

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093574

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de mayo de 2024

Sala 4.^a

R.G. 4170/2021

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Participaciones en entidades.

Valoración del cumplimiento del requisito legal de la principal fuente de renta del causante. La interesada alega la procedencia de la aplicación de la reducción por transmisión de empresa familiar agrícola, a que se refiere el art. 20.2 c) de la Ley 29/1987 (Ley ISD), por cumplir con el requisito de la principal fuente de renta. Por su parte, el Tribunal Regional, en su resolución, acordó desestimar la presente alegación, considerando que, si bien si se cumplía el requisito del ejercicio, por parte del causante, del desarrollo de la actividad de forma personal, habitual y directa, no se acreditaba que los rendimientos procedentes de esta actividad constituyesen la principal fuente de renta, pues son inferiores al 50% de la base imponible del IRPF.

El criterio general de que 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, no significa que no pueda y, de hecho, deba ser modulado o precisado en atención a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales: que se trate de una actividad, como por ejemplo la agrícola que por su propia naturaleza, no sea susceptible de generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y además, que se haya acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante., En este caso, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento.

Es decir, la regla general sería apreciar el cumplimiento del requisito discutido en el ejercicio de fallecimiento, esto es, 2009. Ahora bien, esta regla, establece el Tribunal Supremo, puede ser excepcionada, a los efectos de apreciar el cumplimiento del requisito del porcentaje de rendimientos que se discute, procediendo entonces aplicar los datos resultantes del ejercicio anterior al de fallecimiento, en este caso, 2008.

De los datos que obran en el expediente, en la declaración de 2008 del causante los rendimientos netos de la actividad económica declarados son superiores al 50% de la base imponible del IRPF. A la vista de lo anterior, resulta indiscutido que en 2008 si se cumplía este requisito del porcentaje de retribuciones, por lo que, en aplicación de la excepción anteriormente comentada, se procede a estimar el derecho a la aplicación del citado beneficio fiscal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 150.

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 parcialmente estimatoria de fecha 20 de noviembre de 2020 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (RG: 14-02745-2017 y 14-02746-2017) relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 31/05/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 21/05/2021 contra la resolución parcialmente estimatoria de fecha 20 de noviembre de 2020 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía en el expediente de reclamación 14-02745-2017 y 14-02746-2017 por el que se anulan la liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ...10 y ...05 dictadas por la Agencia Tributaria de Andalucía

Segundo.

En dicha resolución se exponen los siguientes Antecedentes de Hecho sobre los que no hay controversia:

"El 12 de febrero de 2010 se presentaron declaración y autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por la herencia causada por D. **Axy**, fallecido el 15 de agosto de 2009 bajo testamento por el que legaba a su esposa, Dña. **Bts**, el usufructo universal de sus bienes e instituía heredera universal a su hija, Dña. **Cxt**. En las autoliquidaciones se aplicaban, entre otras, reducción por adquisición de fincas rústicas y otros bienes afectos a la actividad del causante, con mejora autonómica. Iniciadas actuaciones inspectoras mediante citaciones notificadas el 22 de octubre de 2013, se levantaron actas de disconformidad y se dictaron acuerdos de liquidación contra los que se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas 41-02842-2014 y acumuladas, en las que se dictó, en sesión de 28 de abril de 2017, resolución parcialmente estimatoria que los anulaba por defecto formal en la citación de inicio, con retroacción de actuaciones. Notificadas las resoluciones al órgano encargado de su ejecución, se reanudaron las actuaciones que han finalizado con acuerdos de liquidación que en los que se regulariza suprimiendo la reducción por adquisición de empresa familiar por cuanto el causante no desarrollaba la actividad directa, personal y habitualmente ni los rendimientos constituían su principal fuente de renta. Contra estos actos se han interpuesto las presentes reclamaciones en las que se alega prescripción, que no se ha visto interrumpida por las actuaciones anteriores; procedencia de aplicar la reducción que la Inspección cuestiona porque se ha acreditado que el causante ejercía efectivamente la actividad de forma personal, habitual y directa, llevando a cabo las gestiones diarias (adquisición de maquinaria agrícola, facturas con su intervención, organización de medios de producción, intervención ante el Ayto. de Baena en relación con un conflicto sobre derecho de paso, organización de medios humanos mediante la selección del personal, si bien delegaba tareas en su encargado, gestión de ventas e ingresos); que asimismo ha quedado acreditado que se cumple el requisito de principal fuente de renta; e improcedencia de la partida de intereses de demora que incluyen las liquidaciones."

