

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 4 de febrero de 2016, rec. 546/2013

Ponente: Jordi Palomer Bou

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible.

La sentencia resuelve el problema de delimitar, a efectos de aplicar la reducción establecida en el ISD para la empresa familiar, el ejercicio en el que se debe cumplir el requisito de que algún miembro del grupo familiar obtenga en su IRPF la mayor parte de su renta.

La sentencia tiene, además, el interés de rechazar el criterio que se sigue en la Comunidad de Madrid.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. Las cuestiones planteadas en la presente litis por la recurrente se refieren a la procedencia de la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley reguladora del impuesto 29/1987, al entender la recurrente que concurren los requisitos para su aplicación por cuanto ejercía funciones de dirección y a la muerte del causante percibía como única remuneración la fijada como consejera delegada de Incares 98 SL, debiendo por ello cumplir los requisitos exigidos a la muerte del causante y no en el ejercicio anterior como sostienen las resoluciones recurridas...

Para la aplicación de la exención en patrimonio, el criterio determinante para valorar la concurrencia de los requisitos es el del devengo, y así lo ha reconocido la propia Administración tributaria, como quedó reflejado en la respuesta que la Dirección General de Tributos dio a la consulta V0045-07, de 10 de enero de 2007, en torno a la aplicación de la exención en el impuesto sobre el patrimonio del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991. Se dijo allí con meridiana claridad que «la circunstancia relevante en este punto para la procedencia de la exención es de orden fáctico y no es otra que, a la fecha de devengo del impuesto patrimonial, se cumplan las condiciones del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley y, en particular, los requisitos que establece la letra c) respecto de la persona que desempeñe efectivamente las funciones directivas de la entidad».

TERCERO. ... 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... Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción...

En esta tesitura, la Administración autonómica parte de la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, 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.

Concretamente, en su apartado 1.3.a), en relación con el requisito del artículo 4. Ocho. Dos de la Ley de patrimonio, respecto de las funciones y retribuciones percibidas por el sujeto pasivo por las labores de dirección ejercidas y su porcentaje sobre el resto de los rendimientos, exigía que se atendiera «a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo: en concreto, en el supuesto de sucesión mortis causa, habrá que atender, en principio, 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». Afirma 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 período 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...

Podemos anticipar que no compartimos el criterio interpretativo que realiza la Administración...

En el presente caso, las circunstancias relevantes para aplicar la reducción no recaen sobre el causante sino sobre uno de los herederos, concretamente don Baltasar, hijo de la fallecida...

... El momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el artículo 24.1 de la Ley. Añadíamos en la (Sentencia) de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que «(A)l tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último período impositivo del IRPF anterior a la transmisión». Es cierto que no puntualizábamos cual era ese «último» período impositivo, pero de la solución dada al recurso se desprendería que era el ejercicio de renta que, con devengo anticipado por aplicación del artículo 12 de la Ley 40/1998, se había producido con la muerte del causante. Es decir, en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último período impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso...

Por último, debemos añadir que si aceptáramos el criterio defendido por la Administración y consideráramos como «último» ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. La solución propuesta por la Comunidad de Madrid, que rechazamos, nos llevaría a situaciones ciertamente absurdas;...

A ello cabe añadir que no obstante, ante la duda, siempre ha de atenderse 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 mortis causa evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto

de sucesiones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad lo que hace la Sala con el criterio anteriormente fijado por lo que debe ser estimado este motivo.

