

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA*Sentencia n.º 4794/2025 de 29 de diciembre de 2025**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 1432/2023***SUMARIO:**

IP. Exenciones. Participaciones en entidades. Funciones de dirección. La Agencia Tributaria de Cataluña, como parte recurrente contra la resolución estimatoria del TEARC, sostiene que no concurren los requisitos exigidos para reconocer al contribuyente la exención en relación con las participaciones contemplada en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 (Ley IP), puesto que las retribuciones percibidas en concepto de funciones de dirección no superaron el 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo. La Inspección efectuó el cálculo excluyendo los rendimientos negativos de otra actividad económica desarrollada por el contribuyente porque la Ley habla de rendimientos "netos" y "percibidos", y, por ello, no cabría considerar cifras en negativo que distorsionen la relación porcentual. Señala la sentencia que la exención está reservada para aquellos supuestos donde las retribuciones vinculadas al desempeño de funciones directivas sean efectivamente predominantes, y que la norma ha optado para realizar tal medición de tal dedicación en correlación a la contribución de esta al sustento personal, en la determinación de la norma que suponga al menos el 50% de sus rendimientos. Desde esta perspectiva finalista, no puede aceptarse que la suma de rendimientos negativos de una actividad económica totalmente ajena a la empresa participada altere artificialmente la proporción legal del 50%, generando porcentajes incoherentes, incluso superiores al 100% o de signo negativo, como sucede en el caso que trata la sentencia. La interpretación realizada por el TEAR desnaturaliza la finalidad del precepto y vacía de contenido su espíritu, y por ello, la Sala considera que los rendimientos negativos de actividades económicas que no constituyen la fuente de las funciones directivas ni representan ingresos efectivamente percibidos no pueden integrar el denominador del cálculo exigido, debiendo efectuarse el cálculo exclusivamente con los rendimientos positivos efectivamente obtenidos por el contribuyente.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**SENTENCIA**

-

Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Vía Laietana, 56, 2a planta - Barcelona - C.P.: 08003

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

EMAIL:salacontenciosa1.tsj.barcelona@xij.gencat.cat

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000093064523

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000093064523

N.I.G.: 0801933320238001278

N.º Sala TSJ: DEMAN - 1432/2023 - Procedimiento ordinario - 645/2023-E

Materia: Tributos Estatales/Autonómicos Patrimonio

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: AGENCIA TRIBUTARIA DE CATALUNYA

Abogado/a de la Generalitat Parte demandada/Ejecutado: Dionisio, TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA

Procurador/a: Lluc Calvo Soler

Abogado/a del Estado

SENTENCIA N° 4794/2025

Síguenos en...



Ilmas/o Sras/Sr.:

PRESIDENTA:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADA/O

D.^a LAURA MESTRES ESTRUCH

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA

Barcelona, a fecha de la última firma electrónica.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo Sala TSJ número **1432-2023** (Sección 645-2023) interpuesto por AGENCIA TRIBUTARIA DE CATALUNYA, contra TEAR DE CATALUNYA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y contra D. Dionisio, representado por el procurador D. LLUC CALVO SOLER.

Ha sido Ponente la magistrada Laura Mestres Estruch, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpuso el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (en adelante TEARC), que se detalla en el primer fundamento jurídico. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

SEGUNDO. -En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar el dictado de sentencia estimatoria del recurso.

La parte demandada, en su escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la parte actora y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos que consideró de aplicación, solicitó el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso.

Tras la formulación de conclusiones escritas por ambas partes, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

TERCERO. -En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- OBJETO DE RECURSO.

Se interpone el presente recurso contra la resolución del TEARC de 16 de marzo de 2023, por la que acuerda estimar en parte el recurso contra acuerdos dictados por el Jefe de la Inspección Territorial de la Generalitat de Catalunya. Por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2014-2016, A02. Cuantía: 8.204,71 euros (la mayor, IP/2014). Clave de liquidación: NUM000 (2014), NUM001 (2015), NUM002 (2016). Referencia: A02- NUM003 (2014), A02- NUM004 (2015), A02- NUM005 (2016).