Tercero.

Con fecha de 20 de noviembre de 2020 fue dictada resolución por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía por la que se estima parcialmente la reclamación, llevando a cabo la anulación de las liquidaciones anteriormente mencionadas debido a un error en el cálculo del ajuar doméstico y se desestiman las alegaciones formuladas por las recurrentes.

Dicha resolución fue notificada el 23 de diciembre de 2020.

No obstante, mediante escrito presentado el 22 de diciembre de 2020, el director de la Agencia Tributaria de Andalucía solicita aclaración de la resolución y la rectificación del error que se pone de manifiesto al haberse omitido parte del contenido de la resolución.

El Tribunal Regional, en sesión de 18 de febrero de 2021, dictó resolución en la que completa la resolución y rectifica el error informático señalado, incorporando el inicio del sexto fundamento de Derecho y manteniendo el fallo en los mismos términos. Dicha resolución fue notificada al representante de la reclamante del 26 de abril de 2021.

Cuarto.

Con fecha de 21/05/2021 fue interpuesto el presente recurso de alzada en el que la parte recurrente alega la prescripción del derecho de la Administración a dictar liquidación, la procedencia de la aplicación de la reducción del artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al cumplir el causante el requisito de la principal fuente de renta y la improcedencia de la inclusión de intereses de demora en el acta de inspección.

Quinto.

La resolución de este TEAC de 28 de febrero de 2024, por la que inicialmente se inadmitió por extemporánea la presente reclamación fue anulada mediante nuestra resolución de 30 de abril de 2024, por la que se estima el correspondiente recurso de anulación 00-4170-2021-50, notificada al contribuyente el 7 de mayo de 2024.

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:

la conformidad o no a derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

En primer lugar, la reclamante alega la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto con ocasión del fallecimiento del causante, reiterando las alegaciones formuladas ante el Tribunal Regional.

Por su parte, el Tribunal Regional, en la resolución que es objeto del presente recurso de alzada, ya resolvió la cuestión relativa a la prescripción en el Fundamento de derecho CUARTO, estableciendo lo siguiente:

CUARTO.- La primera cuestión que se plantea es la relativa a las alegaciones de prescripción y de nulidad de pleno derecho. A estos efectos, hay que señalar que el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece: "La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo [12 meses] no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la reanudación de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo a que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos casos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzarán las actuaciones que vayan a realizarse ... ". Por su parte, el apartado 5 del citado artículo 150 dispone: "Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución ... ".

(...)

Asimismo, debe señalarse que el art. 63 de la Ley 30/1992 dispone que son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder, añadiendo que los defectos de forma sólo determinarán anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, estableciendo el anterior art. 62 supuestos específicos en los que la sanción es la nulidad de pleno derecho. La regla general en materia de invalidez en Derecho administrativo es, por tanto, la anulabilidad, reservándose la consecuencia de nulidad radical para los supuestos especialmente graves que, claramente tipificados, recoge la ley.

En el presente caso, la resolución de este Tribunal, dictada el 28 de abril de 2017 en la reclamación 14-02842-2014 y acumuladas, anuló, por defecto formal, las liquidaciones impugnadas, defecto formal que determina anulabilidad y que, según la propia resolución, "obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación". La resolución fue notificada a los Servicios de Inspección, órgano competente para su ejecución, el 6 de junio de 2017. Este es, por tanto, el día a quo (resolución del TEAC 00/01280/2019, de 23 de abril de 2019, en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio) del plazo de seis meses de que, conforme al citado art. 150.7 LGT, disponía, al menos, el órgano de inspección para finalizar las actuaciones como consecuencia de la retroacción de actuaciones. Las actuaciones inspectoras han finalizado con acuerdos de liquidación notificados el 17 de octubre de 2017, esto es, antes de que se consumara el indicado plazo de seis meses, por lo que no han perdido, de acuerdo con el art. 150.2.a) LGT, el efecto interruptivo de la prescripción. Deben, por tanto, desestimarse las alegaciones formuladas en ese sentido.

