

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093005

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de marzo de 2024

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 5513/2021

#### SUMARIO:

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual. Requisito relativo a la remuneración de la persona que ejerza funciones de dirección.** En relación con la valoración del cumplimiento del requisito legal de las retribuciones obtenidas por el causante de la herencia debe precisarse que es de tal trascendencia a efectos del pretendido beneficio fiscal, que exige una debida comprobación por parte de la Administración tributaria, máxime en este caso, que se trataba de una actuación inspectora que atribuye a la Administración las más amplias competencias en materia de examen, comprobación e investigación de los elementos fácticos, no pudiendo denegarse la aplicación de la reducción considerando como prueba irrefutable los datos incluidos inicialmente en las declaraciones del IRPF y que constan en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y sin que puedan rechazarse sin más la declaración complementaria de IRPF presentada de forma extemporánea sin atribuirle ninguna validez probatoria.

El Tribunal considera que ante la existencia de dicha declaración complementaria, la Inspección debió de comprobar si las rentas que se declaraban fueron realmente percibidas por el causante. Es decir, que la Inspección debió realizar un mínimo de actividad comprobadora con el fin de desvirtuar las alegaciones expuestas por la reclamante y fundamentar así debidamente el incumplimiento del requisito legal del importe de retribuciones a efectos de la aplicación del controvertido beneficio fiscal.

Dicho de otro modo, la presentación de declaraciones complementarias de IRPF relativas a la persona que debe cumplir los requisitos del 50% de retribuciones a efectos de la reducción del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 (Ley ISD), no puede rechazarse sin más por el hecho de haberse presentado después de iniciada la comprobación del Impuesto sobre Sucesiones, sino que debe ser comprobado por la Administración tributaria la realidad de dicha retribuciones a efectos de determinar cumplido o no el citado requisito.

**(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

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

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.Ocho.

Ley 12/2006 de la Comunidad Autónoma de Andalucía (Fiscalidad Complementaria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía), art. 4.

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 interpuesto por el Director General de la Agencia Tributaria de Andalucía contra resolución de 18 de marzo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se estima la reclamación económico-administrativa con número de referencia 14-02182-2018 interpuesta contra la liquidación ...03 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 161.229,39 euros, practicada por la Gerencia Provincial en Córdoba de la Agencia Tributaria de Andalucía.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 29/06/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 14/05/2021 por el Director General de la Agencia Tributaria de Andalucía contra la resolución de 18 de marzo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se estima la reclamación económico-administrativa con número de referencia 14-02182-2018 presentada contra la liquidación ...03, la cual tiene su origen en acta de disconformidad ...074, incoada por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado en razón de la herencia de Don **Dxt**.

## Segundo.

El 28 de diciembre de 2010 falleció don **Dxt**, bajo testamento otorgado el 16 de julio de 1994, en el que legó a su esposa doña **Eyn** el usufructo vitalicio de su herencia e instituyó herederos nudo propietarios por partes iguales a sus tres hijos, doña **Cxy**, don **Bxy** y doña **Axy**.

El 10 de febrero de 2011 presentaron declaración ...66 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado junto con las siguientes autoliquidaciones:

- ...54 la viuda, con una base imponible declarada de 505.289,39 euros, base liquidable 45.488,04 euros, por aplicación de la reducción por parentesco, transmisión de la vivienda habitual del causante y otras reducciones y con cuota a ingresar 4.833,86 euros;

- los hijos la ...56 por doña **Cxy** Inmaculada, la ...374 por doña **Axy** y la ...83 por don **Bxy**, con una base imponible declarada de 1.515.868,16 euros, base liquidable de 172.224,60, por aplicación de la reducción por parentesco, transmisión de la vivienda habitual y otras reducciones, y con cuota a ingresar de 26.608,70 euros.