Expone como antecedente la resolución en lo que aquí interesa:

" PRIMERO.- En fecha 19/11/2018, por la Inspección Regional de la AT de Cataluña incoó al hoy reclamante, las siguientes Actas de disconformidad:

A02 N° Concepto y periodo

A02- NUM006 IP/2014

A02- NUM007 IP/2015

A02- NUM008 IP/2016

En las mismas así como en los informes adjuntos el actuario hace constar en

síntesis que:

El 28/02/2017 el sujeto pasivo, Sr. Ismael, murió dejando como sucesores a sus dos hijos Sr. Dionisio y Sr. Lázaro.

El Sr. Ismael, en su día presentó las correspondientes autoliquidaciones ingresando las siguientes cuotas diferenciales: 244,03 euros (2014), 0 euros (2015) y 0 euros (2016).

Síguenos en...



El contribuyente, declaró la participación en el capital de la entidad KLONKIS SL exenta de conformidad con el art. 4.8.dos.LIP.

En fecha 23/05/2018 se notifica al reclamante, comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras en relación al Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los ejercicios 2014 a 2016, ambos incluidos.

La regularización practicada, a los efectos que aquí interesa, resumidamente vino motivada por los siguientes hechos:

Se añade una cuenta corriente (art. 15 LIP)

No se habían declarado correctamente los inmuebles a la fecha de devengo del impuesto (art. 10 LIP).

Se ajustan las valoraciones de las participaciones de las cuales era titular el causante a la fecha del devengo del impuesto (art. 16 LIP).

No se cumplen las condiciones para dejar exentas de tributación las participaciones en la mercantil KLONKIS SL (art. 4.8.dos LIP). En concreto no queda acreditado que las retribuciones del titular de las participaciones por sus funciones de dirección representen más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo.

Se formulan las siguientes propuestas de liquidación en relación al Sr. Ismael, perteneciendo el 50 % a cada sucesor:

2014 2015 2016

Cuota a ingresar 14.303,76 4.998,92 4.762,87

Autoliquidado 244,03 0,00 0,00

CUOTA A02 14.059,73 4.998,92 4.762,87

INTERESES 956,26 2.727,11 1.176,16

SEGUNDO.- Seguidos los trámites reglamentarios y después de desestimar las alegaciones del interesado (únicamente relativas a la interpretación del art. 4.8.dos.c) LIP), el Jefe de la Inspección Territorial de la Generalitat de Catalunya el 13/11/2019 dictó sendos acuerdos de liquidación, quedando como sigue:

2014 2015 2016

CUOTA A02 7.029,86 2.499,46 2.381,43

INTERESES 1.174,85 315,98 211,88

DEUDA 8.204,71 2.815,44 2.593,31

Acuerdos notificados el 21/11/2019.

TERCERO.- Disconforme con dichas liquidaciones el interesado el 20/12/2019 interpuso las presentes Reclamaciones Económico-administrativas que fueron registradas con los números NUM009, NUM010 y NUM011. En el escrito de interposición se hicieron constar las siguientes alegaciones, que se exponen resumidamente:

La Inspección regularizó los siguientes extremos:

Se añade una cuenta corriente (2014), o se incrementa el valor de algunas de las declaradas (2015 y 2016).

Se incluye 2 vehículos titularidad del causante.

Se incrementa el valor declarado de la vivienda habitual.

Se incluye la finca NUM012.

Se incrementa el valor declarado de las participaciones en la sociedad EL TRIANGLE ECONÒMIC, S.L..

Se incluye un crédito contra PROMOCIONES EUROCRISTIAN, S.L.

Considera que no se cumplen las condiciones para dejar exentas de tributación las participaciones en la mercantil KLONKIS SL (art. 4.8.dos LIP).

En concreto entiende que no queda acreditado que las retribuciones del titular de las participaciones por sus funciones de dirección representen más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo.

Síguenos en...