Este Tribunal Central comparte la conclusión del Tribunal Regional respecto la inexistencia de prescripción. No obstante, y para completar la fundamentación que justifica desestimar la presente alegación, al tratarse de una liquidación anulada, se puede recoger la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2022 (recurso 2221/2020), en cuyo Fundamento de Derecho cuarto, donde se indica que:

"La solución se encuentra en la jurisprudencia relativa a que **los actos tributarios anulables son susceptibles de interrumpir la prescripción** (...) nuestra jurisprudencia reafirma esta segunda posibilidad por cuanto **sólo cabe negar efectos de interrupción de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho, no a los meramente anulables**, tal y como se desprende, además de la ya citada sentencia de 20 de abril de 2017, recurso 977/2016, en la que se fundamenta la sentencia recurrida, de otras muchas, entre las que cabe citar las sentencias de 11 de febrero de 2010 (recurso 1707/03) de 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05) de 24 de mayo de 2012 (recurso 6449/09) o de 29 de junio de 2015 (recurso 3723/2014), expresando esta última lo siguiente:

"Los efectos *ex tunc* de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo permiten la ficción jurídica de considerarlo inexistente, mientras que no sucede lo mismo con su anulación como consecuencia de estar afectado de un vicio determinante de anulabilidad, porque sus efectos son *ex nunc*".

Tanto en la Ley General Tributaria de 1963 como en la vigente de 2003 la interrupción de los plazos de prescripción se produce por cualquier acción de la Administración, no por cualquier acción "válida" de la Administración tributaria. Esta opción del legislador podrá compartirse o no, pero encuentra su razón de ser en la naturaleza extintiva de la prescripción, que reclama la inacción de la Administración tributaria, sea real (ausencia de acción) o fruto de una ficción jurídica (nulidad de pleno derecho del acto, que permite fingir su inexistencia, equiparándose así a la ausencia de acción)."

Cabe también hacer mención a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2006 (recurso 58/2004) donde se recogen los requisitos básicos que debe reunir la prescripción:

«SEGUNDO

La apreciación de la prescripción requiere al menos dos requisitos: 1º.- Que haya silencio en la relación jurídica que prescribe. 2º.- Que la norma jurídica reconozca la prescripción que se declara.

Ninguna de estas dos circunstancias concurren en el supuesto analizado donde, primero, se dictó un acto dirigido a la liquidación de la deuda, y, posteriormente, el recurrente impugnó la liquidación, sosteniendo, la reclamación administrativa pertinente, cuya estimación ha dado lugar a la nueva liquidación controvertida. De otra parte, el artículo 66.1 a) de la LGT establece: "Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible (...;)". El texto de dicho precepto es plenamente aplicable al impuesto debatido. La primitiva acción administrativa, dirigida a la liquidación del hecho imponible, ulteriormente anulada configura el hecho interruptivo de la prescripción que el precepto citado contempla.

TERCERO

La doctrina afirmada en la sentencia de instancia (...) es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos.

Pudiera argüirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el artículo 66.1 a) al regular la interrupción de la prescripción se refiere a "cualquier acción administrativa" expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso.

No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el artículo 1973 del Código Civil a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión «cualquier», como el precepto citado de la LGT, por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe.

(...;)

FALLAMOS

Que estimando el Recurso de Casación en Interés de la Ley declaramos como doctrina legal que: "La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos". Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas en ambas instancias.»

