].

---

1. A ellos y a la interesante doctrina jurisprudencial sobre el mismo nos referimos en nuestro reciente trabajo «Los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la doctrina jurisprudencial», publicado en los n.os 301 y 302 de la *Revista BIT Plus Registradores de la Propiedad*, mayo-junio y julio de 2025.
2. Sobre la importancia del parentesco en materia tributaria puede consultarse el importante trabajo de Martínez Lafuente, A. «El parentesco y el ordenamiento tributario». *Carta Tributaria,* Revista de Opinión, n.º 43, Sección de Estudios, octubre 2018, La Ley, con especial mención al tema que ha dado lugar a estas sentencias en el ISD (páginas 20 y siguientes). También puede consultarse el trabajo de Banacloche Pérez, Julio, «Fiscalidad del parentesco». *Impuestos*, N.º 1, Sección Editorial, Quincena del 1 al 15 enero 2011, Año 27, pág. 3, tomo I, Editorial La Ley, con especial referencia también al ISD (pág. 4/12), y el de Macarro, José Manuel, «Alternativas a la eliminación del impuesto sobre sucesiones y donaciones y el diferente trato tributario a parientes por consanguinidad y afinidad», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* N.º 186/2020, págs. 231-246.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

Pues bien, el Alto Tribunal, deja claro, en primer lugar, que, desde su Sentencia de 18 de marzo de 2003 c. 3699/1998, a la hora de clasificar los colaterales no cabe distinguir entre los que lo son por consanguinidad y aquellos que alcanzan tal condición por afinidad, pues la ley no los discrimina, y que aunque no se diga expresamente no deben incluirse en el grupo IV (reservado para los colaterales de cuarto grado y más, y para los extraños) a los colaterales de segundo y tercer grado, sino que, de entrada, se incluirían en el grupo III, a lo que añade ya, siendo el meollo del recurso, aun cuando el matrimonio se haya extinguido.

En este sentido, la Sentencia recurrida del TSJ es de 28 de julio de 2016, sentencia que tuvo oportunidad de aplicar como base de su decisión el parecer de la Consulta Vinculante de la DGT 916/2007 y lo señalado en la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2005, según la cuales el parentesco por afinidad se genera y se sostiene mientras se mantenga el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial —sea por fallecimiento, sea por divorcio— y rota entre los cónyuges cualquier relación parental, igual ruptura se produce respecto de la familia de uno de ellos en relación con el otro, desapareciendo, en consecuencia, el parentesco por afinidad.

A pesar de ello, la Sala Tercera del Tribunal Supremo no ve razón para variar su criterio al respecto, plasmado ya en Sentencias de 14 de julio y 12 de diciembre de 2011, 1 de abril de 2014, 14 de julio de 2016 (c.u.d. 3316/2015) y en las más recientes y posteriores al fallo impugnado de 24 de marzo de 2017 (casación para la unificación de doctrina 887/2016) y 6 de abril de 2017 (casación para la unificación de doctrina 1095/2016),a las que añade las sentencias 1430/2017, de 25 de septiembre (recurso casación de unificación de doctrina 3018/2016) y 455/2018 de 20 de marzo, (recurso casación de unificación de doctrina 115/2017).

Con ese sólido cuerpo de doctrina jurisprudencial y con cita de la Sentencia 1430/2017, de 25 de septiembre[3], señala ya que:

> «[…] la cuestión litigiosa no estriba en determinar si los colaterales por afinidad deben o no estar incluidos en el grupo III del artículo 20 de la ley del impuesto del mismo modo que los parientes consanguíneos del mismo grupo porque dicho extremo está meridianamente resuelto desde la sentencia de esta Sección Segunda de 18 de marzo de 2003, en la que se afirma claramente que es contrario a derecho incluir a los colaterales por afinidad en el Grupo IV por cuanto proceder de tal modo supondría ir contra la lógica de las cosas al convertir al afín en tercer grado en algo que no es (un colateral de cuarto grado o un extraño), contraviniendo de este modo el artículo 918 del CC y transgrediendo el artículo 20 de la Ley 29/1987.

