

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

Referencia: NFJ070414

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de mayo de 2018

Vocalía 9.<sup>a</sup>

R.G. 3348/2015

**SUMARIO:****ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Participaciones en entidades.**

*Cumplimiento de requisito de remuneración superior al 50 por 100 de los rendimientos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales.* Independientemente de lo que se pueda considerar sobre cuáles eran las funciones que el causante ejercía en la entidad hasta su fallecimiento, lo cierto es que la cuestión clave en este expediente se centra en si la actividad que desarrollaba era, o no, su principal fuente de renta para lo cual, y de acuerdo con el art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 (Ley IP), debía reportarle una remuneración que representase más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A este respecto, el Tribunal Central ha asumido el criterio expuesto por la Dirección General de Tributos relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar cuando se trata de analizar la procedencia de la reducción: teniendo en cuenta que cuando la persona sobre la que debe analizarse el cumplimiento de los requisitos es el causante, dado que las reducciones se aplican en la fecha del devengo del ISD, si se cumplen en dicha fecha -la del fallecimiento- todos los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, podrán aplicarse las reducciones en el ISD. En concreto, en lo que se refiere al requisito exigido por el art. 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991 (Ley IP) de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, percibiera una remuneración que representase 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 al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del IRPF del causante. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

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

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

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

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovido por **D. Sx... Y OTROS**, con domicilio a efectos notificaciones en **DESPACHO PROFESIONAL XZ, S.L.P** sito en ..., contra Resolución del Tribunal Económico – Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014, por la que se desestiman las reclamaciones (RG 36/2022/2011 y acumuladas) previamente interpuestas contra acuerdos liquidatorios por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictados por la Oficina Liquidadora de ... (Pontevedra) por importe, la de mayor cuantía, de 286.140,91 €

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

**D. Rx...** fallece el 5 de marzo de 2005 instituyendo herederos a su cónyuge, **D<sup>a</sup>. Cx...** y sus hijos, **D<sup>a</sup>. Ex...**, **D. Jx...** y **D. Sx...** .

Éstos, en su condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con dicho óbito, presentan, ante la Administración tributaria de Galicia la correspondiente declaración tributaria instando la práctica de las correspondientes liquidaciones por el tributo, solicitando, además, la aplicación del beneficio

previsto en el artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) en relación a las participaciones de la mercantil **RC..., S.L** incluidos en la herencia.

#### Segundo.

Tras tramitar los correspondientes procedimientos de comprobación, la Oficina Liquidadora de ... dicta sendos acuerdos de liquidación tributaria a cargo de los sujetos pasivos, tomando en consideración el valor comprobado administrativamente de los bienes y derechos de la masa hereditaria y no aplicando el beneficio fiscal aludido.

#### Tercero.

Tras instar los interesados la práctica de Tasación Pericial Contradictoria y a la vista del resultado de ésta, el 26 de julio de 2011 la misma Oficina Liquidadora dicta nuevos acuerdos liquidatorios por el tributo referido a cargo de los interesados, confirmando una cuantía a ingresar de 286.140,91 €. Dichos acuerdos constan notificados el 10 de octubre de 2011.

#### Cuarto.

Todos los interesados interponen, contra los acuerdos recibidos, las correspondientes reclamaciones económico – administrativas ante el Tribunal Regional de Galicia el 19 de octubre de 2011, tratando de defender su derecho a que se les reconozca de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD en relación a los títulos de **RC..., S.L** incluidos en la herencia, rechazada por la Inspección por entender que no se cumplían los requisitos exigidos para ello.

#### Quinto.

El 27 de noviembre de 2014 el Tribunal Regional de Galicia acuerda desestimar las reclamaciones, confirmando las regularizaciones practicadas y el criterio de la Inspección sobre la improcedencia de la reducción pretendida por los obligados tributarios.

