

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082094

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de marzo de 2021

Sala 4.^a

R.G. 2633/2019

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. La cuestión principal reside en determinar si se cumplen los requisitos de mantenimiento de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles que permiten la aplicación de la reducción del 95 % sobre el valor de los bienes objeto del negocio individual. Dicha reducción estaba contemplada en el momento de devengo del impuesto, -08/10/2008- en virtud del art. 24.1 de la Ley 29/1987 (Ley ISD), en el art. 2.1.d) de la Ley 21/2001, de Cataluña (Medidas fiscales y administrativas).

En el presente caso la controversia versa sobre la naturaleza del contrato suscrito entre una de las comuneras y la comunidad de bienes que desarrolla la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles. La calificación de dicho contrato como laboral o no determinaría el cumplimiento de los requisitos para que la actividad de arrendamiento fuese considerada como actividad económica, y por ende, la aplicación del beneficio fiscal contemplado en la normativa autonómica descrita.

Pues bien, el Tribunal Supremo exige, en caso de duda, una interpretación finalista de la norma tendente a la conservación de la actividad económica que se desarrollaba por los causantes y que ahora es ejercida por los causahabientes, siendo extrapolable dicha interpretación a una reducción como la aquí presente. De hecho, la Ley 21/2001 de Cataluña (Medidas fiscales y administrativas), condiciona la aplicación del susodicho beneficio fiscal al mantenimiento de la misma actividad económica, constituyendo una pretensión fundamental del legislador el mantenimiento y supervivencia de empresas individuales a través de las cuales el causante ejercía una actividad económica, como es el caso. En consecuencia, negar la aplicación de la reducción debido a motivos puramente formales y relacionados con la naturaleza laboral o no de un contrato suscrito entre el causante y la causahabiente a través del cual se instrumenta y posibilita la continuación de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, implicaría atentar contra el espíritu y finalidad de la norma. Todo ello con independencia de afirmar o negar la naturaleza laboral del contrato suscrito entra la comunera y la Comunidad de Bienes, no siendo relevante cuando se aplica una interpretación teleológica de la norma. Además, en el caso que aquí nos ocupa no hay constancia de que el contrato laboral no haya sido admitido por la Seguridad Social, permaneciendo la comunera de alta en el régimen general en la cuenta de cotización en la Seguridad Social sin que nunca hubiese figurado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 24.

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

RDLeg. 2/2015 (TRET), art. 1.

Ley 20/2007 (Estatuto del trabajo autónomo), art. 1.

Ley 21/2001 de Cataluña (Medidas fiscales y administrativas), art. 2.

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 del Director de la Agencia Tributaria de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Cataluña 08103262014 .

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 31/01/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 20/07/2018 contra resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico - Administrativo Regional de Cataluña en el expediente de reclamación 08103262014 relativo al acuerdo dictado por CA Cataluña Inspeccio Generalitat Cataluña por el concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nº de liquidación ... y cuantía de 277.224,19 euros.

Segundo.

Con fecha de 15/03/2018 fue dictada resolución estimatoria por el Tribunal Económico - Administrativo Regional de Cataluña en la que se exponía que se cumplían los requisitos de mantenimiento de la misma actividad económica a efectos de disfrutar definitivamente de la reducción del 95 % sobre el valor de los bienes objeto del negocio individual de arrendamiento de inmuebles del causante.

Tercero.

Por el Director de la Agencia Tributaria de Cataluña ha sido interpuesto recurso de alzada ordinario al amparo de lo establecido en el artículo 241 de la Ley General Tributaria en el que se alega que no se cumple el requisito de persona empleada con contrato laboral y que por tanto no es ajustada a Derecho la aplicación de dicho beneficio fiscal. Se aduce que el contrato objeto de discusión en la resolución del TEAR de Cataluña no cumple los requisitos de retribución salarial, ajenidad y dependencia, así como que el artículo 1.2.b) de La Ley 20/2007 encuadra a los comuneros en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

Cuarto.

Una vez tramitado traslado al interesado interpone escrito de alegaciones en recurso de alzada, en el cual manifiesta su conformidad con los fundamentos jurídicos expuestos en la resolución del TEAR de Cataluña y señala:

La Administración Tributaria no dispone de competencias para determinar si la naturaleza de la relación entre comunera y comunidad de bienes es laboral.

El deber de encuadramiento en el RETA de la persona empleada a jornada completa no impide la calificación del arrendamiento como actividad económica.

Los requisitos para aplicar en el ISD las reducciones por adquisición de actividad económica o negocio profesional deben interpretarse atendiendo a la finalidad de dichas bonificaciones.

Interpretación errónea de la normativa laboral por parte de la Agencia Tributaria de Cataluña.

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:

Adecuación a Derecho de la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico - Administrativo Regional.

Tercero.

La principal cuestión reside en determinar si se cumplen los requisitos de mantenimiento de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles que permiten la aplicación de la reducción del 95 % sobre el valor de los bienes objeto de dicho negocio individual. Dicha reducción estaba contemplada en el momento de devengo del impuesto, 08/10/2008 en virtud del artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de medidas fiscales y administrativas:

"d) Sin perjuicio de las reducciones que sean procedentes de acuerdo con las letras a), b) y c), en las adquisiciones mortis causa que correspondan al cónyuge, a los descendientes o adoptados, a los ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, se puede aplicar en la base imponible una

reducción del 95 por 100 sobre el valor de los bienes y los derechos siguientes, en los términos y las condiciones que se especifican:

Primero.El valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una empresa individual o a una actividad profesional del causante. También se aplica la reducción respecto a los bienes del causante utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes.

(...)

