

Sentencia de 8 de abril de 2019, núm. 480/2019
Tribunal Supremo, Sección 2ª, de lo Contencioso-Administrativo
Rec. 2173/2017

A favor: Obligado tributario

En contra: Administración Autonómica

Materia

- Materia Fiscal. Reducción del 95% en Impuesto de Sucesiones y Donaciones por Empresa Familiar, que constituye una explotación agrícola.
- Requisitos necesarios para la aplicación de la reducción.
- Doctrina sobre criterio interpretativo de la Ley ISD sobre el período impositivo en que se deben tomar en consideración los rendimientos obtenidos en la actividad económica por el fallecido o en otro caso, del heredero.

Introducción

- Transmisión por mortis Causa de una explotación agrícola que constituye una Empresa Familiar, en que debido al tipo de cultivo de explotación, solo se obtiene rendimientos al segundo semestre del año impositivo del IRPF . La administración no procede en aplicar la reducción por no haber presentado sus herederos liquidación de IRPF, ya que en el primer semestre los rendimientos, como era habitual en esa actividad agraria, siempre eran negativos.

Doctrina Consolidada. Fundamento jurídico tercero de la sentencia.

“1) En principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD.

2) Sin embargo, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante.”

Normativa aplicable

- Artículo 20, apartado 2, letra c), de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

“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”.

- Artículo 4, Octavo, apartado segundo, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto del Patrimonio (en adelante, I.P):

“Bienes y Derechos exentos”. Dispone que estarán exentas las participaciones en entidades con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren determinadas circunstancias, entre ellas, por lo que aquí nos interesa:

“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 en 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.

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”.

Información a tener en cuenta respecto a la fecha de devengo en el IRPF:

Artículo 12 LIRPF. **Regla General:** el periodo impositivo del impuesto es el año natural, del 1 de enero al 31 de diciembre. El devengo es el último día del año natural, 31 de diciembre.

Artículo 13 LIRPF. **Regla Especial:** el período impositivo será inferior al año natural cuando el contribuyente fallezca en un día distinto al 31 de diciembre, produciéndose el devengo el día del fallecimiento.

Iter cronológico/procesal

El iter cronológico o procesal de la Sentencia objeto de análisis es el siguiente:

1. Liquidación provisional en fecha de 15 de enero de 2008, girada por el impuesto de sucesiones devengado por la partición de la herencia de D^a Violeta. La Subdirección General de Inspección de Tributos, **deniega el beneficio fiscal** de la reducción del 95% por transmisión de Empresa Familiar.
2. Interposición de Reclamación Económico-Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, “TEARM”). En resolución de 25 de junio de 2014, **desestimando su petición.**
3. Interposición por el obligado tributario de Recurso Contencioso-Administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid contra las Resoluciones desestimatorias del TEARM. Emiten sentencia núm.1009, de 5 de octubre de 2016, por la que **desestiman la petición y consideran improcedente que a los sujetos pasivos se aplique la bonificación fiscal por Empresa Familiar debido a la falta de uno de los requisitos necesarios para la aplicación de dicha reducción.**

4. Interposición de recurso de casación por parte del obligado tributario con motivo de unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo contra la Sentencia del TSJ Madrid, que emite sentencia en 8 de abril de 2019, **con fallo estimatorio** y pronunciándose procedente la reducción del 95% de Empresa Familiar .

Antecedentes de hecho

1. Existencia de una explotación agrícola que constituye una Empresa Familiar en las tierras de Sevilla y Córdoba, cuyo objeto económico era la plantación de trigo, maíz, girasol y algodón. El causante, que ocupaba el cargo de toma de decisiones de la empresa, ostenta el 33,33% de las participaciones de la explotación. **Por la propia naturaleza de los cultivos, no puede generar beneficios hasta el segundo semestre impositivo del año. Ya que se siembra en el primer semestre, dejando claramente rendimientos negativos, y se recoge y vende el cultivo el segundo semestre del año, produciendo así, rendimientos positivos.**
2. En fecha de 19 de julio de 2007, muere la madre del hijo dejándole las participaciones de la Empresa Familiar.
3. Al realizar la liquidación de ISD, el hijo, que también se encontraba dentro del seno de la explotación agrícola de la empresa familiar, se aplicó la reducción del 95% de Empresa Familiar. La Administración pública (Subdirección General de Inspección de Tributos y TEARM), **le denegó la procedencia del beneficio fiscal** alegando la **falta del segundo requisito** que dicta el apartado 8 del art.4 de la ley 19/1991 de 6 de junio, sobre el I.P.
 - 1º Requisito: La persona del empresario o profesional para el caso de las empresas individuales o negocios profesionales (incluyendo aquí las explotaciones agrícolas), debe desarrollar la actividad de forma personal, habitual y directa.
 - **2º Requisito: Dicha actividad debe constituir la principal fuente de renta.**
Tal como dicta RD 1704/1999 sobre el Impuesto de Patrimonio: *“se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga del rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate”*.

Alegaciones Obligado tributario

1. Desde el año 1998, el único ingreso percibido por la causante fueron los derivados de la explotación agrícola derivada de la comunidad de bienes.
2. “Los cultivos habituales de la explotación agrícola en cuestión, son trigo, maíz, girasol y algodón, y el momento de su recolección en Córdoba y Sevilla, provincias en las que se encuentra enclavada la explotación agrícola, comienza a partir del mes de julio y finaliza a mediados de noviembre, razón por la cual la mayor parte de los ingresos comienzan a producirse en esos meses y terminan en meses posteriores al mes de noviembre, por tanto, en el primer semestre de cada año natural, los resultados de la explotación son normalmente NEGATIVOS”;
3. “El hecho de que, justo en el momento del fallecimiento de la causante el rendimiento de la explotación fuese negativo, como lo era habitualmente en el primer semestre de cada año, no debe ser impedimento para la aplicación de la reducción” .

