Roj: **STS 3342/2015** - **ECLI:ES:TS:2015:3342**

Id Cendoj: **28079130022015100358**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **16/07/2015**
Nº de Recurso: **171/2014**
Nº de Resolución:
Procedimiento: **CONTENCIOSO**
Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Aragón, Sección 1ª, 31-05-2013 (rec. 170/2011,**
STS 3342/2015

FONDO DOCUMENTAL

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Julio de dos mil quince.

Vistos por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 171/2014, interpuesto por D. Manuel Turmo Coderque, Procurador de los Tribunales, en representación de **D. Evaristo** , contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 31 de mayo de 2013, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 170/2011 , seguido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 31 de enero de 2011, en materia de liquidación del **Impuesto** de **Sucesiones**.

Se ha opuesto al recurso interpuesto, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO** .

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- El conflicto que ha de resolverse en el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, tiene su origen en la resolución de la Jefatura del Servicio de Inspección, de la Diputación General de Aragón, de 9 de enero de 2008, por la que, ratificando Acta de disconformidad formalizada en 13 de julio de 2007, se practicó liquidación por **Impuesto** de **Sucesiones** y Donaciones correspondiente a la herencia de D. Justino , fallecido en 18 de enero de 2003.

La cuestión controvertida gira en torno a la interpretación del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto** de **Sucesiones** y Donaciones , que, en orden a determinar la base liquidable, establece:

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

En el presente caso, los herederos aplicaron en la base imponible del **Impuesto** la reducción del 95% del valor de las participaciones de la sociedad "Sucesores de A.Solana, S.A.", de las que era titular el causante.

En cambio, el acuerdo de liquidación aplicó el beneficio fiscal no sobre el valor total de las acciones, sino únicamente en un determinado porcentaje, como consecuencia de no encontrarse afectos a una actividad económica la totalidad de los elementos patrimoniales titularidad de la entidad sobre cuyas participaciones se pretendía la reducción. Por ello, el porcentaje se determinaba teniendo en cuenta la proporción de activos necesarios para el ejercicio de la actividad, minorado en el importe de las deudas derivadas de la misma, en relación con al patrimonio neto de la sociedad.

En concreto, el importe del activo total de la entidad era de 3.023.847,93?, del que se procede a minorar las participaciones en Villanueva de Inversiones SICAV, por importe de 1.006.182,31?, así como las inversiones financieras temporales constituidas por acciones del BBVA y dos fondos de inversión de la misma entidad, Fondo de inversión BBVA CASH y BBVA TESORERIA FIM, por un importe conjunto de 751.460,75?. El importe de las deudas suponía un total de 875.475,39? y el neto patrimonial de la entidad 2.936.372,54? .

La no consideración de activos afectos de la participación en una SICAV y de las inversiones financiaras temporales se justificaba a partir del objeto social de la entidad (vinculado a la fabricación y comercialización de artículos de joyería, bisutería y artículos de regalo, adquisición, fabricación y venta de artículos de juguetería y compraventa de inmuebles, planificación, promoción y realización de urbanizaciones y edificaciones) y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF , según el cual se consideran afectos a una actividad económica, los inmuebles en los que se desarrolla la actividad, los destinados a los servicios socioculturales del personal al servicio de la actividad y cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En definitiva, según el acuerdo de liquidación, la obtención del porcentaje se obtiene de la siguiente forma:

-Activos totales 3.023.847,93 ?

-Inversiones financieras:1.757.642,06 ?

-Activos afectos: 1.266.205,87?

-Deuda afecta : 87.475,39?

-Patrimonio neto afecto: 1.178.730,48?

-Patrimonio neto total: 2.936.372,54?

-Afección= (1.178.730,48 ?/ 2.936.372,54?= 40,14%

Tras ello, el acuerdo de liquidación dice:

