

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

Sentencia n.º 11/2026 de 9 de enero de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 308/2022

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. La sentencia analiza la aplicación de la reducción por empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones en el caso de una causante que desarrollaba una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, contando con unos treinta inmuebles afectos a la actividad. La Administración había denegado la reducción al considerar que el arrendamiento no constituía su principal fuente de renta, ya que durante los años anteriores al fallecimiento obtuvo importantes ganancias patrimoniales derivadas de la venta de fondos de inversión. Sin embargo, el Tribunal considera que esas ganancias no pueden analizarse de forma aislada, puesto que los fondos fueron vendidos para obtener recursos que posteriormente se reinvertieron en la adquisición de nuevos inmuebles destinados a la actividad de arrendamiento. Por ello, entiende que dichos activos financieros cumplían una función económica dentro de la actividad empresarial y rechaza una interpretación excesivamente rigorista del requisito de principal fuente de renta. En consecuencia, reconoce la procedencia de la reducción del 98 % prevista en Aragón para la adquisición de la empresa familiar. **Ajuar doméstico.** Además, la sentencia aborda la cuestión del ajuar doméstico, señalando que el 3 % previsto legalmente no puede aplicarse indiscriminadamente sobre todos los bienes de la herencia, debiendo excluirse aquellos que por su naturaleza no forman parte del ajuar. Finalmente, el Tribunal estima los recursos de los herederos y anula las resoluciones del TEAC impugnadas.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN**SENTENCIA**

Intervención: Interviniente: Abogado: Procurador:

Demandante Carlos Jesús FERNANDO VILLARO GUMPERT JOSE MARÍA ANGULO SAINZ DE VARANDA

Demandante Braulio FERNANDO VILLARO GUMPERT JOSE MARÍA ANGULO SAINZ DE VARANDA

Demandante Fidela FERNANDO VILLARO GUMPERT JOSE MARÍA ANGULO SAINZ DE VARANDA

Codemandado GOBIERNO DE ARAGÓN LETRADO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

Ddo.Admon.Estado TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL ABOGADO DEL ESTADO DE ZARAGOZA

SENTENCIA 000011/2026**ILMOS. SRES.****PRESIDENTA**

D.ª María del Carmen Muñoz Juncosa

MAGISTRADOS

D. Emilio Molins García-Atance

D. Ramon Gomis Masqué

D.ª Pilar Galindo Morell

En Zaragoza, a nueve de enero de dos mil veintiséis.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección Segunda) el recurso contencioso administrativo núm. 308/2022 y [acumulados los recursos núm. 378/2022 y 380/2022](#) interpuestos respectivamente por don Carlos Jesús, don Braulio y doña Fidela, representados por el procurador de los tribunales don José María Angulo Sainz de Varanda bajo la dirección letrada de don Fernando Villaro Gumpert, contra el Tribunal Económico-Administrativo Central, representado y defendido por el abogado del Estado.

Ha comparecido como parte codemandada el Gobierno de Aragón, representado y defendido por el letrado de sus servicios jurídicos.

Síguenos en...



Ha sido ponente la Ilma. Sra. D.ª Pilar Galindo Morell quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el procurador de los tribunales don José María Angulo Sainz de Varanda en representación de don Carlos Jesús se interpuso el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 308/222 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de fecha 29 de marzo de 2022 dictada en el recurso de alzada núm. 664/2020 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón -TEARA -, de fecha 29 de octubre de 2019, que en las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núm. NUM000 y NUM001 deducidas contra la liquidación y sanción dictadas por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón, de fecha 8 de octubre de 2015, por el concepto de Impuesto de Donaciones y Sucesiones (sucesiones) causado al fallecimiento de D.ª Enma el 14 de agosto de 2010, acordó estimar en parte las mismas anulando la sanción.

SEGUNDO.- Por el citado procurador y bajo la misma dirección letrada se interpusieron los recursos tramitados con los núm. 378 y 380/2022 en representación de don Braulio y doña Fidela contra las resoluciones del TEAC de 28 de abril del mismo tenor que la impugnada en el recurso 308/2022.

Solicitada la acumulación al presente de los recursos citados 378/2022 y 380/2022, por [auto de la Sala de 16 de septiembre de 2022 se acordó declarar acumulados los recursos contencioso-administrativos números 308/2022, núm. 378/2022 y 380/2022](#) interpuestos por don Carlos Jesús, don Braulio y doña Fidela.