El ... de 2014 la viuda e hijos otorgan ante don ..., con el número ... de su protocolo, escritura de liquidación de gananciales, aceptación de su herencia y adjudicación de bienes, en la que inventarían los bienes, todos de carácter ganancial, y que ya declararon en la instancia en su día presentada, salvo la acción de la Plaza de Toros que omitieron incluir en dicha declaración, ascendiendo el valor declarado en total de los bienes gananciales, deducido el pasivo, a 10.268.391,90 euros, y correspondiendo a cada cónyuge 5.134.195,95 euros, adjudicándose:

- A la viuda en pago de su mitad de gananciales 5.134.195,95 euros y por el legado del usufructo 513.419,60 euros que de común acuerdo capitalizan: el piso, trastero y aparcamiento en la calle ... y una participación indivisa de los restantes inmuebles, asumiendo un 55% del pasivo .

- Y a cada uno de los hijos, en pago de su haber hereditario 1.540.258,78 euros, una participación de los inmuebles y una tercera parte de los restantes bienes: participaciones de la entidad **XZ**, S.L., saldos en cuentas, acciones en el Banco **TW** y la acción de la Plaza de Toros, asumiendo un 15% del pasivo.

El 22 de diciembre de 2014 presentan dicha escritura junto con la declaración ...52 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la que declaran un valor neto del patrimonio de don **Bxy** de 5.056.517,54 euros: valor de la mitad de los bienes, que incluida la de la Acción de la Plaza de Toros ascienden a 5.347.682,89 euros, cargas y gravámenes por 426.973,88 euros, ajuar doméstico y deducidos los gastos de entierro.

También presentan autoliquidaciones complementarias sin ingresar la cuota diferencial que resulta de la adición al caudal de la acción de la Plaza de Toros por consignar como deducción por cuotas anteriores una cantidad superior a la cuota ingresada en las autoliquidaciones presentadas el 10 de febrero de 2.011:

- ...11 por doña **Eyn**, base imponible declarada 505.651,17 euros, base liquidable 45.850,36 euros, aplicadas reducciones por parentesco, transmisión de la vivienda habitual del causante y otras reducciones, cuota tributaria 4.881,29 euros; deducción por cuotas anteriores 4.894,28 euros;

- ...45, ...20 y ...36 por doña **Cxy** don **Bxy** y doña **Axy**, base imponible declarada 1.516.955,14 euros, base liquidable 173.311,58 euros, por aplicación de la reducción por parentesco, transmisión de la vivienda habitual y otras reducciones, cuota tributaria 26.845,96 euros, deducción por cuotas anteriores 26.911,01 euros (en lugar de 26.608,70 euros).

Iniciadas actuaciones de comprobación e investigación del Impuesto con su notificación a la interesada, se notificó el acuerdo ...72 con el que finalizaron, practicándose liquidación a cargo de doña **Eyn**, contra el que interpuso el 17 de marzo de 2015 reclamación económico-administrativa (RG: 14-0937-2015) que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en resolución de 28 de julio de 2017 acuerda estimar anulando el acto impugnado, al no figurar en el expediente el Anexo informándole de las obligaciones y derechos que le asisten en el curso de las actuaciones y no haberse indicado en la notificación de inicio de actuaciones inspectoras el alcance parcial y qué elementos de la obligación tributaria iban a resultar o no afectados.

En ejecución de esta resolución se dictó la resolución ...21, notificada el 5 de diciembre de 2017, donde se acordó, entre otros extremos, la retroacción de las actuaciones al momento indicado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, a cuyo efecto, el mismo día, se le emplazó para comparecer ante la Inspección para la realización de las actuaciones de comprobación e investigación, compareciendo en su representación don **Gml**, manifestando que contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía se había interpuesto recurso contencioso administrativo solicitando la suspensión en dicha vía, por lo que se acordó en resolución ...24 dejar sin efecto los acuerdos de ejecución en tanto se pronunciase el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

El 2 de febrero de 2018 se recibió Auto del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el que se desestima la solicitud de suspensión, por lo que se volvió a emplazar a la obligada tributaria para la realización de las actuaciones desde el momento al que se retrotraen, adjuntando el Anexo III en el que se enumeran sus derechos y obligaciones en el procedimiento inspector e informándole que las mismas tendrán carácter parcial, circunscritas a comprobación del valor real de los bienes, derechos y deudas del causante, incluido el del ajuar; de si concurren los requisitos legalmente establecidos para la aplicación de las reducciones por transmisión de la vivienda habitual, bienes afectos a actividades y participaciones sociales, y, caso de resultar procedentes, de la cuantía de la reducción; y del patrimonio preexistente de la heredera a efectos del coeficiente multiplicador aplicable para cuantificar la cuota tributaria.

