

Comentarios a la Sentencia número 344/2012, de 28 de marzo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) relativa al IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Desde FIDE hemos valorado muy positivamente esta Sentencia por el importante ahorro de costes que puede llegar a suponer en aquellos grupos de sociedades que tienen diferentes empresas dedicadas al arrendamiento o compraventa de inmuebles.

En síntesis esta Sentencia contempla que, para la aplicación de la reducción del 95% en adquisiciones "mortis causa" o en donaciones de acciones o participaciones en empresas familiares, los requisitos de "local" y "persona empleada" con contrato laboral para la ordenación de la actividad, es suficiente que se cumplan en una de las entidades del grupo.

Esta Sentencia ratifica otra anterior del mismo Tribunal (Sentencia número 211/2012 de 28 de febrero), pero sobre todo hay que destacar que ha sido confirmada recientemente por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de octubre de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) por inadmisión del Recurso de Casación en Interés de Ley interpuesto por la Generalitat de Catalunya contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona, Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 28 de marzo de 2012 comentada.

En este punto queremos hacer un paréntesis para recordar la situación actual de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en relación a la consideración como actividad económica del arrendamiento de inmuebles.

Como es sabido, el arrendamiento de inmuebles tiene una regla especial para su calificación en el IRPF como actividad económica (artículo 27.2 LIRPF), lo cual tiene implicaciones, por supuesto, a efectos de la determinación del rendimiento neto en ese tributo, pero también respecto a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares, a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del valor de negocios familiares o de las participaciones en empresas y, en el Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo, respecto al tipo aplicable a las empresas de reducida dimensión o a las deducciones por inversión de beneficios o por reinversión de beneficios extraordinarios.

Pues bien, en la resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012, el órgano económico-administrativo entendía que podría apreciarse la existencia de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles incluso sin cumplirse los requisitos de local y persona.

Sin embargo, en la resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013, se cambió nuevamente de criterio para volver al mantenido antes de la de diciembre de 2012.

En consecuencia, la cuestión queda de la siguiente manera:

- ✓ La regla contenida en el artículo 27.2 de la LIRPF, consistente en la calificación como actividad económica del arrendamiento de inmuebles condicionada a la concurrencia de local y persona empleada para ejercer la actividad, solo se aplica si es esa la actividad desarrollada, pero no si es otra

que va más allá, como la de promoción o construcción, debiéndose analizar, por lo tanto, el supuesto de hecho antes de plantearnos si se utilizan local y persona.

- ✓ En caso de que no estuviéramos en esta concreta actividad, el local y la persona solo son meros indicios de la existencia de actividad económica, no son requisitos ni necesarios ni suficientes para dicha calificación.
- ✓ Si estamos ante un arrendamiento de inmuebles, la persona y el local son requisitos necesarios para calificarla como actividad económica, pero no son suficientes para ello si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por lo tanto, se tienen para aparentar actividad económica.

Pues bien, tal y como sostiene la Sentencia que estamos comentando, *"el propio órgano demandado ha venido a asumir la tesis contenida en las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 2 y 8 de marzo de 2007, tal y como acredita el recurrente, aportando la resolución del TEARC de 6 noviembre 2008, estimatoria en parte de una reclamación económico administrativa interpuesta por una hermana del recurrente cuyos presupuestos se asemejan a los aspectos analizados a través del presente recurso contencioso administrativo"*.

Afirmando a continuación que *"De acuerdo con aquellas resoluciones, en el caso de un grupo de empresas, sería suficiente con que una de ellas contara con el local y con el empleado que se erigen en requisitos a los que la normativa citada condiciona el disfrute de la bonificación en el caso enjuiciado"*.

En definitiva lo que contempla la Sentencia es que para el cumplimiento de los requisitos que se exigen para disfrutar de la reducción del 95% prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, no es preciso que las sociedades cuyas acciones han sido donadas dispongan de forma individualizada de un local destinado a llevar a cabo la gestión, así como una persona empleada a jornada completa; sino que, como argumenta la sentencia, dichos requisitos pueden entenderse cumplidos por medio de otra sociedad -vinculada a las sociedades cuyas acciones se donan- que actúa de gestora de la actividad de arrendamiento de las propiedades de estas sociedades.

Pero es más, si esta Sentencia puede tener consecuencias favorables en sociedades a las que no resultaba de aplicación la reducción del 95% por no disponer de persona y/o local directamente, sino que la gestión se realizaba por otra empresa del grupo, también puede tener beneficios similares en el momento de determinar la parte de la base imponible a la que resulta de aplicación dicha reducción.

Un claro ejemplo podría ser el de la donación de participaciones en sociedades que a su vez son propietarias de otras compañías que se dedican al arrendamiento y/o venta de inmuebles y que no disponen, al menos directamente, de la estructura necesaria (local y empleado) para la consideración del desempeño de una actividad económica.

Pues bien, en estos casos, la Administración interpreta que nos encontramos con bienes no afectos a los que no resulta aplicable la reducción del artículo 20.c) de la LISD.

Independientemente de que no existe un criterio unánime en la aplicación de dicha reducción, en función de los activos afectos y no afectos a la actividad empresarial,

pudiéndose llegar a defender que la base de la reducción es el valor total de la empresa, sin que esta pueda llegar a limitarse en función a la naturaleza de sus activos, la Sentencia comentada puede llegar a clarificar alguna de las situaciones objeto de controversia y litigio en la actualidad, como es el ejemplo que hemos planteado.

En conclusión, lo que sí consideramos necesario y que se desprende de la caótica situación planteada, es la urgente modificación de la LISD que, en aras a la seguridad jurídica y a la luz de las recientes Sentencias de los Tribunales, clarifique la forma de proceder en la aplicación de la reducción del 95% comentada.

FIDE