#### Sexto.

Contra dicha resolución promueven los interesados el presente recurso de alzada, ante este Tribunal Central, el 23 de enero de 2015, insistiendo en que sí se cumplían los requisitos para que se aplicase, en las regularizaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD en relación a los títulos de **RC..., S.L**

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014, objeto del presente recurso.

#### Segundo.

Vienen defendiendo los ahora recurrentes que resultaría procedente que se les reconociera, en la regularización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que les corresponde por el tributo devengado con el fallecimiento del causante, el derecho al beneficio fiscal previsto en el **artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD) en relación a unos

determinados títulos mercantiles incluidos en la herencia – concretamente, 350 participaciones en la entidad **RC..., S.L.**

Dicho precepto, efectivamente, recoge que:

*“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, (...) 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 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”.*

Es necesario, conforme a lo previsto en el artículo señalado, acudir a qué condiciones se exigen, en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, para poder considerar que unas determinadas participaciones en entidades son aptas para permitir la aplicación del aludido beneficio fiscal para el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en concreto, estas aparecen recogidas en el **artículo 4. Ocho. Dos Ley 19/1991, de 6 de junio, Ley del Impuesto sobre el Patrimonio** (en adelante, LIP) en el que se señala que debe tratarse de participaciones en las que “concurran las siguientes condiciones:

*a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. (...)*

*b) 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.*

*c) 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 que se refiere el número uno de este apartado.*

*Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas 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 Inspección de los Tributos de Galicia, a petición de la Oficina Liquidadora, emitió un Informe en relación a la cuestión controvertida – si era procedente o no el beneficio fiscal referido en relación a los títulos de **RC..., S.L.** – en el que concluía la improcedencia por incumplirse la condición vinculada a que el causante (o alguna de las personas de su “grupo familiar” definido a estos efectos) ejerciera efectivamente funciones de dirección en la entidad percibiendo por ello una remuneración que representase más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del ejercicio a considerar.

Los interesados vienen defendiendo, sin embargo, que tal condición se cumplía en la persona del propio causante, **D. Rx...**, remarcando la Inspección en el aludido informe, fechado el 1 de octubre de 2008, que ésta era el administrador único de la entidad pero que el cargo de administrador era, según los estatutos de la sociedad, un

cargo gratuito, al margen de resaltar, también, que todas las retribuciones percibidas por éste en los ejercicios 2004 y 2005 (año del fallecimiento) no parecían corresponder al ejercicio de funciones directivas puesto que "(...) tras el examen de los modelos 190 de retenciones e ingresos a cuenta porque si las retribuciones se percibiesen por su condición de administrador las retenciones practicadas deberían ser mayores. Por otra parte la clave de preceptor es la A que se corresponde con empleados por cuenta ajena, cuando en el caso de que fuera por administrador la clave sería E". A mayor abundamiento, concluye el informe afirmando que "(...) en el muy hipotético caso de que alguien pueda considerar que el causante cobró de la entidad por ejercer funciones directivas. observamos que en el ejercicio 2005 la remuneración que percibe de la entidad. ni tan siquiera representa más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal" puesto que del exámen del aludido Modelo 190 resulta que "las retribuciones recibidas por **D. Rx...** de la empresa **RC... S.L** en el ejercicio 2005 fueron 3.367,98 €, mientras que los rendimientos de trabajo que obtuvo en ese año y que declaró en IRPF se elevaron a 6.905,71 €".