"En consecuencia, resulta un valor para cada una de las 1.200 acciones de 2.446,977117 ?. Conforme a las disposiciones testamentarias, cada uno de los hijos herederos adquiere 276 acciones en pleno dominio, por lo que el valor bruto de las acciones adquiridas es de 675.365,69?, siendo a su vez, el valor del elemento afecto a la actividad, en la parte que corresponde a cada hijo, de 675.365,69?X 40,14%= 271.091,79?. A su vez, el valor neto de la inversión ha de cifrarse en el resultado de minorar del bruto el importe de los gastos y deudas de la herencia imputables a ese valor íntegro de la base de cálculo de la reducción. En el presente caso, el importe total de las deudas y gastos es de 17160,70 ? para cada heredero y ascendiendo la porción íntegra a 1.669.661,68 ?, se calcula la cantidad de 2.786,16 euros (el 1,027795%) como el importe a deducir de la inversión íntegra objeto de reducción, de lo que resulta una base neta de inversión de 271.091,79?-1786,27? = 268.305,52?, lo cual lleva a calcular el importe a deducir de la base imponible como reducción en 95%, es decir, 268.305,52X 0,95= 254.890,25 euros".

Con este fundamento, el acuerdo de liquidación determinó para D. Evaristo , una deuda tributaria a ingresar de 155.828,44 ?.

SEGUNDO.- D. Evaristo , interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación girada, ante el Tribunal Económico- Administrativo Central, que dictó resolución desestimatoria, de fecha 31 de enero de 2011.

TERCERO. - La representación procesal de D. Evaristo , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón y la Sección Segunda de dicho Organo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 170/2011 dictó sentencia, desestimatoria, de fecha 31 de mayo de 2013 .

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

CUARTO .- Como no se conformara con la sentencia dictada, D. Evaristo , representado por el Procurador de los Tribunales D. Manuel Turmo Coderque, mediante escrito presentado en la Sala de instancia en 5 de septiembre de 2013, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra ella, solicitando su anulación y que se declare el derecho del recurrente a la devolución de lo ingresado indebidamente por consecuencia de la liquidación practicada por la Administración Tributaria.

QUINTO.- Dado traslado del escrito de interposición del recurso a las partes demandada y codemandada, para que pudieran oponerse al mismo, solo el Abogado del Estado presentó escrito, en 2 de diciembre de 2013, en el que solicita su desestimación, con imposición de las costas al recurrente.

SEXTO .- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo, la audiencia del día 15 de julio de dos mil quince, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La sentencia impugnada recoge primeramente la reflexión realizada por el TEAC acerca de su cambio de criterio en torno a si el importe de la reducción en el **Impuesto** de **Sucesiones** se debe calcular sobre el valor total de las participaciones o, por el contrario, sobre un determinado porcentaje del valor de las mismas, en función de los elementos patrimoniales de la entidad que se consideren no afectos a la actividad desarrollada por la misma.

En efecto, reseña la sentencia que la resolución del TEAC (tras transcribir el artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio , reguladora del **Impuesto** sobre el Patrimonio y hacer referencia a su desarrollo en el artículo 6.1 del Real Decreto 1704/1999), señala:

"Si bien es cierto que, como recogen los interesados en su escrito de alegaciones, hasta ahora este Tribunal Central, en los casos similares en los que se planteaba la misma controversia (si el porcentaje de reducción aplicable en el supuesto de **sucesiones** y donaciones debería ajustarse en las mismas condiciones que la exención recogida en la normativa del **Impuesto** sobre el Patrimonio), entendía que, al no recogerse la limitación de manera específica en la regulación del **Impuesto** de **Sucesiones** y Donaciones, ésta no debía operar en la determinación de la cuantía del beneficio fiscal, es este momento, y llevando a cabo una interpretación finalista de la exención prevista en la normativa reguladora del **Impuesto** sobre el Patrimonio y de la reducción recogida en la normativa reguladora del gravamen sucesorio, debe entender que ambos beneficios fiscales, estrechamente vinculados, deben aplicarse a bienes y derechos, ya sean poseídos o transmitidos . Debe, por tanto, darse la razón a la Administración Tributaria, al considerar que la reducción del 95% debe aplicarse sobre el valor de las participaciones transmitidas, pero considerando la limitación de la proporción en que los activos de la entidad cuyas participaciones son transmitidas estén afectos a la actividad empresarial que desarrolle aquella. Debe recordarse, a mayor abundamiento, que la Dirección General de Tributos (V2264-05) ya ha reconocido que <<...razones de lógica y coherencia interna exigen que el porcentaje de reducción en el **Impuesto** sobre **Sucesiones** y Donaciones opere sobre el importe que resulte exento en el **Impuesto** sobre el Patrimonio del valor de los elementos de que se trate>>"

Tras ello, la sentencia, que acepta la interpretación finalista contenida en la resolución del TEAC, señala la misma es suficiente para la desestimación de la demanda, no obstante lo cual expone las siguientes consideraciones:

-En cuanto a la alegación realizada, en el sentido de que la inversión en activos financieros persiguió capitalizar los resultados obtenidos con la finalidad, a corto- medio plazo, de adquirir, sin necesidad de acudir a la financiación externa, unas nuevas instalaciones más amplias, en las que se pudiera acoger la totalidad del proceso de producción, incluido el almacenaje de materias primas y del producto terminado, se responde que "no se desprende del expediente ni se acredita la existencia de un plan de inversiones ni su ejecución posterior, por lo que, en definitiva, es imposible apreciar que se trata de elementos materiales afectos a la actividad de la sociedad, según se ha quedado definida en el acuerdo de la Jefatura de Inspección".

-En cuanto a la a alegación de la Sentencia de 31 de octubre de 2008, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (recurso 58/2008), se expone que no tiene el carácter de doctrina jurisprudencial.

-En cuanto a la alegación de que la reforma llevada a cabo por la Ley 8/2007, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales, de las Cortes de Aragón, por la que se modifica el artículo 131-3.b) del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, únicamente podrá resultar de aplicación a hechos imponibles acaecidos con posterioridad a su entrada en vigor (1-1-2008),

que "deviene irrelevante ya que los actos recurridos se fundamentaron en los preceptos de inicial referencia, en cuya virtud es posible adoptar la liquidación provisional acordada por la Jefatura de Inspección, ratificada por el acto desestimatorio del TEAC".

SEGUNDO. - El recurso de casación para la unificación de doctrina se interpone sobre la base de entender que no es procedente extender la configuración del hecho imponible del **Impuesto** mediante la restricción de los exenciones, bonificaciones y demás beneficios o incentivos fiscales introducidos por el legislador (artículo 14 de la Ley General Tributaria) ni cabe trasladar los efectos de un **impuesto** a otro con filosofía recaudatoria diferente y mucho menos recurriendo a interpretaciones analógicas que presuponen una voluntad del legislador que, en modo alguno, ha sido expresamente plasmada en la norma adecuada para ello. En este sentido, se sostiene que el legislador, al establecer los requisitos para aplicar la bonificación del 95% pretendida por el recurrente, exige, además de otras circunstancias personales, de dedicación laboral, parentesco, que no se discuten, un único presupuesto: "...que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1998, de 6 de junio, del **Impuesto** sobre el Patrimonio ", " y nada más".

Se hacen una serie de reflexiones sobre la interpretación de las normas.

Se aportan para contraste las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de marzo de 2012 (recurso contencioso-administrativo 302/2009) y de 21 de enero de 2013 (recurso contencioso-administrativo 412/2010).

Basta con indicar que la última de las sentencias indicadas, transcribe el criterio de la primera, al señalar en el Fundamento de Derecho Segundo:

"Un asunto jurídico idéntico al que aquí nos ocupa ha sido ya resuelto por esta Sala (Sección 9ª), en sentencia de 7 de septiembre de 2012 resolviendo el recurso nº 1335/2009 y en sentencia de 1 de marzo de 2012 en el recurso nº 302/2009 , ambas en el siguiente sentido:

Considera la Comunidad de Madrid que "(...) de acuerdo con lo dispuesto en el articulo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto** sobre **Sucesiones** y Donaciones y el articulo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del **Impuesto** sobre el Patrimonio , la reducción del 95% únicamente puede afectar al valor de los bienes que sean necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial, pues es precisamente el mantenimiento de esa actividad empresarial la razón de la existencia de la citada reducción. Insiste en que con la citada reducción se pretende evitar el gravamen de la empresa familiar pero en ningún caso se pretende exonerar fiscalmente aquellos bienes de tipo patrimonial que no estuviesen afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Y es en base a este criterio por lo que la norma remite al **Impuesto** sobre el Patrimonio para acotar el derecho a la reducción, estableciendo que deberá aplicarse la reducción solo en la medida en que las participaciones sociales reúnan los requisitos establecidos en el apartado octavo del artículo 4 del Ley del **Impuesto** sobre el Patrimonio ."

*(...) "Centrado el objeto del presente recurso se trata de determinar si la minoración de la reducción del 95% prevista en el articulo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto** sobre **Sucesiones** y Donaciones , relativa a las participaciones de entidades a las que sea de aplicación la exención del artículo 4.8 de la Ley 19/91, de 6 de junio, del **Impuesto** sobre el Patrimonio , tiene que ser calculada sobre la totalidad del importe de las participaciones adquiridas mortis causa o sobre el valor de las mismas que resulte exento del **Impuesto** sobre el Patrimonio. Es decir, se trata de analizar si resulta procedente trasladar al **Impuesto** sobre **Sucesiones** y Donaciones la regla de proporcionalidad prevista en la normativa del **Impuesto** sobre el Patrimonio relativa a la exención únicamente de los bienes y participaciones en entidades que estén afectos al desarrollo de la actividad empresarial.*

*La discrepancia entre las partes supone determinar si la citada reducción del 95% puede hacerse en función de la afectación a la actividad económica, como así entiende la Comunidad de Madrid, o si, según refieren los codemandados, debe operar sobre el 100% del valor neto de las participaciones dejadas en herencia una vez probado que están exentas en el **Impuesto** sobre el Patrimonio pero con independencia de que esta exención fuera total o parcial en el **impuesto** sobre el Patrimonio.*

*La resolución jurídica del litigio así suscitado debe partir, ante todo, señalando que es distinta la finalidad de la reducción que se prevé en el artículo 20.2, letra c) de la Ley del **Impuesto** sobre **Sucesiones** y la exención contenida en el artículo 4. 8 , dos, de la Ley del **Impuesto** sobre el Patrimonio . En el **Impuesto** sobre el Patrimonio se grava la capacidad económica adicional que supone la posesión de un patrimonio, de tal modo que en lo que afecta a la posesión del patrimonio que integra una actividad empresarial o profesional dicha normativa ha querido excluir aquellos bienes o derechos que por estar afectos a la referida actividad empresarial van a ser objeto de otros tributos, bien el **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas o bien el **Impuesto** sobre Sociedades. Mientras que en el **Impuesto** sobre **Sucesiones** se gravan los incrementos patrimoniales que*

se han obtenido a titulo lucrativo y por trasmisión mortis causa. Y así en el citado artículo 20.2.c) se indica que:" 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 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 éstos 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 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". Esa reducción del 95% debe afectar a la totalidad del valor de la empresa familiar que se trasmite mortis causa y que ha supuesto para los herederos un incremento patrimonial obtenido a titulo lucrativo. Con el fallecimiento del causante sus herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la citada empresa familiar con independencia de que estén o no afectos a la actividad empresarial concreta lo cual tendrá para los herederos consecuencias tributarias pero a partir del momento en que asuman la dirección de la empresa bien en relación con el* ***Impuesto*** *sobre el Patrimonio, el* ***Impuesto*** *sobre la Renta de las personas físicas o en el* ***Impuesto*** *de Sociedades. Las normas deben interpretarse de acuerdo con su sentido gramatical y más aun en una normativa en la que está prohibida expresamente la interpretación analógica. De tal manera que cuando el articulo 20.2.c) señala que la reducción del 95% debe afectar al valor de la empresa familiar adquirida mortis causa debe entenderse que incluye el valor total de la misma pues no se señala que deba ser en relación con el valor de la empresa entendida únicamente respecto de los bienes patrimoniales que están afectos a la citada actividad empresarial. Y es esa la interpretación que corresponde realizar del precepto de la Ley reguladora del* ***Impuesto*** *sobre* ***Sucesiones*** *y Donaciones pues si del indicado articulo se dedujera la interpretación pretendida por la Comunidad de Madrid carecería de sentido la regulación específica que han introducido algunas Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias tributarias que han indicado de forma expresa que la citada reducción del 95% en el* ***Impuesto*** *sobre* ***Sucesiones*** *solo puede incluir al valor de los bienes afectos a la actividad empresarial de la empresa familiar que se trasmite "mortis causa". Y entre ellas se encuentra la regulación efectuada por las Comunidades Autónomas de Galicia, Cataluña y Valencia.*

Y la remisión que el articulo 20.2.c) realizada al artículo 4, dos.8 de la Ley del ***Impuesto*** *del Patrimonio debe entenderse que lo es únicamente a los efectos de evitar situaciones de fraude de ley en cuanto a que se entiende por empresa familiar y para ello exige acudir a su regulación a los efectos de poder entender que requisitos deben darse para que pueda incluirse un patrimonio en el concepto de empresa familiar y conseguirse así la continuidad en la citada actividad empresarial que es la finalidad de la reducción del 95% del valor de la misma. Y entre dichos requisitos se regula en la Ley del* ***Impuesto*** *del Patrimonio que debe entenderse por funciones de dirección de la empresa familiar y las remuneraciones que deben recibirse por el ejercicio de dichas funciones directivas y a ellos debe acudirse cuando se está ante la trasmisión mortis causa de una actividad empresarial que quiere beneficiarse de la reducción del 95% de su valor total sin distinción alguna en la regulación recogida en el articulo 20.2.c) de la Ley reguladora del* ***Impuesto*** *sobre* ***Sucesiones*** *y Donaciones. En consecuencia, carece de cobertura legal la aplicación de la reducción del 95% en función de la afectación a la actividad económica solicitada por la Comunidad de Madrid, máxime cuando en la Ley 14/2001 la Comunidad de Madrid ha hecho uso de sus competencias normativas en relación con las reducciones en el* ***Impuesto*** *de* ***Sucesiones*** *y no ha establecido la limitación referida por lo que la reducción opera sobre el 100% del valor neto de las participaciones dejadas en herencia."*

La aplicación de esta fundamentación jurídica al caso de autos, idéntico al resuelto ya por esta Sala, por unidad de criterio, conlleva la desestimación del presente recurso."

TERCERO. - El Abogado del Estado se opone al recurso sobre la base de considerar que la doctrina correcta es la contenida en la Sentencia impugnada.

CUARTO .- Partiendo de la existencia de la precisa identidad entre la sentencia impugnada y las traídas a este recurso para que sirvan a su finalidad de contraste, sin que las partes recurridas planteen controversia sobre ello, debemos dar respuesta de fondo al recurso planteado.

El artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto** de **Sucesiones** y Donaciones , en lo que aquí interesa, establece:

"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:

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 éstos 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 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."*

Por su parte, el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del **Impuesto** sobre el Patrimonio , enumera entre los bienes y derechos exentos, los siguientes:

"Ocho. 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.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:

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

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

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100, computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

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

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

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

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

En fin, el artículo 6.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre , que desarrolla la Ley del **Impuesto** sobre el Patrimonio, establece:

*"La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.uno de la Ley del **Impuesto** sobre el Patrimonio , en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad."*

Este precepto fue incorporado al artículo 4. Uno. Ocho. Dos de la Ley del **Impuesto** sobre el Patrimonio por la Disposición Final 4.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre .

Dicho lo anterior, son varias las razones que permiten llegar a la conclusión de que la doctrina correcta es la que mantiene la sentencia impugnada.

En primer lugar, para que tenga lugar la bonificación en el **Impuesto** de **Sucesiones**, es necesario que en la base imponible del mismo se incluyan "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 " , añadiéndose el requisito de que permanezcan en poder del heredero un plazo mínimo de diez años.

En la medida en que la exención en el **Impuesto** sobre el Patrimonio se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del principio de proporcionalidad -este particular se da por supuesto en la sentencia de contraste-, es claro que debe aplicarse en el **Impuesto** de **Sucesiones** la misma regla y criterio.

Por otra parte, más que fijarse en la finalidad de los **Impuestos** sobre el Patrimonio y sobre **Sucesiones** y Donaciones, lo que ha de hacerse es tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal de la exención o bonificación y éste no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación.

Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplian su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el **Impuesto** sobre **Sucesiones** que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala:

*"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la **sucesión** y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medida siguientes:*

*a)Reducir, siempre que se prosiga de manera creible la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o **sucesión**, incluidos los derechos de **sucesión**, donación y registro.*

(...)"

En consecuencia, procede desestimar el recurso interpuesto, lo que ha de hacerse con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la L.J.C.A , limita los derechos de la parte recurrida por este concepto a la cantidad máxima de 2.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación, para la unificación de doctrina, número 171/2014, interpuesto por D. Manuel Turmo Coderque, Procurador de los Tribunales, en representación de **D. Evaristo** , contra sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 31 de mayo de 2013, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 170/2011 , con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo

Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