La parte se centra en la última cuestión, considera que para calcular si las retribuciones del titular de las participaciones por sus funciones de dirección representan más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo deben considerarse todos los citados rendimientos, tanto si son positivos como negativos, a diferenciación de la Inspección que excluye los negativos."

SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA RECURRENTE.

La Agencia Tributaria de Cataluña sostiene que no concurren los requisitos exigidos por el [artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio](#) para reconocer la exención en relación con las participaciones de la entidad Klonkis, S.L.

En primer lugar, no quedó acreditado que las retribuciones percibidas por el contribuyente en concepto de funciones de dirección superasen el 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo. Los datos comprobados muestran que dichas retribuciones únicamente representaron un 34% en 2014, un 33% en 2015 y un 35% en 2016, porcentajes muy inferiores al umbral legalmente requerido.

En segundo lugar, la Inspección efectuó correctamente el cálculo excluyendo los rendimientos negativos de la actividad económica. La ley habla de rendimientos "netos" y "percibidos", y no cabe considerar cifras en negativo que distorsionen la relación porcentual. Incluir tales valores, como hace la resolución impugnada, conduce a resultados manifiestamente ilógicos, llegando incluso a porcentajes superiores al 100%, lo que desvirtúa por completo el sentido de la norma.

Debe recordarse que la finalidad de la exención es garantizar que la actividad directiva vinculada a la empresa familiar constituya la principal fuente de sustento del sujeto pasivo. En el caso analizado, fueron las retribuciones percibidas como trabajador por cuenta ajena en su condición de jefe de almacén en otra sociedad, las que constituyeron la verdadera fuente principal de ingresos, sin que la inclusión artificial de pérdidas pueda alterar esta realidad económica.

En consecuencia, la Agencia Tributaria de Cataluña entiende que la resolución impugnada incurre en error interpretativo y que procede confirmar la corrección de las liquidaciones practicadas, al no cumplirse el requisito esencial para aplicar la exención pretendida.

TERCERO.- POSICIÓN DE LAS DEMANDADAS

La Abogacía del Estado, en representación del TEARC, sostiene que la resolución impugnada se ajusta plenamente a Derecho. El [artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991](#) exige que las retribuciones por funciones de dirección representen más del 50% de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Conforme a la doctrina administrativa y jurisprudencial, este porcentaje debe calcularse sobre la suma algebraica de rendimientos netos, incluyendo los negativos. Así lo ha reconocido la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes, así como resoluciones del propio TEAC.

En el caso examinado, la inclusión de rendimientos negativos en el denominador es obligada, ya que refleja la verdadera capacidad económica del contribuyente y garantiza la coherencia con la normativa del IRPF. Por ello, al validar esta interpretación y estimar parcialmente la reclamación, el TEARC actuó de acuerdo con la legalidad vigente, debiendo confirmarse su resolución.

La representación de D. Lázaro sostiene que la resolución del TEARC de 16 de marzo de 2023 es plenamente ajustada a Derecho, al reconocer que las participaciones en KLOKIS, S.L., titularidad del causante, debían acogerse a la exención del art. 4.Ocho.Dos de la LIP. La cuestión controvertida se centra en determinar si la remuneración percibida por funciones de dirección superaba el 50% del total de rendimientos. Conforme a la literalidad de la norma y a la doctrina reiterada de la DGT y de los TEA, dicho cálculo debe realizarse con la suma algebraica de rendimientos, incluyendo los negativos. La actividad empresarial del causante no constituía su principal fuente de renta, pues generó pérdidas, por lo que sus resultados deben integrarse en el denominador. Esta interpretación garantiza la coherencia normativa y avala la exención aplicada, debiendo confirmarse la decisión del TEARC.

CUARTO.- RESOLUCIÓN DE LA CONTROVERSIA. Contabilización de los rentas negativas.

La parte recurrente, la Agencia Tributaria de Cataluña, impugna la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 16 de marzo de 2023, que estimó parcialmente las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes a los ejercicios 2014-2016 del Sr. Ismael.

El objeto central del litigio se limita a determinar si las participaciones en la entidad Klonkis, S.L. podían acogerse a la exención prevista en el [artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991](#), reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha norma exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección y perciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

Síguenos en...