TERCERO.- Los recurrentes interpusieron escrito de demanda en el que tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que estimaron aplicables, concluían con el suplico de que se dictara sentencia estimando sus pretensiones anulando las resoluciones del TEAC impugnadas.

CUARTO.- La Administración demandada y codemandada en sus escritos respectivos solicitaron, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que estimaron aplicables, la desestimación de los recursos interpuestos y la confirmación de las resoluciones impugnadas.

QUINTO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló para la votación y fallo el día 11 de diciembre de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugnan en los presentes recursos contencioso-administrativos acumulados las [resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC -de fecha 29 de marzo y 28 de abril de 2022](#) dictadas en los recursos de alzada núm. 664/2020, 665/2020 y 666/2020 deducidos respectivamente por don Carlos Jesús, don Braulio y doña Fidela contra las resoluciones del TEARA, de fecha 29 de octubre de 2019, que en las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra las liquidaciones y sanciones dictadas por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón, de fecha 8 de octubre de 2015, por el concepto de Impuesto de Donaciones y Sucesiones (sucesiones) causado por el fallecimiento de D.ª Enma el 14 de agosto de 2010, acuerdan estimar en parte las reclamaciones y anular las sanciones impuestas.

SEGUNDO.- Como antecedentes fácticos a tener en cuenta para la resolución de la cuestión debatida y que se desprenden de los «hechos» de las tres resoluciones impugnadas y del expediente administrativo, resultan los siguientes:

a) El 14 de agosto de 2010 fallece D.ª Enma en estado de viuda de don Borja, sin descendientes, disponiendo en su testamento, junto a diversos legados a terceros, que el resto de la herencia quedara a favor de sus tres sobrinos, hoy demandantes, don Carlos Jesús, don Braulio y doña Fidela.

b) En la fecha del fallecimiento la causante tenía afectos a la actividad empresarial de arrendamiento un total de 30 inmuebles en Zaragoza que en el año 2010 generaron ingresos brutos de 268.435,52 € [vide balance comprensivo de los ingresos y gastos de dicho ejercicio obrante al folio 484 del expediente instruido, parte común].

La relación de locales, garajes y viviendas arrendadas se recoge a los folios 287 a 291 del citado expediente común.

c) La Sra. Enma se dio de alta como empresaria individual el 14 de septiembre de 2007 en el epígrafe 861.2 del I.A.E. ("Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.").

Simultáneamente alquiló una oficina para gestionar la actividad en la c/ San Clemente núm. 25 de Zaragoza a una empresa (centro de negocios) que también le incluía servicios complementarios como teléfono, internet, secretariado, etc... (folios 292 y ss. del expte. de la D.G.A.), y el 19 de septiembre del mismo año contrató a jornada completa al trabajador Sr. Carmelo para que se ocupara de la gestión diaria ordinaria de la empresa.

A la empresa constituida adscribió y aportó todos los inmuebles de su propiedad, salvo su vivienda habitual sita en el DIRECCION000 de Zaragoza.

En los meses de septiembre-octubre de 2007 se traspasaron casi tres millones de euros al Banco Banif, entidad en la que se centralizó toda la gestión económica de su actividad empresarial de arrendamiento, fondos que fueron utilizados en los años 2008, 2009 y 2010 para comprar los inmuebles destinados al arrendamiento que quedaron afectos a la actividad y que se reseñan en el escrito de demanda con los importes empleados en cada uno de los ejercicios.

La venta de tales fondos originó unas ganancias patrimoniales que llevaron a la Inspección a considerar que no procedía aplicar el incentivo fiscal previsto en la normativa del impuesto de sucesiones para la "empresa familiar" por superar tales ganancias el 50 % de la base imponible del IRPF de la causante.

d) Iniciado por la Administración procedimiento de comprobación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones resultante de la aceptación de la herencia por parte de los recurrentes, se dictó acto de liquidación definitiva correspondiente al procedimiento inspector.

La Inspección confirmó los motivos de regularización que se citaban en el acta de disconformidad, reiterando los argumentos expuestos en la misma y que para evitar reiteraciones innecesarias se tienen aquí por reproducidos.