3. Un comentario a esta sentencia en el trabajo de Teixidor Martínez, N., «En el impuesto sobre sucesiones el parentesco por afinidad subsiste al fallecimiento del pariente consanguíneo (Análisis de la STS de 25 de septiembre de 2017 rec. núm. 3018/2016)», publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación CEF* n.º 420/2018.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

El problema en el asunto decidido por la sentencia 1.430/2017, de 25 de septiembre —y en este recurso que nos ocupa— es otro: si el parentesco por afinidad requiere a efectos fiscales la subsistencia del vínculo matrimonial correspondiente. O, dicho de otro modo, si la afinidad se extingue cuando desaparece el vínculo consanguíneo (como sucede en los casos de fallecimiento del pariente consanguíneo antes que el pariente afín).

Y, conforme a lo que se ha anticipado, la respuesta debe ser la misma que la ofrecida en nuestras anteriores sentencias, como apunta, por ejemplo, nuestra sentencia 455/2018 de 20 de marzo, (recurso casación de unificación de doctrina 115/2017) en la que sostuvimos que la extinción del vínculo matrimonial del que surge el parentesco por afinidad no supone —en casos como este y a los efectos del impuesto sobre sucesiones— que el pariente afín se convierta en un extraño, sino que debe seguirle siendo aplicable la reducción derivada de su grado de afinidad prevista en la normativa del tributo.

En esta sentencia 455/2018 de 20 de marzo, estimamos un recurso de casación para la unificación de la doctrina y anulamos la resolución impugnada (idéntica a la sentencia aquí recurrida) y la liquidación del Impuesto de Sucesiones y, remitiéndonos a pronunciamientos anteriores, recordamos que:

"[…] A) El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no solo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.

B) Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.

C) Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.

Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado (y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 —que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos—, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños).

Y, además de que 'donde la Ley no distingue no cabe distinguir', es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

D) En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.

La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.

Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la *fictio iuris* de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II)".

[…]

Como dijimos en la referida sentencia de 25 de septiembre de 2017, "cabría, por último, reforzar el criterio expuesto con" una consideración adicional: "que en nuestro sistema sucesorio el pariente afín solo puede ser llamado a la herencia por testamento al no estar prevista —como se sigue de nuestro Código Civil— su sucesión abintestato. Quiere ello decir, por tanto, que la voluntad del causante es instituir heredero o nombrar legatario a su pariente político a pesar de la extinción anterior —por muerte de su cónyuge, pariente consanguíneo del llamado— del vínculo matrimonial que originó la afinidad. Si ello ha sido así es, sin duda, porque el vínculo afectivo se mantiene no obstante aquella extinción, lo que no puede ser desconocido —a nuestro juicio— por las normas tributarias que gravan la sucesión" (FD Quinto).

En consecuencia, cabe ratificar el mismo criterio atendiendo a razones de seguridad jurídica y a la ausencia de argumentos que reclamen la modificación de nuestra jurisprudencia».

Lo expuesto le sirve ya para estimar el recurso del obligado sentando como doctrina que:

«A efectos de aplicar las reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las adquisiciones mortis causa e incluir al heredero sujeto pasivo en alguno de los grupos que contempla el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el parentesco de los colaterales por afinidad subsiste una vez extinguido el matrimonio entre el causante y el pariente consanguíneo del heredero».

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

1.2. Aplicación total o parcial de las reducciones por parentesco en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia

Así concretada la cuestión de interés casacional, la respuesta que da la Sala, en su Sentencia de 24 de junio de 2024 c. 6969/2022, tras reproducir el artículo 26 c) de la Ley y el 51.2 del Reglamento, sobre la tributación de la extinción del usufructo en la persona del nudo propietario (FD Tercero) es la que sigue:

> «[…] Si no se presentó autoliquidación por el impuesto correspondiente a la herencia del padre del Sr. X en 2004, ni se practicó liquidación por aquella herencia, es improcedente practicar el total de la reducción en la extinción del usufructo.
>
> Si la materialidad de la práctica de la liquidación se fracciona en dos partes, quiere decirse que, en la primera parte, la correspondiente a la nuda propiedad, ya es procedente aplicar el importe de las reducciones, y de esta manera cobra sentido la expresión "resto de la reducción", es decir, el resultado de una operación de resta, operación esta que implica una previa disminución, de manera que si no se ha hecho no cabe aplicar la totalidad de la reducción.
>
> Si los importes de la reducción se han de aplicar sobre la base imponible, y, en este caso, esta es la correspondiente al valor del derecho de la plena propiedad, si bien descompuesta en dos fases, no es congruente con el sistema que el total importe de la reducción se aplique por entero a una parte de tal valor, es decir, al usufructo.
>
> La normativa aplicable no establece ni pondera las causas por las que la reducción no se aplica, sino que resulta de su interpretación sistemática y aún literal de la misma».