En sentido análogo se manifiesta el Tribunal Supremo en la Sentencia de 11 de febrero de 2021 (recurso 1707/2003) en un supuesto de responsabilidad tributaria:

«Por lo tanto, el error en la calificación de la responsabilidad tributaria, que lleva a la Inspección a utilizar el procedimiento establecido en la norma para los supuestos de responsabilidad solidaria en lugar del procedimiento previsto para la responsabilidad subsidiaria, no constituye un defecto que ocasione la nulidad del acto por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, teniendo en cuenta, además, que el responsable ha tenido conocimiento en todo momento del procedimiento y ha podido, como así ha sucedido, impugnar el acto de derivación de responsabilidad y actuaciones subsiguientes.

B) Una vez que hemos declarado que el error en la calificación de la responsabilidad es un acto anulable, debemos señalar que, conforme a nuestra doctrina, la Administración puede dictar un nuevo acto de derivación de responsabilidad siempre y cuando no haya prescrito el derecho. Así, en la Sentencia de 29 de diciembre de 1998, (rec. cas. núm. 4678/1993), con relación a un supuesto de falta de motivación del acto, dejamos claro que "la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. En este sentido -decíamos- son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda" (...)

C) Determinada la anulabilidad del acto de declaración de responsabilidad y la obligación de dictar un nuevo acto dentro del plazo de prescripción, resta por señalar que, salvo en algún caso aislado [véase la Sentencia de 29 de septiembre de 2004 (rec. cas. núm. 273/2003), esta Sala ha declarado la eficacia interruptiva de los actos realizados con posterioridad al acto declarado anulable.

(...)

Posteriormente, en nuestra Sentencia de 6 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5328/1998), después de "discrepa[r] de la tesis mantenida por la entidad mercantil recurrente, consistente en sostener que el acto resolutorio del expediente contradictorio iniciado por la Inspección de Tributos" fue "declarado nulo de pleno derecho" por el T.E.A.C., concluimos que interrumpió la prescripción del derecho a liquidar [art. 64.a) de la L.G.T. no sólo dicho acto, sino también, en virtud del art. 66.1.b) de la L.G.T., la interposición por la actora de la reclamación económico administrativa contra el mismo (FD Tercero).

(...)

Y, por último, en la ya citada Sentencia de 29 de junio de 2009, después de citar una resolución judicial en la que se mantenía que "cualquiera que fuere el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea nulo de pleno derecho o simplemente anulable, ese acto ineficaz no puede producir efecto alguno", "concretamente el de interrumpir la prescripción", señalamos:

"Ahora bien, resulta que este criterio, que equipara los grados de ineficación de los actos administrativos - que no distingue las categorías de nulidad de pleno derecho y anulabilidad de dichos actos, completamente asentadas en el Derecho Administrativo (arts. 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común) y en el Derecho Tributario (arts. 153 y 154 LGT/1963; y art. 217 LGT/2003- no es el que se adecúa al ordenamiento jurídico ni es el que ha establecido la jurisprudencia de este Alto Tribunal.

Por tanto, si ha de unificarse doctrina es para resaltar que la procedente es que la que sustenta la ratio decidendi de la sentencia objeto del presente recurso de casación, al seguir una jurisprudencia que puede resumirse en los siguientes términos:

1º) La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante

los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos (Cfr. STS de 19 de abril de 2006).

2º) *La anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados" (FD Tercero).*

Por lo tanto, declarada la anulabilidad del acto de derivación de responsabilidad, y en aplicación de la citada doctrina, el motivo de casación debe ser estimado al entender que los actos posteriores a la declaración de derivación de responsabilidad sí interrumpieron la prescripción.»

En la misma línea se pronuncia en las Sentencias de 20 de enero de 2011 (recurso 120/2005) y de 24 de mayo de 2012 (recurso de casación 644/2009).