En cuanto a la no aplicabilidad de la reducción por adquisición de bienes afectos a la actividad de arrendamiento de la causante se razonó por la actuario que aquella mantenía desde hacía años una importante parte de su patrimonio en fondos de inversión y productos asimilados y que se habían realizado numerosas operaciones de compra y venta de activos financieros que originaban las ganancias de patrimonio declaradas. En concreto, se comprobó que en el ejercicio 2007 la causante realizó 216 operaciones de ese tipo (16 adquisiciones y 100 enajenaciones), en 2008 fueron 331 (148 adquisiciones y 136 enajenaciones), en 2009 fueron 275 operaciones (139 adquisiciones y 136 enajenaciones) y en 2010 se efectuaron 175 operaciones (92 adquisiciones y 83 enajenaciones).

Se concluye que las ganancias de patrimonio obtenidas en dichos ejercicios no podían calificarse como puntuales o excepcionales sino que se trataba de la obtención de rentas del ahorro que se derivaban de la gestión mantenida y continuada en el tiempo de su patrimonio financiero por lo que no debían excluirse para determinar el porcentaje que los rendimientos de la actividad de arrendamientos suponían sobre el total de la base imponible del IRPF de la causante.

e) El 5 de noviembre de 2025 se acordó la apertura de procedimiento sancionador por la posible comisión de una infracción tributaria consistente en haber dejado de ingresar parte de la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones con relación al hecho imponible especificado en el acta de inspección, modelo A02, número NUM002.

La sanción se imponía sobre la parte de la cuota correspondiente a la aplicación de la reducción en la base imponible por la adquisición mortis causa de la actividad de arrendamiento de la causante, si bien limitada a la parte correspondiente a los dos fondos de inversión mantenidos por la causante en la entidad financiera BANIF, que se incluyeron entre en los activos afectos a la actividad de arrendamiento inmobiliario.

f) El 9 de junio de 2016 se notificó a los interesados el acto sancionador que ponía fin al procedimiento.

g) Interpuestas reclamaciones económico-administrativas el TEARA acordó estimarlas en parte anulando las sanciones al apreciar que no había quedado acreditado que la conducta de los contribuyentes pueda calificarse, al menos, como negligente.

En dichas resoluciones de fecha 29 de octubre de 2029 se razonó , con relación a las sanciones, como sigue:

"(...) la conducta del obligado tributario consistente en aplicar la reducción del 98 por ciento, prevista para la adquisición de empresas o negocios, sobre las participaciones en los fondos de inversión recibidas de la causante, sólo puede explicarse desde la negligencia o el descuido.

No creemos que hubiera una clara intencionalidad de defraudar, ni tampoco hubo una maquinación o artificio destinado a evitar que la Administración tributaria descubriese la irregularidad cometida (...) pero lo que sí hubo -al menos a nuestro modo de ver- es una conducta descuidada, poco diligente o excesivamente laxa a la hora de cumplir las obligaciones tributarias que se derivaban de la adquisición hereditaria y, más concretamente, a la hora de identificar los activos de la causante que podían ser acreedores del beneficio fiscal consistente en aplicar una reducción en base del 98 por 100.

Como ya dijimos anteriormente, no nos parece reprochable que el obligado tributario pudiese considerar, como lo hizo, que la actividad de arrendamiento de inmuebles de la causante era acreedora de la bonificación, pues ciertamente había indicios que podían hacer pensar razonablemente que dicha actividad se realizaba como una actividad económica (local de gestión, empleado, ...); lo que nos parece reprochable -y por eso se ha propuesto aplicar sanción- es que el interesado incluyese en esa actividad arrendadora

bienes y derechos de la causante que estaban claramente excluidos de la misma, como es el caso de las participaciones en fondos de inversión, respecto de las que no se ha puesto de manifiesto ninguna razón o argumento para justificar esa supuesta relación de afectación con la actividad arrendaticia, que es lo único que podría justificar la reducción aplicada.