Todo ello, le lleva ya a fijar la siguiente doctrina:

> «Cuando ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio, cabe aplicar la parte de la reducción restante por parentesco, con ocasión de la consolidación del dominio, pese a que no se aplicó ninguna reducción con ocasión de la adquisición de la nuda propiedad al no haber presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar a tal desmembramiento del dominio».

Lo expuesto le sirve ya para estimar el recurso de casación interpuesto por la CCAA y desestimar, por ende, el recurso del obligado en la instancia.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

1.3. Reducción por transmisión mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participación en entidades a las que sea aplicable la exención del artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD/1987

Este beneficio fiscal que afecta a la transmisión *mortis causa* de empresa individual, negocio profesional o participación en entidades a las que sea aplicable la exención del artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), es, sin duda, el que más ha propiciado la intervención —vía recurso de casación— del Tribunal Supremo, habiendo dado lugar, por otro lado, a numerosas consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda[4].

1.3.1. Sobre el requisito del año a tomar en consideración para comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta

Sobre este concreto extremo que, por la remisión que hace ese artículo 20.2.c) LISD al artículo 4. Ocho. Uno de la LIP, viene a constituirse en requisito para el disfrute del beneficio fiscal por el sujeto pasivo, existen cuatro pronunciamientos casi idénticos del Alto Tribunal, en concreto las Sentencias de 5 de abril de 2019 c. 2313/2017 y 8 de abril de 2019 c. 2173/2017, por un lado, y 23 de mayo de 2019 c. 6596/2017 y 21 de julio de 2020 c. 2787/2018, por otro[5].

Para comprender con exactitud la problemática suscitada, concretamente en las dos primeras, bueno será con el primero de esos fallos, recordar las siguientes premisas:

— 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.

4. Dicho beneficio tiene que ver globalmente con la tributación de la llamada empresa familiar, sobre la que se han escrito numerosos libros y trabajos al respecto. De entre ellos, hacemos mención expresa del libro «Estatuto Fiscal de la Empresa Familiar». Editorial ARANZADI 2022, de De Juan Casadevall, J. y los trabajos «Las Empresas Familiares. Jurisprudencia reciente sobre donación de empresas familiares con elementos no afectos», de Pérez-Fadón Martínez, J., *Revista BIT Plus* n.º 265 (2022), o del mismo autor, «Divulgación. Régimen fiscal de la empresa familiar en España». *Impuestos*, 2001, Ref. D-38, tomo 1, Editorial La Ley, y Ciruelos Lara, Patricia, «Régimen Fiscal de la empresa familiar. Análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos», *Técnica Contable y Financiera*, n.º 26, Sección Fiscalidad, enero 2020, Wolters Kluwer.

5. Sobre el tema se puede consultar el trabajo de Toribio Bernández. L., «Aplicación práctica de los beneficios fiscales por la transmisión de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dificultades e incongruencias a la hora de calcular la principal fuente de renta», *Quincena Fiscal Aranzadi* N.º 12/2019.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

— 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.

En este concreto caso, el único de los citados requisitos que la Administración autonómica niega que concurra es el segundo, con fundamento en que (i) no consta que en el ejercicio 2007, año de fallecimiento de la causante, esta desarrollara actividad económica alguna porque no se ha presentado su declaración de IRPF, y (ii) los rendimientos de la actividad, a fecha del óbito, eran negativos.

Queda claro, en principio, por tanto, que lo que hay que comprobar en estos dos casos es si la actividad económica desarrollada por la causante (no por los sujetos pasivos miembros de un grupo familiar, que invoca su derecho a la reducción) constituía su principal fuente de renta.