Regula la cuestión controvertida la [Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en su Art.4](#), que regula la exención de las participaciones en entidades, siempre que concurren determinadas condiciones, al exponer en lo que aquí interesa:

" Ocho.

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) 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 el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) 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.

Síguenos en...



A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

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.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.º de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades. (...)."

Ello es a su vez desarrollado por el [Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo Art. 5 regula la cuestión en los siguientes términos:](#)

" Artículo 5. Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.

1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

a) Que la entidad realice de manera efectiva una actividad económica y no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad económica cuando, por aplicación de lo establecido en el [artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades](#), dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

Cuando la entidad participe a su vez en otras entidades, se considerará que no realiza una actividad de gestión de un patrimonio mobiliario, si disponiendo directamente al menos del 5 por 100 de los derechos de voto en dichas entidades, dirige y gestiona el conjunto de las actividades económicas de éstas mediante la correspondiente organización de medios personales y materiales, siempre que las entidades participadas no tengan a su vez como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o concurra, en las mismas, alguno de los supuestos previstos en los [párrafos a\) y c\) del apartado 1 del artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades](#).

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el [artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades](#), salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo o que resulte de aplicación lo previsto en el último inciso del párrafo a) anterior.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma

Síguenos en...

deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

2. Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades."

Examinadas las actuaciones y centrado el debate en la determinación de si procede computar los rendimientos negativos derivados de la actividad empresarial autónoma del contribuyente a efectos de verificar el requisito previsto en el [artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio](#) (en adelante, LIP).

Conviene partir de que el citado precepto supedita la exención de las participaciones no cotizadas a que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección y perciba por ello una remuneración que represente más del 50% del conjunto de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, con la expresa exclusión de los rendimientos de la actividad económica correspondiente a la propia entidad en que ejerce las funciones directivas. La finalidad del legislador, ásperamente perfilada en la Exposición de Motivos de la Ley 22/1993, que introdujo este régimen, reside en que la exención alcance únicamente a las denominadas empresas familiares genuinas, esto es, a aquellas que constituyen la principal fuente de sustento del contribuyente, sin convertirse en vehículos para la mera tenencia patrimonial con la aplicación de un tipo impositivo reducido en un 95%.

Sentado lo anterior, esta Sala observa que, en el caso examinado el contribuyente obtiene la mayor parte de sus ingresos de dos fuentes completamente ajenas a la sociedad KLONGIS, S.L.: de un lado, su relación laboral como jefe de almacén en la entidad Comercial Mecano Toldo, S.L.U.; y de otro, la pensión de jubilación que percibe. Únicamente una parte menor de sus ingresos deriva de la sociedad cuyas participaciones se discute si están o no exentas. Tal realidad económico-fáctica, que no ha sido cuestionada, debe ser interpretada a la luz del espíritu de la norma: la exención está reservada para aquellos supuestos donde las retribuciones vinculadas al desempeño de funciones directivas sean efectivamente predominantes, pues solo entonces puede afirmarse que la entidad constituye el soporte económico principal del contribuyente y se justifica la finalidad de la norma de apoyo a una PIME que supone el grueso del sustento personal y a la que el beneficiario de la exención se dedica de forma relevante dirigiendo la misma. La norma ha optado para realizar tal medición de tal dedicación en correlación a la contribución de esta al sustento personal, en la determinación de la norma que suponga al menos el 50% de sus rendimientos.

Desde esta perspectiva finalista, no puede aceptarse que la suma de rendimientos negativos de una actividad económica totalmente ajena a la empresa participada altere artificialmente la proporción legal, generando porcentajes incoherentes, incluso superiores al 100% o de signo negativo, como evidencia el propio expediente. La interpretación acogida por el TEARC desnaturaliza la finalidad del precepto, vacía de contenido su espíritu y conduce a resultados manifiestamente absurdos, contrarios al principio interpretativo del [artículo 3.1 del Código Civil](#), según el cual la interpretación debe atender al sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo.