Pues bien, con lo anteriormente expuesto este Tribunal no considera suficientemente acredita la existencia de culpabilidad en la conducta del reclamante. La Inspección no describe de manera suficiente la composición del patrimonio de la causante ni la actividad realizada por aquella sin acreditar si existía o no relación entre los fondos de inversión y la actividad económica de manera que pueda descartarse que resultara razonable haber interpretado que los referidos fondos de inversión se encontraban afectos a la actividad. La Inspección se limita a afirmar, sin más explicación, que no hay unidad de gestión entre la explotación del patrimonio financiero y de la actividad de arrendamiento, tras lo cual se refiere a la naturaleza de los bienes y derechos citados para justificar que debían entenderse claramente no afectos a la actividad de arrendamiento inmobiliario y señala que el reclamante no aporta argumentos que justifiquen dicha afectación, de la que dependía la reducción aplicada. En este punto debemos recordar que en el ámbito sancionador la carga de la prueba recae sobre la Administración sancionadora, por lo que no resulta válido basar la existencia de culpabilidad en la omisión de alegaciones del reclamante al respecto y, como ya se ha indicado, con lo expuesto que la Inspección no acredita que la conducta de aquel pueda calificarse, al menos, como negligente.

Por ello, procede anular la sanción impugnada"

h) Interpuestos recursos de alzada ante el TEAC, uno por cada uno de los herederos, se desestimaron confirmando lo decidido por el TEARA por las resoluciones que son ahora objeto de revisión jurisdiccional ante la Sala.

TERCERO. -Anuladas las sanciones por el TEARA y confirmadas sus resoluciones por el TEAC, la cuestión litigiosa debatida se centra en dos extremos:

(i) Por un lado, determinar si el rendimiento neto de la actividad de arrendamiento constituía la "principal fuente de renta" de la causante, requisito que la inspección considera incumplido debido a las altas ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de fondos de inversión y,

(ii) por otro, la discrepancia con valoración del ajuar doméstico realizado por la inspección con base a la doctrina recogida en las [sentencias del TS de 10-3-2020 núm. sentencia 342/20](#), de [19-5-2020, núm. 499/20](#), de [19-5-2020, núm. 490/20](#), de [11-6-2020, núm. 744/20](#) y de [10-9-2020, núm. 1144/20](#).

Las resoluciones del TEARA idénticas en su redacción para los tres hermanos recurrentes razonan, en lo que aquí interesa, como sigue:

"(...) en el caso que nos ocupa cabe advertir que, como se desprende de las declaraciones del IRPF de D^a Enma, las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de activos financieros constituyeron el principal componente de la base imponible del IRPF durante todos y cada uno de los cuatro ejercicios previos al fallecimiento. Esta reincidencia en el tiempo, así como la naturaleza de los activos que generan las ganancias, impide aceptar que estemos en presencia de ganancias por alteraciones patrimoniales puntuales y excepcionales. De hecho, lo que se desprende de los hechos expuestos es que la señora Enma disponía de un importante patrimonio financiero invertido en activos tales como fondos de inversión cuya venta era frecuente y recurrente en el tiempo, siendo las ganancias obtenidas a través de dichas ventas su principal fuente de renta, al menos desde 2006 a 2009, ambos incluidos. Cabe destacar que antes de dichos ejercicios la causante no desarrollaba actividad empresarial, puesto que no se reunían los requisitos establecidos en la normativa del IRPF para ello, sino que los arrendamientos inmobiliarios producían rendimientos del capital inmobiliario y como tal se declaraban. En definitiva, hasta donde se conoce por este Tribunal (que es el ejercicio 1999, según lo alegado por el reclamante), la actividad empresarial citada no ha sido nunca la principal fuente de renta de la causante.

A lo anteriormente expuesto no obsta el hecho de que parte de los importes obtenidos en la venta de los fondos de inversión de los que era partícipe la causante se reinvirtieran en la adquisición de inmuebles destinados a su actividad de alquiler. Lo mismo podría ocurrir, por ejemplo, con los importes obtenidos por la percepción de rentas del trabajo y ello no modificaría la calificación de las rentas obtenidas.

Una vez señalado lo anterior, no resulta necesario analizar si los fondos de inversión depositados en la entidad financiera BANIF, a los que se refiere el reclamante, se encontraban afectos o no a la actividad económica, puesto que, en cualquier caso, las ganancias obtenidas por las ventas de participaciones en los mismos deben ser calificadas como ganancias patrimoniales en el IRPF, sin que quepa la posibilidad de que formaran parte del rendimiento de la actividad de arrendamiento inmobiliario.