Es importante destacar este aspecto dada la aparente indefinición del artículo 20.2.c) LISD, que contiene el beneficio, pues, como da a entender la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos (BOE 10 de abril de 1999) 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, y hace suya la Sentencia de 16 de diciembre de 2013 c. 28/2010, el ejercicio de funciones directivas para determinar si se cumplen o no las condiciones exigidas en ese precepto puede corresponder al causante o cualquiera de los miembros del grupo familiar, todo ello, a pesar de que el artículo 4 LIP habla en todo momento del desarrollo de una actividad empresarial o profesional que constituya su principal fuente de renta por el sujeto pasivo.

Sobre esa base, la cuestión de interés casacional admitida no fue otra que:

> «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, cuál es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad» [6].

Pues bien, la sentencia, tras la reproducción de los preceptos legales y reglamentarios aplicables al caso y ante la invocación por los obligados tributarios de la inaplicación al caso del criterio sentado en la Sentencia de 16 de diciembre de 2013, viene a ratificar su aplicación, con carácter general, y por tanto, que debe acudirse, en principio, a la fecha del devengo del ISD para com-

6. De esta concreta cuestión apuntando la problemática suscitada y la futura resolución de la misma por el Tribunal Supremo, se ocupó Álvarez Barbeito, P., en su trabajo «Transmisión mortis causa de participaciones en entidades: algunas cuestiones controvertidas», *Carta Tributaria*. Revista de Opinión. N.º 41. Sección de Estudios. La Ley 8928/2018, página 9/17.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

probar si se cumplen los requisitos para la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, no encontrando en este momento razones para que dicho criterio sea radicalmente modificado.

Ello le lleva ya como lógico corolario y respondiendo a la cuestión de interés casacional a sentar como doctrina que:

> «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*» [7].

Ahora bien, y aquí está el matiz, como dice la Sala, 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 concurran circunstancias excepcionales.

Y en este momento, con cita, de nuevo, de la Sentencia de 16 de diciembre de 2013, aparece la problemática de la acomodación 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 y de una forma más precisa, cuando 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 —hoy 12 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF— o, para el Impuesto sobre el Patrimonio, por el artículo 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora de dicho tributo.

Esta es la clave, lo que obliga al Tribunal a buscar una solución satisfactoria al caso concreto planteado que permita precisar al máximo cuándo se tiene derecho al beneficio.

En este sentido, comienza, distinguiendo claramente los supuestos de desempeño de funciones directivas por el causante, lo que era el caso, del desempeño de funciones directivas por los herederos, en su FD Segundo apartados 7 y 8, y matiza su doctrina diciendo:

> «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 natura-

7. Sobre el tema puede consultarse el trabajo de Gil Cruz, E. M., «La exención por empresa familiar en el ISD: el momento temporal de cumplimiento del requisito de dirección retribuida» *Quincena Fiscal* 18/2025.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

leza, 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 3.º)].

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, pág. 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 4.º)]" (FJ 4.º).

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 este tiene lugar. Sin embargo, si quien ejercía las funciones de dirección no era el fallecido sino

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

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 5.º).

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.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

> 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».

Acto seguido sienta en su FD Tercero los criterios interpretativos sobre el artículo 20.2.c) LISD, en relación con el apartado Ocho. Dos.c) del artículo 4 LIP, que son los siguientes:

> «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*».

Lo expuesto le lleva ya a la estimación del recurso y a la resolución de las cuestiones, entre ellas la relativa a la falta de prueba de que la causante vivía de las rentas procedentes de su actividad económica, planteada por las Administraciones recurridas, a lo que dedica el FD Cuarto, según el cual:

> «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.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

> 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 «X», a través de la comunidad de bienes Y, (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 2002 a 2006, 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, 2007, 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)».

Por su parte, las Sentencias de 23 de mayo de 2019 c. 6596/2017 y 21 de julio de 2020 c. 2787/2018 (referentes a la misma herencia y a dos herederos en la misma situación), aunque se remiten, en principio, en bloque, reproduciéndolo a la Sentencia de 5 de abril de 2019 c. 2313/2017, a la que nos hemos referido en extenso, no son exactamente iguales, siendo, por el contrario, los fallos, desestimatorios de los recursos de casación interpuestos por los obligados tributarios.