El 17 de abril de 2018 comparece en su representación don **Gml**, a quien por parte de la Inspección se procede a facilitar la información tributaria pertinente, se le pone de manifiesto el expediente y se le comunica la apertura de trámite de audiencia para la presentación de las alegaciones que se estimasen convenientes antes de la formalización de la propuesta de regularización, a cuyo efecto se le informa que de las actuaciones realizadas resulta:

- Que no procede la aplicación de la reducción por transmisión de bienes afectos a la actividad al no constituir los rendimientos procedentes de ella la principal fuente de renta ni del causante ni de su cónyuge, ni en el ejercicio de su fallecimiento, ni en el anterior.

- Que tampoco procede la reducción por transmisión de las participaciones de la entidad "**XZ**, S.L.", por cuanto las retribuciones que doña **Cxy**, que según certificado expedido por Doña **Axy**, en calidad de Secretario del Consejo de Administración de la sociedad, era quien realizaba las funciones de dirección de la entidad, percibió en el ejercicio 2010 22.152,69 euros, no constituyeron más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal en dicho ejercicio: declara unos rendimientos del trabajo de 59.510,93 euros.

- Que adjudicada la vivienda habitual del matrimonio (incluidos el trastero y garaje) a la viuda en pago de su mitad de gananciales y de su haber hereditario, la reducción por su transmisión ha de calcularse sobre la parte de la vivienda que se integra en el caudal.

- Que para el cálculo de la cuota tributaria de la liquidación a practicar a cargo de doña **Eyn** ha de aplicarse el coeficiente multiplicador del 1,20 habida cuenta que se adjudica en pago de su mitad de gananciales bienes por valor declarado 5.134.195,95 euros.

Teniendo en cuenta el valor declarado de los bienes del causante, que por coincidir con el comprobado se aceptó, 5.347.682,92 euros, incluido el ajuar, y deducidos la mitad del crédito con el Banco **QR** y los gastos de entierro, asciende el valor neto de su patrimonio a 5.069.326,38 euros, lo que determina una base imponible de 506.932,64 euros, base liquidable 485.836,97 euros, aplicadas las reducciones por parentesco y transmisión vivienda habitual, cuota tributaria 127.866,31 euros, por aplicación de la tarifa y el coeficiente multiplicador del 1,20, cuota diferencial 123.032,45 euros, deducida la autoliquidada.

El 25 de abril el representante de la obligada tributaria presentó escrito alegando la prescripción, por entender que la anulación por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de la liquidación dictada en el primer procedimiento determina que el mismo no tenga virtualidad para interrumpir unas obligaciones que datan de 2010, y subsidiariamente, que procede aplicar las reducciones fiscales por empresa familiar.

El 8 de mayo se firmó en disconformidad el acta ...074 en la que, junto con el informe ampliatorio que la acompaña, se recogió el resultado de las actuaciones, tanto las practicadas en su día como las realizadas con motivo de la retroacción, proponiéndose liquidación a cargo de doña **Eyn** por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado al fallecimiento de su esposo, base imponible de 506.932,64 euros, base liquidable 485.836,97 euros, aplicadas las reducciones por parentesco y transmisión vivienda habitual, cuota tributaria 127.866,31 euros, por aplicación de la tarifa y el coeficiente multiplicador del 1,20, cuota diferencial 123.032,45 euros, deducida la autoliquidada, deuda propuesta de 161.115,63 euros, incluidos intereses de demora, calculados hasta la fecha de finalización del plazo para presentar alegaciones a la propuesta.

El 8 de junio de 2018 se dictó acuerdo de liquidación ...03, en el que desestima la alegación relativa a la prescripción y se niega la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no constituir los rendimientos procedentes de la actividad la principal fuente de renta del causante, ni de su cónyuge de acuerdo con la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas del ejercicio 2010. No obstante, se alegó que, tras detectar determinados errores en la declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2010, el 10 de febrero de 2015 los herederos presentaron declaración-liquidación complementaria por dicho impuesto correspondiente al periodo, 1 de enero a 28 de diciembre de 2010, deduciéndose de la misma que sí se cumple el mencionado requisito.