Más aún, la dicción literal del artículo 4.Ocho.Dos LIP utiliza el término "rendimientos" en un contexto vinculado a "retribuciones percibidas", lo que refuerza que deben tomarse en consideración únicamente los rendimientos efectivamente generadores de ingreso, y no magnitudes económicas negativas que, lejos de constituir renta, expresan la carencia de ella. No existe previsión alguna que imponga computar pérdidas empresariales ajenas al desempeño de las funciones directivas, y la interpretación extensiva que pretende la Administración carece de apoyo normativo en el marco de una exención fiscal que ha de ser de interpretación estricta.

En apoyo adicional de esta conclusión, esta Sala considera relevante destacar que la Administración sí reconoce en otros ámbitos tributarios la improcedencia de integrar resultados negativos en el cálculo de magnitudes diseñadas para medir ingresos o capacidad económica real. Así ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde el [artículo 32 LIRPF](#) regula reducciones atribuibles únicamente a rendimientos positivos, excluyendo por completo los de signo negativo; aplicación que ha sido reiteradamente confirmada por la doctrina administrativa. Este paralelismo refuerza que, cuando el legislador desea computar resultados negativos, lo expresa sin ambages, circunstancia que no concurre en el artículo 4.Ocho.Dos LIP.

Síguenos en...



Debe resaltarse también y resulta aquí determinante que, conforme a la finalidad protectora de la empresa familiar, únicamente deben computarse en el denominador aquellos rendimientos que integran verdaderas fuentes de sustento del contribuyente. Las pérdidas recurrentes derivadas de la actividad económica ajena a la sociedad KLONKIS, S.L., sostenidas entre 2013 y 2017, no aportan ingreso alguno y por tanto no pueden considerarse como "rendimientos" a efectos del precepto, so pena de quebrar el principio de razonabilidad que debe presidir toda interpretación tributaria. La situación examinada evidencia que la referida actividad empresarial autónoma no proporciona rentas positivas que puedan competir con la retribución del cargo directivo, de modo que incluir cifras negativas supondría paradójicamente magnificar de forma artificiosa la relevancia de las retribuciones por dirección, contraviniendo el espíritu de la exención.

Además, ha de considerarse que una interpretación contraria ocasionaría un efecto distorsionador contrario al principio constitucional de capacidad económica, pues permitiría obtener la exención mediante la simple existencia de pérdidas, pérdidas además ni tan siquiera vinculadas a la empresa cuyas participaciones se transmiten, sin que tales pérdidas representen ingreso real, lo cual desvirtúa la proporcionalidad interna de la norma.

Por todo lo expuesto, esta Sala considera que los rendimientos negativos de actividades económicas que no constituyen la fuente de las funciones directivas ni representan ingresos efectivamente percibidos no pueden integrar el denominador del cálculo exigido por el artículo 4.Ocho.Dos LIP, debiendo efectuarse el cálculo exclusivamente con los rendimientos positivos efectivamente obtenidos por el contribuyente.

Aplicado este criterio al caso concreto, resulta palmario que las retribuciones percibidas por el contribuyente de KLONKIS, S.L. no superan el 50% de los rendimientos computables, razón por la cual no concurre el requisito legal y procede reconocer el derecho del recurrente a la exención controvertida.

En consecuencia, procede estimar el recurso, anular la resolución del TEARC de 16 de marzo de 2023 en el extremo impugnado y reconocer el derecho del recurrente a que las participaciones controvertidas gocen de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991.

Del mismo modo, procede recordar que esta Sala y Sección ha tenido ya ocasión de pronunciarse sobre cuestiones idénticas en los procedimientos núm. De sección 1082/2022 y 283/2023, resueltos mediante sentencias ratio decidendi resulta plenamente trasladable al presente litigio. En aquellos casos también referidos a la transmisión mortis causa de participaciones de la sociedad Klonkis S.L. entre las mismas partes implicadas, la controversia giraba en torno a la posibilidad de computar rendimientos negativos derivados de actividades económicas del causante con el fin de alcanzar el porcentaje mínimo de remuneraciones del 50% previsto en el art. 11.1.c) de la Ley 19/2010.