El matiz se encuentra en que, para determinar los requisitos de concurrencia de las funciones de dirección y principal fuente de renta se ha empleado el concepto de grupo familiar y se han apreciado en otras personas distintas del causante. En estos casos, como dice la Sentencia de 5 de abril de 2019, teniendo en cuenta que para este miembro del grupo familiar la muerte del causante no ha

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

interrumpido el periodo impositivo en el IRPF, se debe atender a los datos correspondientes al ejercicio anterior.

Sobre esa base, las cuestiones de interés casacional del recurso de casación 6596/2017 (las mismas que en el recurso 2787/2018) fueron:

> «(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 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 estos 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, cuál es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad».

Pues bien, a pesar de que, en este caso, el ejercicio de funciones directivas se lleva a cabo, no por el causante sino por un descendiente, invocándose expresamente esta circunstancia a los efectos de la aplicación de la reducción y del periodo impositivo a tener en cuenta, la Sala, en estos fallos, comienza por remitirse, en bloque, reproduciéndola a la Sentencia, antes citada, de 5 de abril de 2019 c. 2313/2017, si bien, en esta, quien ejercía funciones directivas y por lo que se invocaba el beneficio, era el propio causante no uno de sus herederos, integrado, en su caso, en un grupo familiar.

Siendo ello así (lo refleja de forma precisa, como hemos visto), la sentencia indicada, es cuanto menos, confuso que, como dice el fallo ahora comentado (FD Segundo *in fine*), «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», sin tener presente de acuerdo con el apartado transcrito, lo señalado en el apartado II.1.3 de la Resolución de la Dirección General de Tributos, que —como dice el fallo— venía entendiendo que cuando era uno de los herederos el que cumplía los requisitos para que pudiera aplicarse la reducción (su remuneración represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos), 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 impo-

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

sitivo, se acudía al inmediato anterior, porque era el cerrado (o «último», como dice la Resolución) al tiempo del óbito.

Si, además, como parece, esas retribuciones se percibían en la fecha del fallecimiento del causante, la del devengo del tributo, que será lo más normal, mejor que mejor.

En este caso, el recurrente alegó que 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», añadiendo que, «en el supuesto de autos, no consta ciertamente cuáles fueron los ingresos percibidos hasta fecha de devengo, mes de octubre de 2002, pero sí 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)».

Pues bien, llegados a este punto, el Tribunal Supremo, entiende, de forma rigurosa, que lo que se discute ya es la valoración de la prueba, ámbito que se sitúa extramuros de la casación (artículo 87.bis.1 LJCA), lo que le sirve ya para desestimar el recurso.

Eso sí, previamente, sienta como doctrina, la contenida erróneamente en su FD Tercero, según el cual, «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», cuando, como hemos visto, para apreciar el cumplimiento de ese requisito en el heredero, la propia Sala habilita a tener en cuenta los rendimientos percibidos durante su último periodo impositivo, el anterior al del fallecimiento del causante, lo que, no es óbice, para que se pueda acreditar también el cumplimiento del requisito en ese momento.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

1.3.2. Sobre las retribuciones percibidas de sociedades por parte del sujeto pasivo a tener presente en el cómputo de su principal fuente de renta

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 c. 5159/2017[8] se ocupa de esta interesante cuestión relacionada con la interpretación de la normativa correspondiente del impuesto sobre el Patrimonio, a la que se remite el artículo 20.2.c) de la LISD, que nos ocupa.

La cuestión de interés casacional no es otra que:

> «[…] Determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta».

A la cuestión expuesta dedica la sentencia su FD Cuarto, con el que estamos plenamente de acuerdo, y que reza así:

> «**Cuarto. Cuestión debatida.**
>
> La cuestión debatida en el presente recurso hace referencia a uno de los requisitos exigidos para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar, prevista en el art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones, en concreto, el relativo a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la empresa, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil (STS 18 de enero de 2016, rec. casación unificación doctrina 2316/2015), percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, en concreto, si del cómputo de la totalidad de los ingresos de la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar deben quedar excluidas las retribuciones que perciba de sociedades en las que participe *indirectamente*, a través de sociedades familiares exentas.
>
> Considera la Sala que solo la participación *directa* en el capital de sociedades exentas, y no la indirecta a través de personas jurídicas interpuestas, permite excluir las remuneraciones percibidas de las mismas a los efectos del cómputo del 50% de las remuneraciones percibidas de la empresa cuyas participaciones han sido objeto de transmisión mortis causa, y ello por las siguientes razones.