El 5 de julio de 2018 la reclamante interpuso reclamación económico-administrativa frente la liquidación ...03 en la que alegó 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, solicitándose la validez de la declaración complementaria

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas referida al periodo impositivo 2010, lo que le permitiría cumplir los requisitos exigidos.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en su resolución de 18 de marzo de 2021 (RG: 14-02182-2018) estimó las pretensiones de la reclamante.

Dicha resolución fue notificada a la reclamante el 8 de abril de 2021 y a la Gerencia Provincial de Córdoba de la Agencia Tributaria de Andalucía el 15 de abril de 2021.

### Tercero.

El 14 de mayo de 2021 el Director General de la Agencia Tributaria de Andalucía interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central en el que, en esencia, alega que no se cuestiona la posibilidad del sujeto pasivo de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas (en este caso, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), si no si el contribuyente ha dejado suficientemente acreditado ante la Administración Autónoma los requisitos en los que funda su derecho a que se le aplique la reducción en la base imponible por adquisición de la empresa individual del causante.

El Director General basa sus alegaciones en la Sentencia 747/2019, de 8 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga, que señala en su fundamento de derecho tercero que:

*"...en cuanto a la realidad de la base imponible de IRPF 2012 y 2013 corregida por medio e declaración complementaria, se insiste en el argumento expuesto por la Administración y por el TEARA, en el ámbito de gestión tributaria autonómica no basta la mera declaración tributaria correctora del IRPF efectuada sobrevenidamente, es necesario acreditar el sustrato fáctico de dicha declaración complementaria en el marco de la gestión del impuesto de donaciones.*

(...)

*En cambio en nuestro caso estamos ante una declaración-liquidación complementaria del art. 122.2 de la LGT dirigida a poner en evidencia defectos en la declaración original que generan un efecto perjudicial para el recurrente en relación con el IRPF, por lo que no se suele cuestionar su veracidad al amparo del art. 108.4 LGT, en la medida que de tal declaración resulta ventaja para la Administración. Pero esta consecuencia presuntiva no puede extrapolarse al ámbito de la gestión del impuesto de sucesiones y donaciones, donde tal declaración tributaria "ajena" surte efectos perjudiciales para la Hacienda, de modo que la realidad del rendimiento neto del negocio de farmacia debe demostrarse de manera singularizada en el curso del procedimiento de comprobación limitada. Es una cuestión de prueba y la recurrente no ha cumplido con su carga."*

Así mismo, en su recurso de alzada, el Director hace constar lo siguiente: *"En el presente caso, al tratarse la presentada ante la AEAT de una declaración complementaria del art. 122.2 de la LGT y no de una rectificación de autoliquidación del art. 120.3 del citado cuerpo legal, y estando dirigida a poner en evidencia defectos de la declaración originaria que generan un efecto perjudicial para el recurrente en relación con el IRPF, favoreciendo a la recaudación de la Hacienda Pública estatal, es lógico que la AEAT no cuestione su veracidad y no abra procedimiento de comprobación alguno. Sin embargo, esta consecuencia presuntiva en la Administración Estatal, no puede extrapolarse al ámbito de la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que realiza la Administración Autónoma, ya que tal declaración tributaria "ajena" surte efectos perjudiciales para la misma. En resumen, situando la cuestión en sus justos términos, aquí no se trata de negar la validez de la declaración complementaria aportada, ni de que se acometan funciones que competen a la AEAT cuestionando la realidad de los datos consignados en la nueva declaración, sino de que la interesada no ha realizado una labor probatoria suficiente ante la Administración autonómica que justifique la aplicación de la reducción por este concepto y de la limitada interpretación que hace el TEARA de los datos incluidos en la declaración complementaria presentada por el IRPF de 2010 del causante".*

### Cuarto.

El Tribunal Regional ha dado traslado a la reclamante en primera instancia del contenido del recurso de alzada interpuesto por la Comunidad Autónoma, que en esencia, alega que la declaración complementaria, presentada con la intención de clarificar la verdadera renta obtenida por el causante de la entidad, es válida y debe ser considerada a la hora de determinar si se cumple o no el requisito de la principal fuente de renta, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo 2976/2017 de 12 de julio de 2017.