Argumentación Administraciones Públicas

La Administración Pública, tanto en las resoluciones de liquidación denegatorias emitidas por la Subdirección General de Inspección de Tributos y posteriormente por la resolución del TEARM, reitera el carácter desestimatorio de la reducción alegando los siguientes argumentos:

1. Respecto al primer requisito, anteriormente citado, la administración no lo pone en duda, ya que estaba constatado en la Base de Datos de la AEAT y juntamente con la documentación aportada, que las fincas rústicas afectas a la explotación agrícola eran parte de una Comunidad de bienes, en que la causante ostentaba el 33,33% de la participación y que iba a heredar el causahabiente.
2. ALEGAN LA FALTA DE CUMPLIMIENTO DEL SEGUNDO REQUISITO. *“Según el informe emitido por la Subdirección General de Gestión Tributaria, en el ejercicio 2007 no se presentó la declaración de IRPF de la causante, por lo que no consta que en dicho ejercicio desarrollara actividad económica alguna, alegándose al respecto por la ahora reclamante, que en el año 2007 no se presentó declaración del IRPF de la causante por cuanto los resultados de la explotación a la fecha de su fallecimiento eran negativos”.*

Línea que sigue Administración respecto al periodo impositivo para aplicación reducción:

En concordancia de los dos requisitos mencionados, la administración recuerda la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos relativa a la aplicación de reducciones en el ISD.

En dicha resolución la administración se pronunciaba de forma que:

Si quien ejerce las funciones de dirección y toma de decisiones en la empresa familiar fuese el CAUSANTE, se atendería a los rendimientos del IRPF percibidos durante el último periodo impositivo, es decir, desde el 1 de enero hasta la fecha de su fallecimiento.

Mientras que si la **dirección pertenecía a otro de los miembros** del grupo familiar, se atendería a los datos del **ejercicio de renta declarados anterior a la muerte del causante**.

Argumentación Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Tribunal de instancia desestima el recurso interpuesto por el obligado tributario pero NO COMPARTE EL CRITERIO INTERPRETATIVO de la Administración autonómica, prestando el tribunal de instancia el siguiente criterio: *“de conformidad con nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013 , el momento determinante para comprobar si concurren los requisitos para aplicarla -que son los del artículo 4.Ocho.Uno LIP- es el del devengo del Impuesto de Sucesiones, es decir, el del fallecimiento de la causante”*

[...] *“No pueden asumirse las alegaciones que realiza la recurrente respecto a las particularidades y características propias de la empresa de autos y su ciclo productivo “pues, en definitiva, conducen a una situación de absoluta indefinición e inseguridad jurídica”. 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 sólo será aplicable la reducción a aquellas que sí cumplan los presupuestos exigibles”;*
Finalmente, lo que deberá acreditarse es si hasta ese momento del fallecimiento del causante las retribuciones por él percibidas por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general del IRPF”.

“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”.

Conflicto/Controversia

La principal cuestión radica en determinar si, para gozar de la bonificación fiscal de 95% por empresa familiar en una explotación agraria, prevista en la Ley 29/1998, sobre el ISD, se debe 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*”.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 8 de abril de 2019, concluye que:

- **Doctrina sobre la aplicación de la bonificación fiscal. Pronunciamiento sobre el criterio de temporalidad sobre el periodo de devengo del IRPF.**

Criterio General: el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir el del devengo.

Modulación Doctrina. Criterio especial: el criterio general debe ser modulado en atención a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales:

“(a) cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año; y

(b) cuando además se ha acreditado sobradamente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta de la causante, esto es, que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenían de rendimientos netos de la actividad agrícola”.

Cuando se cumplen los requisitos de esta circunstancia especial, el año en el que se ha de tomar en consideración los rendimientos obtenidos en la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al fallecimiento, es decir, el último periodo del año anterior.

Y además, la sentencia deja una interpretación abierta al propio supuesto especial para aplicación de la reducción, en el que prevé circunstancias excepcionales, no mencionadas en dicha sentencia, que por sus características, también podrían caber tal reducción.

La sala del tribunal Supremo recuerda la resolución de 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos que se pronunciaba de forma que: “*cuando es el causante quien, al tiempo de fallecer, ejercía las funciones directivas para determinar si se cumplen o no las condiciones exigidas por el artículo 20.2.c), habrá que tomar en consideración el periodo comprendido entre el día 1 de enero del año de su fallecimiento y aquel en que éste*

tiene lugar. Sin embargo, si quien ejercía las funciones de dirección no era el fallecido sino cualquier otro de los miembros del grupo familiar, de cara a la aplicación de la reducción controvertida hay que atender a los datos del ejercicio de renta declarados anterior a la muerte del causante".

- **Recomendación de la UE 94/1069/CE**

La sala recuerda la finalidad de la reducción, que es aliviar el coste de la sucesión de la empresa familiar y promover el paso generacional. Esta finalidad proviene de *"el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, (BOE de 8 de junio), que se 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)]. Se demuestra así una preocupación por la continuidad de las empresas familiares, manifestada por la propia Unión Europea, que en la recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, número 385, p. 14), puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adoptaran 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, por lo que se justificaba que se dispensara un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento [sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 6739/04, FJ 4o)]. " Y desde luego esta finalidad se vería frustrada si se aceptan interpretaciones de la norma tan restrictivas como las que defienden las Administraciones demandadas".*

Parte dispositiva

1. El tribunal falla en ESTIMAR íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el obligado tributario contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2014.
2. Declara HABER LUGAR al recurso de casación.
3. Fija los criterios interpretativos dispuestos en el fundamento jurídico tercero de la presente sentencia.