8. Sobre el tema puede consultarse el trabajo de Calvo Vérgez, J., «El ejercicio de funciones directivas y la percepción de una retribución que represente más del 50% del total de rentas percibidas como requisitos exigidos para la aplicación en el IP y en el ISD de la exención relativa a la empresa familiar. Alcance de la reciente jurisprudencia del TS», publicado en el n.º 303 de la *Revista BIT Plus Registradores*.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

1. En primer lugar, considera la Sala, coincidiendo con la sentencia impugnada, que la participación indirecta no se compadece con los términos del artículo 4. Ocho. Uno de la LIP y artículo 3.1 del Reglamento, en cuanto que exige que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y *directa* la actividad empresarial exenta, ni con los términos del art. 4.Ocho Dos c) de la LIP que exige que el sujeto pasivo ejerza *efectivamente* funciones de dirección en la entidad.

2. En segundo lugar, esta interpretación es la que mejor se acomoda al fundamento de la exención y a la naturaleza de la empresa familiar.

En efecto, ya se ha expuesto por esta Sala que con el beneficio fiscal en cuestión, el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", siendo la reducción prevista en el precepto —art. 20.2 c) de la Ley 29/1987— consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten 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, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento.

También resulta más ajustada a la naturaleza de las empresas familiares que, como recoge la sentencia impugnada, son "aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí" y que, por tanto, sus miembros son personas físicas y como tales sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que se corrobora por el hecho de que el desarrollo de la actividad debe ejercerse de forma *habitual y directa* por el sujeto pasivo, persona física, como dispone el artículo 4.Ocho.Uno, primer inciso, de la LIP.

3. En tercer lugar, atendiendo a una interpretación finalista de la norma, que pretende amparar la titularidad directa de las participaciones de los miembros, personas físicas, de la empresa familiar, no de las participaciones de esos miembros en otras empresas participadas.

4. En cuarto lugar, atendiendo a la claridad de los términos del Real Decreto 1704/2009, cuyo artículo 4.1 dispone que "quedarán exentas en el IP las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda *directamente* al sujeto pasivo siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente", añadiendo el artículo 5.2 que "Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurran las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

La claridad de estos preceptos, en principio, excluiría mayor discusión.

Frente a ello, no cabe cuestionar la aplicabilidad de los preceptos reglamentarios referidos al impuesto sobre sucesiones, pues el artículo 4 de la LIP, al que se remite expresamente el artículo 20.2.c) de la LISD, contiene, a su vez, una remisión expresa al desarrollo reglamentario para determinar los requisitos que deben cumplir las participaciones en entidades para poder ser objeto de exención, al señalar el apartado Ocho. Tres del precepto que:

"Tres. Reglamentariamente se determinarán […]

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades".

A su vez, el Capítulo II del Real Decreto 1704/1999, del que forman parte los artículos 4.1 y 5.2 aplicados por la sentencia impugnada, tiene por título el de "Participaciones en entidades".

En consecuencia, si el artículo 20.2.c) LISD declara aplicable la reducción únicamente a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991", y dicho apartado Octavo del artículo 4, en su punto Tres, se remite expresamente al desarrollo reglamentario para determinar las condiciones que han de cumplir las participaciones en entidades, es obvio que los artículos 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, aplicados por la Sala de instancia, resultan aplicables al Impuesto sobre Sucesiones.

5. Por último, de admitirse la participación indirecta, como pretenden los recurrentes, determinaría que la reducción del 95% para el impuesto sobre sucesiones tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del impuesto sobre el patrimonio, ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, impuesto sobre sucesiones, pero no podrían ser objeto de exención en este, impuesto sobre el patrimonio, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del artículo 20.2.c) LISD que dispone, como se ha expuesto, que se aplique la reducción a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991"».