## 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.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

*"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.*

*En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100."*

El artículo 4 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en la redacción dada por la Disposición Final 5ª de la Ley 23/2007, mejoró el requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos, reduciendo el mismo de diez a cinco años para aquellas adquisiciones "mortis causa" que tengan que tributar en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y estableció una reducción propia en la base imponible del 99 por 100, en el supuesto y con los requisitos previstos en el citado artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

El citado apartado Ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece que gozarán de exención:

*"Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de una 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.*

(...)

*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 (...).*

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.

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. (...)

Tal y como se recoge en el Fundamento de Derecho Tercero de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía:

(...) En el presente caso, como se expresa en el acuerdo de liquidación, no se discute que los bienes estuvieran afectos a una actividad ni que el causante la ejerciera, sino que los rendimientos obtenidos no constituyeron la principal fuente de renta ni del causante ni de su cónyuge, según se constata en las declaraciones de IRPF presentadas ni en el ejercicio de su fallecimiento, 2010, ni en el anterior.

La reclamante alega que sí es aplicable la reducción porque de la declaración complementaria de IRPF presentada el 10 de febrero de 2015, relativa al ejercicio 2010, claramente resulta que los rendimientos de la actividad empresarial, obtenidos por la desarrollada a través de la entidad **Dxt** y otros, ..., en régimen de atribución de rendimientos, (123.163,62 euros) superan el 50% de la base imponible total declarada (222.750,93 euros: base imponible general, 141.626,50 euros, base imponible del ahorro, 81.124,43 euros). Se aporta el comunicado recibido de la AEAT, firmado el 2/10/18, al que se adjunta copia de la declaración de IRPF complementaria del causante del ejercicio 2010 en la que se reflejan estos datos.

La cuestión se centra, por tanto, en determinar si debe tenerse en cuenta la declaración complementaria de IRPF presentada a efectos de verificar si se cumple el requisito de principal fuente de renta para la aplicación de la reducción por adquisición de empresa familiar del causante. El Tribunal Supremo, en sentencia 2976/2017, de 12 de julio de 2017, a la vista de lo dispuesto en el art. 122 LGT, declara que no puede cuestionarse la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas si se constata la existencia de errores, a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituían la principal fuente de renta de la declarante, aunque ello tenga lugar una vez iniciado el procedimiento de comprobación ya que lo esencial es determinar si concurren o no los requisitos para tener derecho a la reducción, aunque haya de reconocerse que se incumplió inicialmente la obligación tributaria ingresando cantidad inferior a la debida, siendo cuestión distinta que la Administración Tributaria competente hubiera cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración; termina la sentencia estimando el recurso y anulando la liquidación confirmada por resolución económico-administrativa por no haberse tenido en cuenta la declaración complementaria presentada. A la vista, por tanto, del criterio del Tribunal Supremo recogido en esta Sentencia, si no existe constancia de que la Administración Tributaria competente haya cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración presentada, deben tenerse en cuenta a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por la actividad económica constituyen la principal fuente de renta en el ejercicio en cuestión.

En relación con la valoración del cumplimiento del requisito legal de las retribuciones obtenidas por el causante de la herencia debe precisarse que es de tal trascendencia a efectos del pretendido beneficio fiscal, que exige una debida comprobación por parte de la Administración tributaria, máxime en este caso, que se trataba de una actuación inspectora que atribuye a la Administración las más amplias competencias en materia de examen, comprobación e investigación de los elementos fácticos, no pudiendo denegarse la aplicación de la reducción considerando como prueba irrefutable los datos incluidos inicialmente en las declaraciones del IRPF y que constan en la Base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y sin que puedan rechazarse sin más la declaración complementaria de IRPF presentada de forma extemporánea sin atribuirle ninguna validez probatoria.