Sexto.Las reducciones establecidas por esta letra d) se aplican en el caso de adquisición tanto de la plena o nuda propiedad como de cualquier otro derecho sobre los bienes afectados.

Séptimo.El disfrute definitivo de la reducción establecida por el apartado primero de esta letra d) queda condicionado al mantenimiento del ejercicio de la misma actividad y de la titularidad y la afectación a ésta de los mismos bienes y derechos, o sus subrogados con un valor equivalente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que éste muriese dentro de este plazo. También el disfrute definitivo de la reducción establecida en los apartados segundo y tercero de esta letra d) queda condicionado al mantenimiento de la adquisición en el patrimonio del adquirente en el plazo indicado anteriormente, con la misma excepción."

En relación a la consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía en su redacción vigente en el momento de devengo del impuesto:

"2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

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."

En el presente caso la controversia versa sobre la naturaleza del contrato suscrito entre una de las comuneras y la comunidad de bienes que desarrolla la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles. La calificación de dicho contrato como laboral o no determinaría el cumplimiento de los requisitos para que la actividad de arrendamiento fuese considerada como actividad económica, y por ende, la aplicación del beneficio fiscal contemplado en la normativa autonómica descrita. Respecto a la principal normativa en materia laboral concerniente a esta cuestión, el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores señala:

"1. La presente Ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario."

Por otra parte, el artículo 1.2 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo dispone:

"2. Se declaran expresamente comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos a los que se refiere el apartado anterior:

a) Los socios industriales de sociedades regulares colectivas y de sociedades comanditarias.

b) Los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común.

c) Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

d) Los trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que se refiere el Capítulo III del Título II de la presente Ley.

e) Cualquier otra persona que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 1.1 de la presente Ley."

El Director de la Agencia Tributaria de Cataluña señala que la obligada tributaria no enerva la presunción de no laboralidad del comunero estipulada en el artículo 1.2.b) de la Ley 20/2007 y que por tanto no procede aplicar la reducción fiscal objeto de controversia. Respecto al ámbito tributario del que trata el presente caso, esto es, las reducciones contempladas en la normativa estatal y autonómica a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se ha pronunciado el Alto Tribunal en la STS 2380/2016 de 26/05/2016 (nº recurso de casación para la unificación de doctrina 4098/2014), estableciendo:

"Es de recordar la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible ligada a los requisitos que se contemplan, tanto en el precitado artículo 20.2, c) de la Ley 29/1987, como en el artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio; régimen legal éste del que no se desprenden diferencias de trato en la reducción según quién sea -el causante o un familiar- el que haya desarrollado las funciones directivas.

Como la STS de 23/9/10 (recurso 6794/2005) recuerda, "resulta evidente que con el beneficio fiscal en cuestión, (...) el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades".

"Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 6739/2004), en relación con el (...) art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento".

En consecuencia, ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es 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 lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad.

La preocupación por la continuidad de las empresas familiares se manifestó ya, en nuestra legislación, con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), que quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. En la propia Exposición de Motivos de la citada norma, que introdujo el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987, se señala que el objetivo era aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido [sentencia de 23 de septiembre de 2010 (casación 6794/05, FJ 3º)]

El Tribunal Supremo exige, en caso de duda, una interpretación finalista de la norma tendente a la conservación de la actividad económica que se desarrollaba por los causantes y que ahora es ejercida por los causahabientes, siendo extrapolable dicha interpretación a una reducción como la aquí presente. De hecho, la Ley 21/2001 de 28 de diciembre condiciona la aplicación del susodicho beneficio fiscal al mantenimiento de la misma actividad económica, constituyendo una pretensión fundamental del legislador el mantenimiento y supervivencia de empresas individuales a través de las cuales el causante ejercía una actividad económica, como es el caso. En consecuencia, negar la aplicación de la reducción debido a motivos puramente formales y relacionados con la naturaleza laboral o no de un contrato suscrito entre el causante y la causahabiente a través del cual se instrumenta y posibilita la continuación de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, implicaría atentar contra el espíritu y finalidad de la norma; los cuales deben primar en casos de duda de acuerdo a la jurisprudencia transcrita del Tribunal Supremo. Todo ello con independencia de afirmar o negar la naturaleza laboral del contrato suscrito entra la comunera y la Comunidad de Bienes, no siendo relevante cuando se aplica una interpretación teleológica de la norma. Además, en el caso que aquí nos ocupa no hay constancia de que el contrato laboral no haya sido admitido por la Seguridad Social, permaneciendo la comunera de alta en el régimen general en la cuenta de cotización en la Seguridad Social sin que nunca hubiese figurado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

Dicho criterio ha sido reiterado en otras sentencias del Tribunal Supremo como la de 14/07/2016 (nº recurso 2330/2015) o 16/07/2015 (nº recurso 171/2014). Esta interpretación finalista de la norma en caso de duda también ha sido mantenida por el TEAC en su doctrina administrativa, vinculante en virtud del artículo 239.8 de la LGT, en resoluciones como la 00/04815/2015 de 20/09/2018; y por el TSJ de Cataluña en sentencias tales como la de 11/12/2014 (nº de recurso 1314/2011).

Asimismo, dicha interpretación teleológica también ha sido sostenida en el ámbito del Derecho de la Unión Europea, puesto que 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 creíble 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, dado que se produce un mantenimiento de la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles por parte de los causahabientes respecto de la ejercida por la causante, no procede denegar la aplicación de una reducción que tenía por objeto aliviar la carga fiscal soportada con ocasión de la transmisión mortis causa de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o negocio individual que desarrollaba dicha actividad, debiendo desestimar las alegaciones del Director de la Agencia Tributaria de Cataluña y confirmando como conforme a Derecho la resolución del TEAR de Cataluña objeto de impugnación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.