Concluyen que "deben desestimarse las alegaciones referidas a la aplicación de la reducción sobre la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que no le fue admitida por la Inspección, y debe declararse conforme a Derecho el motivo de regularización analizado".

Y las resoluciones del TEAC, también idénticas, confirmatorias razonan, también en lo que aquí interesa, como se expone:

"El obligado tributario aduce que, a la hora de realizar el cálculo en relación al cumplimiento del requisito de la fuente principal de renta, deben excluirse una serie de ganancias patrimoniales por su carácter excepcional. Estas ganancias patrimoniales, aduce el interesado, se reinvierten en su totalidad en bienes inmuebles afectos a la actividad económica sin que deban computar a efectos del cálculo de la principal fuente de renta. Además, completa su argumentación haciendo referencia a la interpretación finalista de la norma que, en efecto, debe ser apreciada por este Tribunal Central. No obstante, el tenor literal del precepto es claro, ya que establece de forma manifiesta que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas. Por tanto, al indicar expresamente base imponible con carácter genérico incluye a todas las distintas categorías de renta que forman parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluyendo a los distintos componentes de las diferentes categorías con independencia de que formen parte de la base imponible general o del ahorro. En consecuencia, no cabe no considerar a las ganancias patrimoniales con independencia de que sean o no reinvertidas en los bienes inmuebles afectos a la actividad económica objeto de discusión, puesto que ni la LISD, LIP o el RD 1704/1999 establecen diferenciación alguna en función del destino de las categorías de renta a efectos de realizar el cálculo relativo al requisito de principal fuente de renta, en referencia a la aplicación o no de la reducción fiscal en materia de adquisiciones lucrativas mortis causa.

A la hora de ponderar el carácter excepcional de dichas ganancias patrimoniales, que podría derivar en el no cumplimiento del requisito de la principal fuente de renta a la hora de aplicar la reducción fiscal, cabe reseñar que la propia normativa autonómica concebida como una mejora respecto al ordenamiento estatal, introduce la posibilidad de subsanar corregir dicha excepcionalidad al señalar "en el caso de la empresa individual o el negocio profesional, los citados bienes deberán haber estado exentos, conforme al apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento". Por consiguiente, la propia normativa autonómica prevé esta situación a efectos de preservar la finalidad de la norma, que no es otra que reducir la carga fiscal en las adquisiciones lucrativas mortis causa de las empresas familiares. Sin embargo, en el presente caso las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de activos financieros constituyeron el principal componente de la base imponible del IRPF durante los dos años naturales anteriores al fallecimiento y devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que permite afirmar la pérdida del carácter excepcional de las mencionadas ganancias patrimoniales. Este Tribunal Central no puede, por tanto, considerar cumplido el requisito de principal fuente de renta puesto que se vulneraría el tenor literal del precepto, cuya redacción trata de evitar precisamente que situaciones excepcionales puedan impedir el cumplimiento del requisito al introducir la posibilidad de su cumplimiento en los dos años naturales anteriores al fallecimiento. Además, ello vulneraría la prohibición de analogía del artículo 14 de la LGT relativa al hecho imponible, las exenciones e incentivos y beneficios fiscales como el presente.

En definitiva, este Tribunal considera que deben desestimarse las alegaciones del reclamante referidas a la aplicación de la reducción sobre la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que no fue admitida por la Inspección, debiendo declararse como ajustada a Derecho la resolución del TEAR de Aragón aquí impugnada"

Los demandantes alegan que las ganancias patrimoniales declaradas en 2008 y 2009 deben ser excluidas del cómputo por ser operaciones extraordinarias; defienden su carácter puntual, excepcional o transitorio; entienden que el importe se reinvertió íntegramente en nuevos inmuebles afectos a la actividad reseñando las adquisiciones de manera pormenorizada en la demanda, penalizando, se afirma, de manera ilógica la inversión empresarial, por lo que solicitan la anulación de las liquidaciones aplicando una interpretación teleológica de la normativa, acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo para proteger la continuidad de la empresa familiar.

Las administraciones demandada y codemandada se oponen a las pretensiones ejercitadas, argumentan que no se ha cumplido con el requisito esencial de que la actividad empresarial constituyera la principal fuente de renta de la causante en los años previos a su fallecimiento al considerar que sus ingresos mayores provenían de ganancias patrimoniales por la venta de fondos de inversión.

