

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074791

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de junio de 2019

Sala 4.^a

R.G. 2520/2016

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. *Determinación del periodo impositivo que se ha de considerar a efectos del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción.* Para considerar la existencia de actividad económica realizándose la actividad de arrendamiento es necesario conforme a la redacción vigente en la fecha de devengo del presente caso la tenencia de un local y de una persona asalariada, como mínimo, pudiéndose admitir prueba en contrario. Dicho esto, el Tribunal Central aprecia, que la fecha de devengo a considerar en el presente caso, es la de la donación, y es ese momento cuando debe analizarse el cumplimiento de los requisitos. Así, hemos de acudir a la STS, de 16 de diciembre de 2013, recurso nº 28/2010 (NFJ053124), en ella se analiza el momento temporal al que ha de referirse el requisito por el cual la persona del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, para el caso de adquisición lucrativa "mortis causa" -sucesiones- de participaciones en entidades, cuando la persona que se sitúa para cumplir el requisito es distinta del causante.

Pues bien, entiende el Tribunal Central que, la mencionada sentencia, aunque se refiere al caso de adquisiciones "mortis causa" es aplicable al caso de donaciones que aquí se está revisando, porque ambas son situaciones en las que existe laguna normativa y porque ni en la sucesión -cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es distinta del causante-, ni en la donación, la normativa del IRPF indica que se interrumpe el periodo impositivo de dicha persona o del donante ya que esta situación solo se produce en el causante, y sin embargo el criterio jurisprudencial expuesto es atender al momento del devengo.

Por lo tanto, el criterio de la reiterada sentencia del Tribunal Supremo es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa, donación de empresa, y por ello, se cumple el requisito de tener una persona contratada en el momento en que se produce la donación, lo que conlleva a que en el presente caso se cumpla el art. 27.2.b de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 25.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 4.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Cataluña de 17 septiembre de 2015 por la que se desestima reclamación económico administrativa contra la liquidación practicada por CA Cataluña Inspeccio Generalitat de Cataluña en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones A02 ...

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 20 de marzo de 2011 fue firmada Acta de Disconformidad incoada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por la donación de **xxx** participaciones de la entidad **ACX, SL**, otorgada el día 27 de febrero 2008 por el Sr. **Jx** a favor de su hija Sra. **Rx** por valor de 1.593.605,6 euros. Con esta donación la recurrente pasó a tener el 100% de las participaciones de la sociedad. La obligada tributaria había presentado autoliquidación por el concepto donaciones, aplicando en su base imponible la reducción del 95% establecida en el artículo 20 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La inspección concluyó la no existencia del derecho a la aplicación de la mencionada reducción.

Durante el ejercicio 2008 **ACX SL**, tuvo según se manifestó en Diligencia nº2, dos personas contratadas que serían la misma obligada tributaria, Sra. **Rx** y su cónyuge, el Sr. **Px**. El Sr. **Px**, comenzó a trabajar en la referida Sociedad el 01 de noviembre 2008.

La Inspección consideró que el contrato con el cónyuge de la Sra. **Rx** no es válido para el referido cómputo y asimismo el contrato con la recurrente tampoco al pasar a ser esta la titular del 100 por cien de la sociedad "**ACX, S.L.U.** y calificándose a partir de ese momento y hasta el final del ejercicio anual como una relación de administración de la sociedad y por tanto, no pudiendo ser considerado como una relación de dependencia.

Segundo.

Interpuesta reclamación económico-administrativa contra la liquidación derivada del acta de disconformidad, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Cataluña resolvió el 17 septiembre de 2015 considerando la pérdida del derecho aplicar la reducción del 95 por 100 establecida en el art 20.6 de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por incumplir lo dispuesto en el apartado c) del dicho artículo.

Tercero.

El día 04/03/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 15/01/2016 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Cataluña de 17 septiembre de 2015 por la que se desestima reclamación económico-administrativa contra la liquidación practicada por CA Cataluña Inspeccio Generalitat de Cataluña en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones A02 La recurrente alega en síntesis lo siguiente:

* El TEAR en su resolución ha obviado la jurisprudencia a la que se hace referencia en las alegaciones presentadas en fecha 11/06/2012; concretamente la Sentencia del 18 de octubre de 2007 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Segunda, referente al procedimiento C-355/2006.

* La Administración no puede ir contra sus propios actos y considerar que el mero cambio accionarial y de órgano de administración hace que cambie la naturaleza jurídica de la relación laboral que tenía la Sra. Rx, ya que ésta a lo que se ha dedicado siempre es a la gestión del alquiler de las fincas y en ningún momento ha dejado de desempeñar la función administrativa que la propia Agencia Tributaria Catalana ya consideró que ejercía en los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

* El Tribunal Supremo entiende que la normativa del IRPF facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica TS 2-2-12, EDJ 15819. Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleado y local no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio (TS 28.10.12, EDJ 246670).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Derecho a la aplicación de la reducción del 95% de la Base Imponible establecida en el artículo 20 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tercero.

El recurrente alega Sentencia, de 18 de octubre de 2007, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Segunda, referente al procedimiento C-355/2006. En dicha sentencia el TJUE desarrolla la interpretación del artículo 4.4 de la Sexta Directiva en materia de sujeto pasivo del IVA. En esta se reconoce al administrador y socio único de la sociedad como asalariado de la misma, "en la medida en que está vinculado por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas".

La referida sentencia versa sobre interpretación y aplicación del concepto de sujeto pasivo recogido en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 37/1992 y por tanto no está relacionada con el objeto del presente recurso.

Cuarto.

En la fecha de la formalización de la donación de Antecedentes, la legislación aplicable era la regulada en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones:

"No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los casos de transmisión de participaciones "intervivos", 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 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 concurren 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 viniera 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."

El derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, es recogida en el apartado octavo dos del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

"Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra: Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

El artículo 27.2 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace necesario que concurren dos circunstancias para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

El recurrente alega la interpretación dada al artículo 27. 2 de la ley IRPF por las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2012, EDJ 15819 o STS 28 de octubre 2012, EDJ 246670. En ellas el Tribunal Supremo señaló:

"(...) Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio(...)".

Este Tribunal Central en Resolución 00/04909/2009/00/0 de 28 de mayo de 2013 ya se pronunció acerca del sentido dado al artículo 27.2 de la ley IRPF por las referidas Sentencias alegadas, especificando que:

"...esta última afirmación, que relativiza el valor de la regla del local y el empleado, se explica en el contexto de la no aplicación de la misma a actividades que van "mas allá" del arrendamiento y la compraventa de inmuebles, como resulta con claridad de la posterior sentencia de 2 febrero 2012, (Rec. de Casación núm. 2318/2010) que, reitera la citada afirmación como antesala al análisis de las pruebas que conducen a afirmar que en realidad hay una actividad de promoción."

Así por tanto en las sentencias citadas el Alto Tribunal aborda casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes del mero arrendamiento o compraventa de inmuebles. En el presente caso el presupuesto de hecho es el "arrendamiento" por lo que no son de aplicación las afirmaciones que se realizan.

Quinto.

Por otro lado la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 abril 2012, Recurso de Casación núm. 1658/2008, afirma en relación con el artículo 25.2 de la Ley 40/1998 que es el actual artículo 27.2 de la ley 35/2006, que:

" (...) Ciertamente es que el artículo 40.2 de la ley 18/1991, como el 25.2 de la Ley 40/1998, al utilizar la frase «[a] efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá», estableció una presunción iuris tantum para considerar procedentes de actividades económicas los rendimientos generados por el arrendamiento o la compraventa de inmuebles (...) Tal previsión normativa no significa que, siempre que concurren ambas circunstancias, deba hablarse de actividades económicas, sino que su presencia constituye un indicio del origen empresarial de los rendimientos. Pues bien, pese a lo que afirma la recurrente, la Sala de instancia no aplica, sin

más, la presunción contemplada en la norma, sino que analiza y explica por qué llega a la conclusión que sienta, acudiendo a otros elementos concurrentes que confirman que la interesada llevó a cabo actividades económicas de las que obtuvo los rendimientos que se le imputan."

En conclusión para considerar la existencia de actividad económica realizándose la actividad de arrendamiento es necesario conforme a la redacción vigente en la fecha de devengo del presente caso la tenencia de un local y de una persona asalariada, como mínimo, pudiéndose admitir prueba en contrario. Este criterio es a su vez afirmado por TEAC, en resolución de 28 de mayo de 2013, de 8 de noviembre de 2007 (RG 1180/2006), de 19 de diciembre de 2007 (RG 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (RG 254/2006), entre otras. Este sentido interpretativo ha sido confirmado por la Audiencia Nacional mediante sentencia de fecha de 05 de marzo de 2014 recurso 229/2013, criterio reiterado por el TEAC en resolución posterior de 02.06.2015 RG 6320/2011. En el presente caso la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña entendieron que se han de cumplir los requisitos referidos anteriormente atendiendo a las circunstancias existentes a 31 de diciembre del año en que se produce la donación. Sin embargo nada expresa al respecto la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ni el Real decreto 1704/1999, hallándonos ante un vacío legal o laguna normativa.

Este Tribunal Central aprecia por el contrario, que la fecha de devengo a considerar en el presente caso, es la de la donación por el Sr. Jx a su hija, y es ese momento cuando debe analizarse el cumplimiento de los requisitos. Así hemos de acudir a sentencia de fecha 16 de diciembre de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Recurso de Casación nº 28/2010. En ella se analiza el momento temporal al que ha de referirse el requisito por el cual la persona del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, para el caso de adquisición lucrativa "mortis causa" (sucesiones) de participaciones en entidades, cuando la persona que se sitúa para cumplir el requisito es distinta del causante. Indicando el alto Tribunal:

"Sin embargo, el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo compaginar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998 (BOE de 10 de diciembre) (RCL1998, 2866) , texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622) (BOE de 10 de marzo), y la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 Y RCL 2007, 458) (BOE de 29 de noviembre), o para el Impuesto sobre el Patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991."

La tarea que toca abordar es cómo se articula la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado periodo de generación, con el puntual y concreto momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así siguiendo la citada Sentencia:

"(...)nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1527) (casación 2124/06) y 26 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10500) (casación 6745/09) , nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones (RCL 1987, 2636). En ambos casos afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla."

Por tanto, lo que deberá acreditarse para el cumplimiento de la reducción es que en el momento de la donación y hasta ese instante se den los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

Pues bien, entiende este Tribunal Central que, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de diciembre de 2013, aunque se refiere al caso de adquisiciones "mortis causa" es aplicable al caso de donaciones que en esta vía se está revisando, porque ambas son situaciones en las que existe laguna normativa y porque ni en la sucesión (cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es distinta del causante), ni en la donación, la normativa del IRPF indica que se interrumpe el periodo impositivo de dicha persona o del donante ya

que esta situación solo se produce en el causante, y sin embargo el criterio jurisprudencial expuesto es atender al momento del devengo.

Por lo tanto, el criterio de la reiterada Sentencia del Tribunal Supremo es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa, donación de empresa, y por ello, se cumple el requisito de tener una persona contratada en el momento en que se produce la donación, lo que conlleva a que en el presente caso se cumpla el artículo 27.2 b de la Ley de IRPF, debiéndose estimar el presente recurso de alzada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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