Tal como se razonó entonces, esta Sala concluyó que las pérdidas generadas por la actividad personal de rotulación y serigrafía ejercida por el causante no pueden integrar la base de cálculo de las remuneraciones por funciones de dirección, en aplicación estricta de lo dispuesto en el art. 11.2 de la Ley 19/2010, que excluye expresamente por su remisión al art. 7 del mismo cuerpo legal, los rendimientos procedentes de actividades económicas, con independencia de que su signo sea positivo o negativo. En consecuencia, se rechazó que dichos resultados pudieran emplearse para elevar artificialmente el porcentaje relativo a las retribuciones percibidas por el desempeño de funciones directivas en KLONKIS, S.L.

Debe añadirse que, frente a dichas resoluciones, se interpuso recurso de casación cuya admisión ha sido recientemente inadmitida por el Tribunal Supremo mediante Auto de 12 de noviembre de 2025, lo que comporta la consolidación del criterio mantenido por esta Sala y Sección.

A la vista de este precedente inmediato no solo evidencia la existencia de una línea jurisprudencial uniforme dentro de esta Sala, sino que refuerza las consideraciones vertidas en el presente procedimiento, en la medida en que el supuesto de hecho y la problemática jurídica son sustancialmente coincidentes. Pues ambos tratan la improcedencia de computar rendimientos negativos de actividades económicas para determinar el cumplimiento del requisito para la aplicación de una exención fiscal por la transmisión de participaciones de empresas familiares. En consecuencia, y con mayor razón, procede mantener el criterio ya consolidado, reafirmando la interpretación estricta de los preceptos legales que excluyen tales rendimientos del cálculo controvertido.

Por todo lo expuesto se alcanza la conclusión de que no resulta conforme a Derecho incluir dichos rendimientos negativos en el denominador del cálculo del porcentaje exigido, debiendo, en consecuencia, estimarse la pretensión actora y anularse la resolución impugnada.

QUINTO.- COSTAS

De conformidad con el criterio del vencimiento objetivo mitigado del Art 139 de la LJCA procede la condena en costas de las demandadas en la cantidad de 2.000 euros, mil para cada una, por todos los conceptos IVA incluido.

FALLO

La Sala acuerda,

Síguenos en...



1. ESTIMAR el recurso seguido contra la resolución del TEARC de 16 de marzo de 2023, por la que acuerda estimar en parte el recurso contra acuerdos dictados por el Jefe de la Inspección Territorial de la Generalitat de Catalunya. Por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2014-2016, A02. Cuantía: 8.204,71 euros (la mayor, IP/2014). Clave de liquidación: NUM000 (2014), NUM001 (2015), NUM002 (2016). Referencia: A02- NUM003 (2014), A02- NUM004 (2015), A02- NUM005 (2016), dejándola sin efecto, con las consecuencias legales inherentes.

2. Imponer las costas del presente recurso a las demandadas limitadas a la cantidad de 2.000 euros, mil para cada una, por todos los conceptos.

Modo de impugnación: recurso de **CASACIÓN**, que se preparará ante este Órgano judicial, en el plazo de **TREINTA** días, contados desde el siguiente al de la notificación de la presente resolución, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, conforme a lo dispuesto en el [art. 89.1 de la Ley Reguladora de la jurisdicción Contencioso-administrativa \(LRJCA\)](#).

Se advierte a las partes que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Además, se debe constituir en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de éste Órgano judicial y acreditar debidamente, el depósito de 50 euros a que se refiere la [DA 15ª de la Ley Orgánica del Poder Judicial \(LOPJ\)](#), del que están exentas aquellas personas que tengan reconocido el beneficio de justicia gratuita ([art. 6.5 de la Ley 1/1996, de 10 de enero](#)), y, en todo caso, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de ellos, de acuerdo con la citada [DA 15ª.5 LOPJ](#).

Sin estos requisitos no se admitirá la impugnación.

Lo acordamos y firmamos.

Los Magistrados :

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de sejudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