El escrito de oposición del letrado de los servicios jurídicos del Gobierno de Aragón, siguiendo la argumentación del presentado por el abogado del Estado, refuta las pretensiones de los demandantes de interpretar las normas de beneficio fiscal de manera laxa y de considerar dichos activos financieros como legalmente afectados a la empresa.

Defiende la postura de la inspección que fundó su regularización, por la que elimina el beneficio fiscal pretendido, al considerar que el beneficio derivado de la actividad empresarial no fue para la causante su principal fuente de renta, ni en el año de fallecimiento (2010) ni en los dos ejercicios anteriores (2008 y 2009).

Síguenos en...



Entiende que no ha quedado justificado el concepto de necesidad para obtener los rendimientos típicos de la actividad y que la adquisición de nuevos inmuebles arrendados no hace prueba de la afectación; asimismo refiere que los fondos no eran necesarios para el mantenimiento y desenvolvimiento normal de la actividad empresarial de arrendamiento sino para la ampliación de la misma con incorporación de otros inmuebles y concluye que no puede considerarse que las participaciones en fondos de inversión que tenía la causante estuvieran afectos a la actividad empresarial que realizaba ni que las ganancias que obtuvo con su venta se puedan calificar como rentas empresariales.

Solicitan las administraciones demandadas la desestimación del recurso y la confirmación de las liquidaciones practicadas.

CUARTO. -Expuestas las posturas defensivas de las partes, la cuestión a dirimir se enfoca en las dos cuestiones referidas en el precedente fundamento y que se explicitan y detallan en el escrito rector.

Abordaremos de manera separada cada uno de ellos.

Respecto de la procedencia de aplicar la reducción del 98% sobre la base imponible por la adquisición de bienes afectos a una actividad económica de alquiler, hay que partir de la normativa reguladora que resulta de aplicación.

La reducción estatal por empresa familiar [vide [art. 20.2.c de la Ley 29/1987](#) y regulación del Impuesto sobre el Patrimonio] exige, entre otros requisitos, que las participaciones queden exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo que vincula el concepto de "fuente principal de renta" a lo previsto en el Real Decreto 1704/1999.

El [artículo 20.2.c\) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones -LISD](#) - dispone:

«c) 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 art. 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.»

Por otro lado, el [artículo 4.Ocho.1.de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP](#) - establece:

«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 (...)».

El [artículo 131.3 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005](#), en su redacción vigente en el año 2010, relativo a la "Reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes" disponía en sus apartados 1, 2 y 4:

«1. Las reducciones previstas en la [letra c\) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#) se aplicarán en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón conforme a lo dispuesto en los siguientes apartados.

2. En la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida, se aplicará una reducción del 98 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente al valor de los citados bienes.

Cuando no existan descendientes la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta tercer grado.

(...)

4. Para la aplicación de la reducción se seguirán las siguientes reglas:

a) En el caso de la empresa individual o el negocio profesional, los citados bienes deberán haber estado exentos, conforme al [apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio](#) , en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.

La reducción estará condicionada a que se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo, la afectación de los bienes y derechos recibidos a

una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados. No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio adquiridos se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del mencionado artículo durante el plazo antes señalado (...).

Y el **art. 3.1 del RD 1704/99 de 5 de noviembre**, antes aludido, 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, dispone en su artículo 3, relativo a los requisitos de la exención en los supuestos de actividades empresariales y profesionales, que:

*«1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el **artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio**, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.*

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 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. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto».

La remisión del art. 131.3 al art. 4. Ocho LIP implica que el requisito nuclear no es la forma de cómputo temporal, sino que la actividad que genera la exención sea la principal fuente de renta del causante; por tanto, si en 2010 el arrendamiento cumple esta condición, hay base para sostener la procedencia de la reducción, aunque a efectos dialécticos pudieran existir dudas sobre 2008-2009. ?

En el caso enjuiciado, de la extensa y prolija documentación que conforman los expedientes administrativos resultan como hechos incontrovertidos y admitidos por la Administración:

(a) que el arrendamiento de inmuebles se realizó por la causante como actividad económica al disponer de un local exclusivamente destinado a la actividad y contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de aquella, tal y como exige el **art. 27.2 de la Ley 35/06 del IRPF** y

(b) que la actividad empresarial, que contaba con una treintena de inmuebles afectos al arrendamiento en la fecha de fallecimiento, se ejercía por la causante de forma habitual, personal y directa.