Este Tribunal Central considera que ante la existencia de dicha declaración complementaria, la Inspección debió de comprobar si las rentas que se declaraban fueron realmente percibidas por el causante. Es decir, que la Inspección debió realizar un mínimo de actividad comprobadora con el fin de desvirtuar las alegaciones expuestas por la reclamante y fundamentar así debidamente el incumplimiento del requisito legal del importe de retribuciones a efectos de la aplicación del controvertido beneficio fiscal.

**Cuarto.**

En este sentido, este Tribunal Central ya se pronunció en su resolución de 18 de febrero de 2019 (RG: 959-2017) sobre la presentación de declaraciones complementarias de IRPF presentadas una vez iniciadas las actuaciones inspectoras a los efectos de la aplicación de la reducción del 95% por transmisión mortis causa de empresa individual, considerando que la presentación de declaraciones complementarias de IRPF relativas a la persona que debe cumplir los requisitos del 50% de retribuciones a efectos de la reducción del artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, no puede rechazarse sin más por el hecho de haberse presentado después de iniciada la comprobación del Impuesto sobre Sucesiones, sino que debe ser comprobado por la Administración tributaria la realidad de dicha retribuciones a efectos de determinar cumplido o no el citado requisito, estableciendo en los Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto de dicha resolución lo siguiente:

*QUINTO.- El criterio expuesto es el mantenido por la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de julio de 2017 en el recurso de casación para la unificación de doctrina 2488/16 en la que se expone:*

*"Por tanto, la principal fuente de renta constituye un requisito imprescindible para la aplicación de la reducción por adquisición de un negocio profesional, pero sin que la ley efectúe mención alguna sobre qué ha de entenderse por principal fuente de renta, siendo el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, el que precisa, en el art. 3, que "a estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50% del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate".*

*Ante esta normativa, surge la cuestión de la procedencia o no de la declaración complementaria para rectificar los datos declarados.*

*Pues bien, según el artículo 122 de la Ley General Tributaria "1.- Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.*

*2.- Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior, o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.*

*3.- Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad".*

*Ante esta regulación **no puede cuestionarse la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas**, si se constata la existencia de errores, a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituían la fuente principal de renta de la declarante, **aunque ello tenga lugar iniciado el procedimiento de comprobación ya que lo esencial es determinar si concurren o no los requisitos para tener derecho a la reducción**, establecida por adquisición de un negocio profesional, aunque ha de reconocerse que la donante incumplió inicialmente sus obligaciones tributarias, ingresando cantidad inferior a la debida, situación en la que pretendió ampararse la Administración Autonómica.*

***Cuestión distinta es que la Administración Tributaria competente hubiera cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración pero esta situación no consta que se produjese, por lo que la Administración Autonómica tiene que estar a lo que resulte de ella.***

*Por otra parte, hay que significar que la sentencia de esta Sala de 17 de febrero de 2011 resuelve un caso muy singular, en el que los legatarios procedieron a la rectificación de la autoliquidación del IRPF del fallecido con posterioridad al inicio del procedimiento de inspección, negando la existencia de un error material o de hecho. Asimismo, en la sentencia de 26 de octubre de 2012, aunque se remite a lo declarado en la sentencia de 17 de febrero de 2011, que atiende a la fecha del fallecimiento para constatar la concurrencia de los requisitos para gozar del beneficio, el fundamento último de la denegación fue que los rendimientos de la actividad económica no constituían la principal fuente de renta del causante de acuerdo con la declaración del Impuesto sobre la Renta presentada por los herederos."*

*SEXTO.- A la vista de la jurisprudencia expuesta y no constando que la Administración tributaria desvirtuase las alegaciones realizadas por la reclamante sobre la obtención de renta que manifestó ante la Inspección, debe entenderse que la Administración tributaria no fundamentó debidamente el supuesto incumplimiento de los requisitos para disfrutar del beneficio fiscal.*

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, dado que la Administración Tributaria no ha cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración, la Administración Autonómica tiene que estar a lo que

resulte de ella, debiendo entenderse cumplido el requisito de la principal fuente de renta a los efectos de gozar de la reducción por adquisición de empresa recogida en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.