Lo expuesto le sirve ya para, desestimando el recurso de los obligados, responder a la cuestión de interés casacional (FD Quinto), diciendo que:

«[…] a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe *directamente*, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas».

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

1.3.3. Sobre el requisito del mantenimiento de la misma actividad económica a la que estaba destinada la empresa durante el plazo de diez años

Uno de los requisitos necesarios para el disfrute del beneficio fiscal al que se refiere el artículo 20.2.c) LISD/1987, es que la adquisición por parte del sujeto pasivo se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo[9].

Pues bien, sobre el alcance de ese requisito, más concretamente, sobre si se exige o no el mantenimiento durante ese plazo de la *misma actividad económica* a la que estaba destinada la empresa, se ocupa la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2021 c. 1478/2018[10], siendo exactamente la cuestión de interés casacional admitida:

> «Determinar si, a efectos de aplicar la reducción del 95 por 100 en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de una empresa familiar, se exige o no mantener la misma actividad económica a la que estaba destinada dicha empresa durante el plazo de 10 años requerido en la ley sobre el citado impuesto».

Ya hemos visto anteriormente, el papel relevante que tiene para resolver la problemática de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la LISD/1987, la Resolución 2/1999, de 13 de marzo, de la Dirección General de Tributos, que actúa a modo de consulta general sobre la interpretación de esos apartados, dando de esa forma y con la adecuada publicidad (BOE de 10 de abril de 1999), respuesta a varias consultas relativas a la aplicación de esas reducciones que afectan a la empresa y la vivienda habitual, ante —como afirma— la importancia de las cuestiones planteadas y el número de personas que resultan afectadas por las mismas (apartado I de la Resolución).

Pues bien, para simplificar, los obligados tributarios recurrentes consideraron que la correcta interpretación del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, es la que deriva de su tenor literal, por lo que el requisito del mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes, se refiere, por así disponerlo el propio artículo, a su valor, esto es, al valor de una empresa individual, de suerte que, cuando el legislador ha pretendido que se mantenga la propia actividad que venía ejerciendo el transmitente, así lo ha dispuesto expresamente, como se refleja en el art. 20.6 de esa misma Ley.

La Sala, en su fallo, comienza recordando su doctrina sobre la finalidad de esta reducción, de la que es ejemplo la Sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, según la cual, la «reducción prevista en este precepto es con-

9. Del tema, con referencia a la doctrina de la DGT, se ha ocupado también Álvarez Barbeito, P., Op. cit. pág. 14/17.

10. Un comentario a dicha sentencia en el trabajo de Gil García, E. «La reducción de la base imponible por adquisiciones mortis causa de empresas individuales o negocios profesionales: A propósito de la STS de 2 de junio de 2021» publicado en el n.º 4/2021 de la Revista *Nueva Fiscalidad*, Editorial Dykinson.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

ARANZADI DERECHO FISCAL

La presente obra contiene un completo análisis de la doctrina jurisprudencial en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la entrada en vigor del nuevo recurso de casación en materia contencioso-administrativa en 2016, consecuencia de la aprobación de la Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio, hasta la actualidad.

Siguiendo el esquema de los diversos capítulos de la Ley reguladora de ese Impuesto, la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, se da cuenta, con el comentario oportuno, en su caso, de los pronunciamientos del Tribunal Supremo así como de los fallos más relevantes de los Tribunales Superiores de Justicia relacionados con el hecho imponible, la base imponible y la comprobación de valores, los beneficios fiscales en el impuesto, etc.

Incluye un apéndice bibliográfico con los autores y obras citados en el texto que complementa el análisis, convirtiéndose en **una herramienta de suma utilidad para todos los operadores jurídicos (abogados, asesores fiscales, Comunidades Autónomas gestoras del tributo y Oficinas liquidadoras a cargo de los Registradores de la Propiedad) relacionados con el impuesto**.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí

ISBN: 978-84-1085-838-1

AENOR GESTIÓN DE LA CALIDAD ISO 9001 ER-0280/2005
IQNET RECOGNIZED CERTIFICATION
AENOR GESTIÓN AMBIENTAL ISO 14001 GA-2005/0100

ARANZADI