Ante las alegaciones presentadas por los reclamantes, el TEAR, al analizar la cuestión, concluye confirmando el planteamiento de la Inspección de los Tributos amparándose en que es criterio reiterado tanto del Tribunal Central como de la Dirección General de Tributos que , cuando se está analizando el cumplimiento de la condición referida a la existencia de una persona que ejerciera funciones efectivas de dirección en la entidad por cuyos títulos se pretende la reducción del **artículo 20.2.c) LISD** y esa persona era el propio causante, dado que debe analizarse, también, si dicha actividad directiva constituía su principal fuente de renta teniendo en cuenta la totalidad de sus rendimientos empresariales o profesionales, habrá que estudiar la situación atendiendo al último período impositivo del IRPF correspondiente al causante, lo que lleva al tiempo transcurrido entre la fecha del fallecimiento y el 1 de enero anterior. En definitiva, entiende el TEAR que, en este caso, si se debe analizar la situación en la persona del causante, para que procediera reconocer el beneficio fiscal, éste (**D. Rx...**) debió ejercer la dirección efectiva de la entidad – **RC..., S.L** – entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2005, percibiendo por ello una remuneración que representara más del 50% de los totales rendimientos obtenidos en ese período según las normas reguladoras del IRPF (puesto que es a este tributo al que se remite el **RD 1704/1999, de 5 de noviembre**, en el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por ende, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Teniendo en cuenta dicha afirmación, entiende el TEAR que dado que computando todas las retribuciones percibidas por **D. Rx...** de la mercantil **RC..., S.L** en el ejercicio 2005 éstas no alcanzaron al 50% de la totalidad de sus rendimientos, carece de trascendencia analizar si dichas retribuciones se percibieron por el ejercicio efectivo por el causante de funciones directivas en dicha entidad, pues no puede afirmarse, en ningún caso, que constituyese cualesquiera actividad que desarrollara en la entidad su principal fuente de renta.

### Tercero.

Independientemente de lo que se pueda considerar sobre cuáles eran las funciones que el causante ejercía en la entidad hasta su fallecimiento – los recurrentes sostienen que ejercía como directivo pues intervenía efectivamente en las decisiones esenciales de la sociedad siendo el máximo responsable frente a sus trabajadores y frente a terceros – lo cierto es que la cuestión clave en este expediente, como bien dejó reflejado el TEAR, se centra en si la actividad que desarrollaba era, o no, su principal fuente de renta para lo cual, y de acuerdo al aludido **artículo 4.Ocho.Dos LIP** debía reportarle una remuneración que representase más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Según el expediente, y así lo refleja el TEAR, de la entidad **RC..., S.L** el causante obtuvo en 2005 2.967,98 € como percepciones dinerarias y 400,68 € en especie (a los que habría que añadir 76,12 € de ingresos a cuenta de la retribución en especie, según se desprende de las nóminas aportadas). Por otro lado, según la declaración del IRPF del ejercicio, entre sus rendimientos del trabajo constan unas retribuciones dinerarias de 6.888,07 €, unas retribuciones en especie de 476,80 € y un rendimiento neto reducido del trabajo de 6.905,71 €, por lo que parece bastante claro que su actividad en **RC..., S.L** no constituía su principal fuente de renta, al no alcanzar el rendimiento neto percibido por el ejercicio de tal actividad más del 50% de sus rendimientos totales.

A este respecto, y como bien recoge el TEAR, este Tribunal Central ha asumido el criterio expuesto por la Dirección General de Tributos en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, 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 cuando se trata de analizar la procedencia de la reducción: teniendo en cuenta que cuando la persona sobre la que debe analizarse el cumplimiento de los requisitos ya señalados es el causante, dado que las reducciones se aplican en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si se cumplen en dicha fecha – la del fallecimiento – todos los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, podrán aplicarse las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En concreto, en lo que se refiere al requisito exigido por el artículo 4.Octavo.Dos LIP de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, percibiera una remuneración que representase 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 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.

Nada de lo alegado por los recurrentes desvirtúa, por tanto, las afirmaciones contenidas en la resolución del TEAR que debe, por tanto, quedar confirmada íntegramente.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el Recurso de Alzada promovido por **D. Sx... Y OTROS**, contra Resolución del Tribunal Económico – Regional de Galicia, de 27 de noviembre de 2014,

**ACUERDA:**

**Desestimarlo**, confirmando íntegramente la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.