Por todo lo anterior, cabe señalar que los actos anulables interrumpen el plazo de prescripción por lo que, cuando la Agencia Tributaria de Andalucía practicó las liquidaciones que se impugnan, el derecho de la Administración no estaba prescrito ya que desde que se originó el devengo con el fallecimiento del causante, se habían producido numerosos hechos que la habían interrumpido, entre ellos la liquidación que fue objeto de anulación con orden de retroacción, los recursos interpuestos frente a la misma, la retroacción de actuaciones y el hecho de concluir esta retroacción en un plazo inferior a 6 meses.

Cuarto.

En segundo lugar, la reclamante alega la procedencia de la aplicación de la reducción por transmisión de empresa familiar agrícola, a que se refiere el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por cumplir con el requisito de la principal fuente de renta pues *"la declaración de la renta correspondiente al anterior ejercicio fiscal, la del año 2008 cuya presentación concluyó en junio de 2009, en la cual aparecen rendimientos netos por un total 83.611,54 euros generados por la actividad agrícola imputados directamente al causante (aplicándose el rendimiento neto de módulos y no el rendimiento neto reducido total de conformidad a la consulta vinculante V2349-05 de 22 de noviembre de 2005 de la administración tributaria) y 1.303,35 euros por rendimientos de atribución de rentas por su participación en la sociedad civil, rendimientos que son menores dado que en dicho año aún no se había completado la distribución total de los rendimientos entre la sociedad civil y el causante, como ocurre ya en el 2009"* por lo que *"ambas cantidades vienen a constatar que la actividad agrícola realizada hasta la fecha de la muerte del causante era sin ningún género de duda la actividad agrícola que genera su principal fuente de renta, suponiendo un 83,43 % del total de la base imponible general del impuesto del mencionado ejercicio 2008, información que la administración y el Tribunal Económico administrativo no llegan a entrar a valorar, tomando como referencia únicamente los resultados del ejercicio incompleto de 2009"*. Para defender su alegación se apoya en la Sentencias del Tribunal Supremo Número 468/2019 y 480/2019 de 5 y 8 de abril de 2019, respectivamente.

Por su parte, el Tribunal Regional, en su resolución, acordó desestimar la presente alegación, considerando que si bien si se cumplía el requisito del ejercicio, por parte del causante, del desarrollo de la actividad de forma personal, habitual y directa, no se acreditaba que los rendimientos procedentes de esta actividad constituyesen la principal fuente de renta, pues son inferiores al 50% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con la valoración del cumplimiento del requisito legal de la principal fuente de renta del causante, procede aplicar la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020, nº 1566/2020, rec. 420/2018:

... en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la 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.

6. Decimos "en principio" porque, que ese sea el criterio general no significa que no pueda y, de hecho, deba ser modulado o precisado en atención a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales.

(...)

precisamente, nuestra doctrina debe ser matizada o modulada cuando concurren las circunstancias particulares que se dan en este proceso, a saber:

(...)

cuando está suficientemente acreditado (a) que la actividad económica ejercida por el causante produce solo rendimientos a partir del segundo semestre del año y (b) que en los ejercicios anteriores dicha actividad constituía su principal fuente de renta, es absurdo negar al heredero el derecho a la reducción del artículo 20.2.c) LISD por la circunstancia de que, como el óbito -un hecho que, en principio, no depende de él ni del causante- se produce en el primer semestre, no se cumple el requisito de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Pocas dudas existen de que, acreditadas las circunstancias referidas en el párrafo anterior, si el fallecimiento del causante se produjera, por ejemplo, el 2 de enero o el 30 de diciembre, la Administración reconocería el derecho a la reducción controvertida, en el segundo caso porque se observarían en el momento del devengo del ISD los requisitos del artículo 4.Octavo.dos LIP, y en el primero, porque necesariamente habría que acudir al ejercicio anterior para comprobar que se cumplen.

8. A la luz de lo expuesto, la respuesta a la cuestión casacional objetiva sería, con la modulación que hemos establecido, la siguiente: en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la 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. 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.

Aunque sin duda pueden darse otras circunstancias excepcionales que reclaman la aplicación de la matización de nuestra doctrina, no es el caso de precisarlas en este momento porque no es preciso para resolver este proceso.