Lo que la inspección cuestiona y defiende el letrado del Gobierno de Aragón es que el beneficio derivado de su actividad empresarial fuera constitutivo de su principal fuente de renta por cuanto la causante mantenía una importante parte de su patrimonio en fondos de inversión y productos asimilados, realizando numerosas operaciones de compra y venta de activos financieros que originaban las ganancias de patrimonio declaradas.

Como exponen los recurrentes en la demanda, según las declaraciones del IRPF de la causante el rendimiento empresarial representaba entre un 30% y un 37% de la base imponible, tal y como se refleja a continuación.

Rendimiento neto actividad Base imponible Porcentaje

(2008) 81.047,50 240.321,05 33,72%

(2009) 137.398,12 456.035,21 30,12%

(2010) 51.452,34 139.018,34 37,01%

No obstante, debe destacarse que en la base imponible de los años 2008 y 2009 figuran unas ganancias patrimoniales derivadas de las ventas de los fondos de inversión de Banif que fue necesario realizar para adquirir inmuebles incorporados a la actividad de arrendamiento, ganancias cuya cuantía fue:

2008.- 152.233,00 €

2009.- 315.491,24 €

Y si tales ganancias se excluyeran del cómputo, el rendimiento neto empresarial representaría entre un 92% y un 97,76% de la base imponible.

Rendimiento neto actividad Base imponible teórica Porcentaje

81.047,50 88.088,05 92,01%

137.398,12 140.543,97 97,76%

Síguenos en...

La interpretación de la inspección que se califica, y la Sala admite, como excesivamente "rigorista" debe ser rechazada por resultar contraria a la finalidad perseguida por el legislador al penalizar la inversión empresarial que supuestamente pretende dicha normativa estimular, proteger, mantener y favorecer. Doctrina que resulta avalada por el [TS en la sentencia de 20 de septiembre de 2023 -rec. núm. 7852/2021-](#) que prioriza la finalidad de la norma: facilitar la continuidad de empresas familiares y reducir la carga fiscal excesiva en transmisiones, como la que nos ocupa, mortis causa.

Al respecto, según señala la citada STS [-ECLI:ES:TS:2023:3760](#) - una constante jurisprudencia reitera que la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuáles es la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, lo que conlleva que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierdan de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable.

Debe citarse asimismo la [sentencia de 10 de enero de 2022, rec. cas. 1563/2020](#), que mencionan los actores en la demanda, en la que se dijo que -añadimos negritas-:

*"Una adecuada comprensión del precepto legal que debe ser interpretado, el artículo 20.6 de la LISD, requiere **acudir**, no sólo a la interpretación gramatical o literal de la norma o de aquellas otras a que ésta se remite para la integración del concepto -esto es, para la fijación del quantum de la reducción del 95 por 100- sino, muy en particular, a la **interpretación finalista o teleológica**, por virtud de la cual la transmisión a título gratuito de la empresa familiar entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, está beneficiada de un régimen tributario especial, en protección de dicha empresa y su continuidad, que no solo beneficia al donatario, sino a la sociedad en su conjunto", o de 2 de junio de 2021, rec. cas. 1478/2018, en la que se recoge lo siguiente: "Se han producido pronunciamientos jurisprudenciales sobre distinto supuestos y aún las peculiaridades de cada caso, si podemos señalar un **denominador común, cual es el de la continuidad de la actividad económica**, así se señala por parte de la corregida, Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando recuerda pronunciamientos jurisprudenciales del siguiente tenor: "Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".*

Con base a la expresada doctrina jurisprudencial, en el caso debatido, un activo financiero como pueden ser las participaciones en fondos de inversión, cuyo reembolso originó la ganancia patrimonial en el IRPF de la causante pueden ser considerados bienes afectos a la actividad siempre que se justifique que cumplen una función económica en la empresa, lo que aprecia la Sala que se ha justificado.

Así, en las declaraciones de patrimonio se observa que en el ejercicio 2006 aparecen relacionados todos los inmuebles (salvo la vivienda habitual) en el apartado A.2 "Otros inmuebles urbanos" por un valor de 1.211.935 €, y todos los activos financieros en sus apartados correspondientes (E, G1 y G2), mientras que en la declaración de 2007 no aparece ya inmueble alguno en dicho apartado A2 de "Otros inmuebles urbanos", y se declara en el apartado D ("Bienes y derechos afectos a actividades empresariales") la empresa inmobiliaria, valorada en 4.130.000 €, valoración redondeada que corresponde:

- Inmuebles 1.211.935,00 €

- Depositado en Banco Banif 2.919.494,98 €

TOTAL: VALOR BIENES AFECTOS 4.131.429,98 €.

Y como documento núm. 3 se aporta la información fiscal del Banco Banif del 2007 cuyos fondos y activos financieros no aparecen incluidos en los restantes apartados de la declaración de Patrimonio de dicho ejercicio al estar adscritos a la actividad empresarial de arrendamiento, fondos traspasados que se utilizaron en 2008 y 2009 para comprar los inmuebles destinados al arrendamiento, invirtiéndose en dichas adquisiciones 1.741.674 € en 2008, y 1.168.500 en 2009, originando la venta de los fondos unas ganancias patrimoniales que llevan a la Inspección a considerar que no procede aplicar en el presente caso el incentivo fiscal previsto en la normativa del impuesto de sucesiones para la "empresa familiar" por superar el 50 % de la base imponible del IRPF de la causante.

Lo razonado conlleva a la estimación del primer motivo sostenido en la demanda al entender debidamente justificado que el beneficio derivado de su actividad empresarial es constitutivo de su principal fuente de renta.

QUINTO. -Se oponen, en segundo lugar, los recurrentes a la valoración del ajuar doméstico.

En los informes ampliatorios de las actas, la Inspección calcula el importe del ajuar doméstico del siguiente modo:

Total importe de la masa hereditaria8.430.568,94 €

Importe del ajuar (3% s/8.430.568,94) 252.917,07 €

Ajuar correspondiente a cada heredero

(252.917,07: 3) 84.305,68 €

Los herederos habían declarado cada uno 33.407,76 € en concepto de ajuar, es decir, 100.223,28 € en conjunto y la inspección incrementa la valoración del ajuar en 152.693,79 € (252.917,07 - 100.223,28), añadiendo a la base imponible de cada heredero la 1/3 parte (50.897,93 €).

Las administraciones codemandadas no alegan sobre tal motivo salvo el abogado del Estado que mantiene que, atendiendo a la fecha de la resolución, no resulta de aplicación el nuevo criterio jurisprudencial.

El Tribunal Supremo ha dictado, sobre esta materia, las siguientes sentencias: STS 342/2020, de 10 de marzo (RC 4521/2017, ES:TS:2020:1619); STS 490/2020, de 19 de marzo (RC 5938/2017, ES:TS:2020:1094); STS 499/2020, de 19 de mayo (RC 6027/2017, ES:TS:2020:956); STS 744/2020, de 11 de junio (RC 5939/2017, ES:TS:2020:1666); STS 1148/2021, de 21 de septiembre (RC 728/2020, ES:TS:2021:3477), la STS 217/2022, 22 de febrero de 2022 (RC 3561/2020, ES:TS:2022:651) y la más reciente de 29 de junio de 2022 (RC 8131/2020, ES:TS:2022:2639) en las que se señala la doctrina para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD que es la siguiente:

"1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorpóreos no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría".

La doctrina jurisprudencial expuesta resulta de total y plena aplicación a las liquidaciones enjuiciadas por lo que procede confirmar la valoración del ajuar doméstico efectuada por los recurrentes anulando el incremento efectuado por la inspección, estimando también en este extremo las pretensiones de la demanda.

SEXTO. -De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, no procede la imposición de las costas procesales habida cuenta de la controversia del asunto enjuiciado.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

PRIMERO. -Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 308/2022 y acumulados recursos núm. 378/2022 y 380/2022 interpuestos por la representación procesal de don Carlos Jesús, don Braulio y doña Fidela el Gobierno de Aragón contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC -de fecha 29 de marzo y 28 de abril de 2022 dictadas los recursos de alzada núm. 664/2020, 665/2020 y 666/2020, que se anulan con los fundamentos que se desprenden de la presente resolución.

SEGUNDO. -No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Síguenos en...



Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los [artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa](#), redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del [artículo 89 del citado texto legal](#).

Así por esta sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

Síguenos en...

