

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ068403

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 12 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2173/2017

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Requisitos. Que la actividad constituya la principal fuente de renta del causante. Actividades con dilatado ciclo productivo. La aplicación de la reducción prevista en el art. 20.2.c) Ley 29/1987 (Ley ISD) ha dado lugar a distintos problemas interpretativos, singularmente en aquellos supuestos en los que se enfrentan la naturaleza teleológica de la norma, a saber, la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del Impuesto de Donaciones, y los presupuestos legales que contempla, de manera que puedan coherirse el devengo instantáneo que establece el art. 24 Ley 29/1987 para el Impuesto sobre Sucesiones con los devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el Impuesto sobre el Patrimonio por el art. 29 de la Ley 19/1991 Ley IP).

El esclarecimiento de tal cuestión requiere que se interprete el mencionado art. 20.2.c) Ley 29/1987 (Ley ISD) en relación con el art. 4 Ley 19/1991 (Ley IP), y se determine, en el marco de la operativa de aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, qué elementos materiales, temporales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención del art. 20.2.c), siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante, tarea exegética sobre ese concreto particular no ha sido aún abordada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo que le otorga interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, razón por la cual procede la admisión del recurso.

[Vid., STSJ de Madrid, de 5 de octubre de 2016, recurso n.º 1097/2014 (NFJ068404), que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 20.2.c) y 24.

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 4.Ocho y 29.

PONENTE:

Don Manuel Vicente Garzón Herrero.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don SEGUNDO MENENDEZ PEREZ
Don OCTAVIO JUAN HERRERO PINA
Don EDUARDO CALVO ROJAS
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
Don JOSE JUAN SUAY RINCON
Don JESUS CUDERO BLAS

AUTO

En la Villa de Madrid, a 12 de julio de 2017

HECHOS

Primero.

1. La procuradora doña Beatriz Verdasco Cediel, en representación de doña Josefa , presentó el 29 de noviembre de 2016 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 5 de octubre de 2016 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1097/2014 , en materia del Impuesto sobre Sucesiones.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: (a) el artículo 20.2.c) de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) [«LISyD»] y, en relación con el anterior, (b) el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 2 de octubre) [«LIP»], citando la sentencia del Tribunal Supremo 16 de diciembre de 2013 como erróneamente invocada (casación 28/2010 ; ES:TS:2013:6122) y las de 18 de enero y 26 de mayo de 2016 y 16 de julio de 2015 como ejemplos de doctrina no aplicada (casaciones 2319/2015 , 4098/2014 y 171/2014; ES:TS:2016:16; ES:TS:2016:2380 y ES:TS :2015:3342, respectivamente).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, pues la errónea aplicación del artículo 20.2.c) LISyD, en relación con el apartado octavo del artículo 4 LIP, junto con la inadecuada aplicación de la jurisprudencia referida han sido los únicos elementos tenidos en cuenta por la sentencia para pronunciarse en la forma en que lo hizo.

3.1. La interpretación que hace la sentencia impugnada del artículo 20.2.c) LISyD, rechazando la reducción contemplada en el citado precepto en base a que ese año los resultados de la actividad económica eran negativos al socaire de que la causante había fallecido el día 19 de julio de 2.007 sin haber presentado declaración sobre el IRPF, es contraria a la finalidad de la norma y a la doctrina jurisprudencial que la interpreta, debiendo modularse efectuando el cómputo de rentas en el período del año finalizado con la fecha de fallecimiento del causante, para supuestos en los que se acredita cumplidamente, como es este caso, que el ingreso de aquellas rentas no se produce hasta un determinado momento del año, aún no alcanzado no obstante a fecha del fallecimiento.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en las infracciones denunciadas.

4.1. Respecto de la infracción del artículo 20.2.c) LISyD, no existe jurisprudencia sobre supuestos iguales al que la sentencia resuelve. Entiende por tanto necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que determine qué sucede con todas aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año y, consecuentemente, qué elementos materiales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención prevista en la referida disposición, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante. No habiendo jurisprudencia sobre cuestiones iguales o similares, se presume que existe interés casacional objetivo (artículo 88.3.a) LJCA).

4.2. Considera asimismo que la doctrina que sienta la sentencia cuya casación se pretende resulta gravemente dañosa para los intereses generales (artículo 88.2.b) LJCA), puesto que impide la aplicación de la exención del art. 20.2.c) LISyD a todos aquellas explotaciones económicas cuyos rendimientos positivos se produzcan avanzado el ejercicio fiscal, no teniendo en consideración la propia naturaleza de la explotación.

4.3 . Finalmente, la recurrente entiende que la sentencia afecta a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto de este proceso (artículo 88.2.c) LJCA) ya que afecta a todas las explotaciones económicas que no producen unos rendimientos positivos lineales durante el ejercicio fiscal sino que los mismos se obtienen cuando ya se encuentra avanzado el ejercicio fiscal.

Segundo.

La Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de marzo de 2017, habiendo comparecido la entidad recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 16 de mayo de 2017, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sección

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y doña Josefa se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

Segundo.

1. En el escrito de preparación se identifican las infracciones legales y jurisprudenciales, que tendrían interés casacional objetivo por darse los supuestos del artículo 88.2 LJCA , letras b) y c) o, según los casos, del artículo 88.3 LJCA , letra a).

2. La primera de ellas consiste en la infracción del artículo 20.2.c) LISyD en relación con el apartado octavo del artículo 4 LIP, por errónea aplicación. Señalan los referidos preceptos: «En los casos en los que en la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable, se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

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..».

Y conforme al citado apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , estarán exentos del impuesto: «Octavo.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 art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , salvo el recogido en la letra b) del número 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea menos del 15 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 en entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas 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 de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el art. 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 derivada, de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Tres. Reglamentariamente se determinarán: a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

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

2.1. Considera la Sala de instancia que «a fecha de devengo del Impuesto de Sucesiones y en atención al devengo anticipado del impuesto de IRPF de la causante, al que debe estar conforme a la jurisprudencia citada, no se puede afirmar que haya quedado acreditado que la explotación constituyera, a fecha de devengo del impuesto liquidado, la principal fuente de renta de la causante, pues los herederos no habían presentado la declaración del IRPF de la causante correspondiente al año de su fallecimiento, argumentando al respecto que los resultados de la empresa familiar, hasta el momento del fallecimiento, habían sido negativos», rechazando las alegaciones formuladas por la recurrente en cuanto a las particularidades y características propias de la empresa y su peculiar ciclo productivo, «pues, en definitiva, conducen a una situación de absoluta indefinición e inseguridad jurídica en la aplicación de la reducción, a determinar no ya en función de concretos parámetros legales y jurídicos de general aplicación, sino más bien de un concepto económico o, simplemente, cotidiano o vulgar de lo que se deba entender por empresa familiar, no susceptible de una aplicación mínimamente rigurosa y previsible por la Administración tributaria (...) no puede forzarse la interpretación y aplicación de los preceptos legales para que todo tipo de empresa encaje en el precepto legal, sino por el contrario admitir y asumir que solo será aplicable la reducción a aquéllas que sí cumplan los presupuestos exigibles, lo que ineludiblemente conduce a la consideración del periodo en relación al IRPF en la forma determinada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.».

3. La aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISyD ha dado lugar a distintos problemas interpretativos, singularmente en aquellos supuestos en los que se enfrentan la naturaleza teleológica de la norma, a saber, la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones, y los presupuestos legales que contempla, de manera que puedan coherirse el devengo instantáneo que establece el artículo 24 LISyD para sucesiones con los devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el impuesto sobre el patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991 .

4 . El esclarecimiento de tal cuestión requiere que se interprete el mencionado artículo 20.2.c) LISyD en relación con el artículo 4 LIP, y se determine, en el marco de la operativa de aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, qué elementos materiales, temporales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención del art. 20.2.c) LISyD, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante.

5 . Esa tarea exegética sobre ese concreto particular no ha sido aún abordada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre ella.

6 . Existe, por tanto, interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia discutida no han sido nunca interpretadas por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el litigio [artículo 88.3.a) LJCA].

7 . Resulta en suma conveniente que sobre la cuestión con interés casacional objetivo que suscita este recurso se pronuncie el Tribunal para formar jurisprudencia acerca de la misma.

8 . La concurrencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurre las otras circunstancias alegadas por la parte recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

Tercero.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia precisar, en el marco de la operativa de aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, qué elementos materiales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.2.c) LISyD, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante.

Cuarto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Quinto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2173/2017, interpuesto por la procuradora doña Beatriz Verdasco Cediel, en representación de doña Josefa , contra la sentencia dictada el 5 de octubre de 2016 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1097/2014 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: precisar, en el marco de la operativa de aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, qué elementos materiales, temporales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.2.c) LISyD, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante.

3º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

4º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

5º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Manuel Vicente Garzon Herrero Segundo Menendez Perez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jose Juan Suay Rincon Jesus Cudero Blas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.