Aplicando esta doctrina al caso concreto que ocupa este procedimiento, debe apreciarse que la regla general sería apreciar el cumplimiento del requisito discutido en el ejercicio de fallecimiento, esto es, 2009.

Esta regla, establece el Tribunal Supremo, puede ser excepcionada, a los efectos de apreciar el cumplimiento del requisito del porcentaje de rendimientos que se discute, procediendo entonces aplicar los datos resultantes del ejercicio anterior al de fallecimiento, en este caso, 2008.

De los datos que obran en el expediente, en la declaración de 2008 del causante los rendimientos netos de la actividad económica declarados son de 81.939,31 euros, siendo la base imponible general de 101.779,35 euros y la base imponible del ahorro de 19.638,36 euros. Es decir, los rendimientos de la actividad son superiores al 50% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2008.

A la vista de lo anterior, resulta indiscutido que en 2008 si se cumplía este requisito del porcentaje de retribuciones, por lo que, en aplicación de la excepción anteriormente comentada, se procede a estimar el derecho a la aplicación del citado beneficio fiscal.

QUINTO.

Por último la reclamante alega la improcedencia de la inclusión de intereses de demora en el acta de inspección, por aplicación incorrecta de los artículo 26.5 y 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al considerar que la liquidación anulada con orden de retroacción, al no ser válida para cuantificar la deuda, tampoco lo era para devengar intereses de demora.

En este sentido, este Tribunal Central ya se ha pronunciado sobre el cómputo de los intereses de demora en el caso de las liquidaciones a que se refiere el artículo 150.7 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su Resolución de 1 de junio de 2020 (RG: 00-4744-2019) dictada en unificación de criterio, en la que se establece, en sus Fundamentos de Derecho:

SEGUNDO.- La cuestión controvertida consiste en determinar si en caso de que se dicte una nueva liquidación administrativa como consecuencia de una Sentencia o Resolución por la que se ordene la retroacción de actuaciones al apreciarse defectos formales imputables a la Administración Tributaria, el interés de demora se devengará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.7 LGT si resulta de aplicación la modificación operada por Ley 34/2015 de 21 de septiembre, tomando en consideración el literal de lo dispuesto en su Disposición transitoria única, con independencia de la fecha en que se hubiera iniciado el procedimiento que se continúa.

(...)

QUINTO.- No obstante, y como ha quedado reflejado en el Fundamento de Derecho Tercero, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha modificado el artículo 150.7 de la LGT de forma que, frente a la anterior jurisprudencia y doctrina, la nueva redacción recoge expresamente **la exigencia de intereses de demora por la nueva liquidación en los supuestos de retroacción de actuaciones inspectoras por haberse apreciado defectos formales, disponiendo que la fecha de inicio del cómputo será la misma que, de acuerdo con el art. 26.2 de la LGT hubiera correspondido a la liquidación anulada, y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.**

Esta modificación entró en vigor en los términos de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre que estableció un régimen transitorio, disponiendo lo siguiente :

"6. La nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley.

No obstante, la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción que se haya ordenado se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley."

Y de acuerdo con la Disposición Final Duodécima de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre "Entrada en vigor":

"Esta Ley entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Pues bien, a la vista de la citada Ley 34/2015, de 21 de septiembre, este Tribunal estima que, como señala el Director recurrente, es clara la voluntad del legislador al respecto manifestada en el literal de la norma, de forma que, la exigencia de intereses de demora por la nueva liquidación establecida en el artículo 150.7 de la LGT, es de aplicación, tal y como señala la Disposición Transitoria Única.6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, a las actuaciones inspectoras en que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción ordenada se produzca a partir del 12 de octubre de 2015, con independencia de la fecha en que se hubiera iniciado el procedimiento que se continúa.

De acuerdo con lo anterior, la orden de retroacción es posterior al 12 de octubre de 2015, siendo tal criterio plenamente aplicable por lo que se debe desestimar la alegación sobre la improcedencia de la liquidación de los intereses de demora, confirmándose la liquidación efectuada en el acuerdo de liquidación impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas