

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia n.º 659/2026 de 2 de octubre de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 672/2024***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 del 95 % por adquisición de empresa familiar en el ISD, así como la valoración de las participaciones sociales heredadas. La causante legó al recurrente participaciones de una sociedad agrícola. La Administración denegó la reducción al considerar que no se cumplían los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 (Ley IP). Aunque el contribuyente era administrador de la sociedad, no percibía de ella remuneración por el ejercicio de funciones directivas. Los rendimientos agrícolas y ganaderos que obtenía, directamente o mediante comunidades de bienes, correspondían a su propia actividad agraria y no constituían una retribución por dirigir la sociedad. La Sala concluye que no queda acreditado el requisito retributivo exigido legalmente y confirma la denegación de la reducción. **Deudas.** Por otra parte, el recurrente cuestionó la valoración de las participaciones al existir un préstamo bancario cuyo saldo pendiente a la fecha del fallecimiento ascendía a 252.209,37 euros. Para acreditarlo, aportó un certificado bancario que la Administración no valoró de forma motivada al mantener el importe declarado. La Sala recuerda que las alegaciones y pruebas presentadas durante un procedimiento de comprobación deben ser examinadas y recibir una respuesta motivada. En consecuencia, estima parcialmente el recurso exclusivamente respecto de la valoración de las participaciones y ordena a la Administración reconsiderarla a la luz de la deuda alegada y de la documentación aportada, justificando el valor final adoptado.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA****Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG:28.079.00.3-2024/0033204**Procedimiento Ordinario 672/2024 TRIBUTARIO 2-3- CFG-AMM- TFNO. 91 493 48 79****Demandante:**D./Dña. Romualdo

PROCURADOR D./Dña. BLANCA NAVARRO GABARRE

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS DE LA COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA No 659/2026**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN NOVENA****Ilmos. Sres.****Presidente:**

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Magistrados:

Síguenos en...



Dª Matilde Aparicio Fernández

Dª Cristina Pacheco del Yerro

Dª Loreto Feltrer Rambaud

Dª Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a dos de octubre de dos mil veintiséis.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso-administrativo número 672/2024, interpuesto por D. Romualdo, representado por la Procuradora Dª. Blanca Navarro Gabarre, contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de abril de 2024 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta por el actor frente a liquidación provisional por el Impuesto de Sucesiones, cuantía 51.587,35 euros, girada en relación al expediente NUM001; siendo demandados el Abogado del Estado y la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Se interpuso por D. Romualdo, representado por la Procuradora Dª. Blanca Navarro Gabarre, recurso contencioso-administrativo contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de abril de 2024 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta por el actor frente a liquidación provisional por el Impuesto de Sucesiones, cuantía 51.587,35 euros, girada en relación al expediente NUM001.

SEGUNDO. - Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo en escrito, en el que, tras alegar los hechos que damos por reproducidos e invocar los fundamentos de derecho que estimó de aplicación, terminó suplicando que se dictase sentencia anulando la resolución impugnada, así como la liquidación que confirma.

TERCERO. - Por diligencia de ordenación se tuvo por formalizada la demanda y se dio traslado al Abogado del Estado, que presentó escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando que se desestimase el recurso.

CUARTO. -Por diligencia de ordenación se acordó dar traslado de la demanda y de la contestación a la Comunidad de Madrid, que presentó escrito oponiéndose a la demanda y solicitando la desestimación de la misma.

QUINTO. - Por auto se acordó no haber lugar a recibir a prueba el recurso, teniéndose por reproducida la documental aportada, así como el expediente administrativo, acordándose conferir traslado a las partes para que presentasen escritos de conclusiones, lo que hicieron en el sentido que consta en autos, señalándose para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 17 de septiembre de 2026, en que tuvo lugar, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. Dª. Cristina Pacheco del Yerro.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. -El presente recurso tiene por objeto una Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de abril de 2024 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta por el actor frente a liquidación provisional por el Impuesto de sucesiones, cuantía 51.587,35 euros, girada en relación al expediente NUM001.

SEGUNDO. -Alega la parte recurrente en la demanda, como primer motivo de impugnación, que sí se cumple el tercer requisito del artículo 20.2 c) de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por cuanto todos los ingresos que percibe proceden de las fincas propiedad de la entidad GV AGRÍCOLA S.L., a través de comunidades de bienes y a título particular, y que todos los ingresos económicos que percibe lo son por el régimen de actividad agrícola y ganadera, tanto a título particular como a través de la entidades en régimen de atribución de rentas (mediante las comunidades de bienes de las que es partícipe y cuya actividad es agrícola y ganadera). Añade que resulta indiferente que los ingresos provengan de la sociedad en cuestión (GV AGRÍCOLA) o a través de las comunidades de bienes o individualmente por el Sr. Romualdo, dado que toda la actividad se desarrolla en las fincas propiedad de la citada mercantil, insiste, y además todos los ingresos que percibe son por la actividad agrícola, ganadera y cinegética, como consta en las declaraciones de I.R.P.F. y demás documental aportada, resaltando que GV. AGRÍCOLA arrienda las fincas rústicas a la Comunidad de Bienes DIRECCION000, y el actor es socio y administrador de ambas entidades. Y concluye, al respecto, que el Tribunal Supremo flexibiliza los criterios atendiendo a la finalidad perseguida por la propia reducción, que no es otra que el mantenimiento y supervivencia de la empresa familiar, y si el socio percibe rendimientos de la entidad por su relación laboral con la misma, y a la vez se acredita que ejerce también las funciones de administración y dirección de la entidad (aunque por estas no perciba ninguna contraprestación), se entenderá cumplido el requisito previsto en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y será aplicable la reducción del 95% de la base imponible del ISD por la

Síguenos en...



adquisición de empresa familiar. En cuanto a la valoración de las participaciones sociales de la entidad GV AGRÍCOLA S.L., alega que acreditó la existencia de un préstamo concertado por la citada mercantil con el Banco Santander, que a la fecha de fallecimiento de la causante el débito ascendía a la cantidad de 252.209,37 euros, y que si en un procedimiento de comprobación de valores se aprecia la existencia de un error motivado por la existencia de una deuda, la cual necesariamente ha de minorar la liquidación practicada, la Administración debería de haberla tenido en cuenta y admitir la alegación formulada en lugar de remitir al interesado a otro procedimiento.

El Abogado del Estado se opuso a la demanda alegando que de la información proporcionada por la AEAT obrante en el expediente administrativo, consta que el actor no ha percibido ingreso alguno por las funciones directivas desarrolladas en su condición de administrador de la sociedad «GV AGRÍCOLA S.L.», extremo este que es reconocido implícitamente por el recurrente al señalar que había quedado suficientemente acreditado que sus ingresos procedían exclusivamente de las actividades agrícolas, ganaderas y cinegéticas llevadas a cabo en las fincas propiedad de GV Agrícola S.L. y no por las funciones directivas ejercidas en el seno de tal entidad, por lo que, no cumpliendo con todos los requisitos exigidos por el [art. 4.8.2º de la Ley de Patrimonio](#), no puede resultar de aplicación la exención prevista en el mismo, y que cuanto aquí se sostiene lejos de verse enervado por la sentencia invocada de adverso, como así cree el actor, lo cierto es que resulta confirmado, pues, en el caso que nos ocupa, tal y como reconoce expresamente el demandante, el mismo no percibe retribución alguna de tal entidad por su intervención diaria en la toma de decisiones empresariales, con independencia del vínculo directivo, sino que tan solo percibe las retribuciones derivadas de su trabajo de explotación agrícola. Respecto a la alegación de la parte actora de que ni la CAM ni el TEAR han tenido en cuenta que si «GV AGRÍCOLA S.L.» era titular de un préstamo concertado con el Banco Santander, a la fecha del fallecimiento de la causante, que ascendía a la cantidad de 252.209,37 euros, procedía tenerlo en cuenta y minorar dicha cantidad en la valoración de las participaciones sociales, alega el Abogado del Estado que de la escritura de adjudicación de herencia de 2 de octubre de 2020, se desprende que el valor de las participaciones sociales era de ciento noventa y seis mil euros, participaciones sociales identificadas con los números 783.001 al 979.000, ambos inclusive, de un valor nominal cada participación de un euro, de la entidad "GV AGRÍCOLA, S.L.", es decir, el valor declarado por los herederos en la autoliquidación del IS de fecha 9 de marzo de 2020, es coincidente con el valor comprobado en el Dictamen de comprobación de valores dictado por la Dirección General de Tributos de la CAM el 26 de mayo de 2023, el cual acepta los declarados por los herederos, por lo que, si el actor consideraba que la autoliquidación presentada perjudicaba sus intereses, debía instar la rectificación de la misma [ex art. 120.3 LGT](#), cosa que no hizo, no pudiendo en ningún caso hacer recaer esa obligación sobre la Administración tributaria.

El Letrado de la Comunidad de Madrid se opuso a la demanda dando por reproducido el informe emitido con fecha 6 de julio de 2023 por la Comunidad de Madrid justificando la razón por la que, pese a la documentación aportada por el actor, no quedaba acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos, añadiendo que las comunidades de las que el actor percibe los ingresos son independientes de la sociedad heredada, con la que han celebrado contratos de arrendamiento, lo que implica que no se trate de la misma entidad. Alega que, a efectos de la PAC, se consideran beneficiarios de las ayudas las comunidades de bienes en cuanto titulares de explotaciones agrarias, con un NIF propio, de modo que a los efectos que nos ocupan, no dejan de ser participaciones indirectas a que se refiere la sentencia, su constitución puede obedecer a razones de gestión (para evitar sobre declaraciones o incompatibilidades en las ayudas, o para permitir mayores subvenciones, por ejemplo) del mismo modo que se crean grupos empresariales y, al igual que estos no podrían beneficiarse de la exención prevista, la existencia de diversas comunidades de bienes con independencia funcional y tributaria a los efectos que nos interesan, determina que los ingresos recibidos directamente de estas, no pueden imputarse como ingresos derivados de la sociedad familiar objeto de herencia. En relación con la cuestión del préstamo concertado con el Banco de Santander, alega que la Comunidad de Madrid ha tenido en cuenta como base imponible los valores facilitados por los herederos, por lo que no procede modificar el valor de lo heredado en este momento procesal, por una alegación del recurrente, que afectaría a la declaración de todos los demás herederos.

TERCERO. -Son antecedentes de interés para la resolución del presente recurso los siguientes:

En fecha 9 de marzo de 2020, falleció D^a Adela, en estado civil de soltera, careciendo de ascendientes y descendientes, habiendo otorgado testamento el día 27 de enero de 2010, instituyendo legados, en concreto al actor, sobrino de la causante, le legó las participaciones sociales que a la testadora le correspondían al día de su fallecimiento en la mercantil "GV Agrícola, Sociedad Limitada", por valor de 196.000 euros, e instituía herederos, por partes iguales, en el resto de sus bienes, a sus sobrinos D. Carmelo, D^a. Camilay D. Romualdo.

En fecha 2 de octubre de 2020 se otorgó escritura de adjudicación de la herencia.

El 26 de octubre de 2020 el actor presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones, fijando una porción hereditaria individual de 228.824,86 euros y una deuda tributaria de 4.493,00 euros.

Tras emitirse el 26 de mayo de 2023 por la Subdirección General de Gestión Tributaria informe para comprobar si se cumplían los requisitos necesarios para aplicar la reducción del 95% en la base imponible

por la adquisición de las participaciones de "GV Agrícola S.L.", se inició procedimiento de comprobación limitada, dictándose propuesta de liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones, el 1 de junio de 2023, con una deuda tributaria de 47.017,73 euros.

Tras presentar el actor alegaciones frente a dicha propuesta, y emitirse nuevo informe por la Subdirección General de Gestión Tributaria, se dictó la liquidación provisional el 11 de julio de 2023, con una deuda de 51.587,35 euros.

Frente a la liquidación provisional presentó el actor reclamación económico-administrativa, que fue desestimada en la resolución del TEAR de Madrid de 30 de abril de 2024, impugnada en el presente procedimiento.

CUARTO.-La liquidación provisional objeto de impugnación se giró al considerar la Administración que no procedía aplicar la reducción de 95% en la base imponible por la adquisición de las participaciones de "GV Agrícola S.L.", por no concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 20.2 c) de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concreto, por no concurrir el requisito de 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.

Alega la parte recurrente en la demanda, como primer motivo de impugnación, que sí se cumple el tercer requisito del artículo 20.2 c) de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por cuanto todos los ingresos que percibe proceden de las fincas propiedad de la entidad GV AGRÍCOLA S.L., a través de comunidades de bienes y a título particular, y que todos los ingresos económicos que percibe lo son por el régimen de actividad agrícola y ganadera, tanto a título particular como a través de las entidades en régimen de atribución de rentas (mediante las comunidades de bienes de las que es partícipe y cuya actividad es agrícola y ganadera).

El artículo 20.2 c) de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone:

"2. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones: ...

...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 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 4.8 de Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio dispone:

"Estarán exentos de este Impuesto.....

Ocho.

.....

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...."

En relación con la reducción que nos ocupa, cabe recordar que el Tribunal Supremo ha establecido que es "consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento" (sentencia de 18 de marzo de 2009, (rec. casación 6739/2004, FD Cuarto), reproducida en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, (recurso de casación 6794/2005, FD. Tercero).

En el primer informe emitido por la Subdirección General de Gestión Tributaria, de 26 de mayo de 2023, se hace constar que de la información obtenida de la Base de Datos perteneciente a la AEAT, se había podido comprobar que, en el año del fallecimiento, años antes y posteriores, (comprobado hasta 2021), figuraba como administrador de la sociedad Romualdosobrino de la fallecida, y que, en cuanto a la percepción de una remuneración que representase más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, se había podido comprobar que ningún miembro del grupo familiar cumplía este requisito, puesto que nadie recibía cantidad alguna de la entidad GV Agrícola S.L. Y concluía el informe que a las participaciones que poseía la causante en GV Agrícola S.L. no le era aplicable la exención.

Manifiesta el actor en la demanda que en el escrito de alegaciones presentado frente a la propuesta de liquidación provisional se acreditó que la entidad mercantil GV Agrícola S.L. es propietaria de siete fincas registrales rústicas sitas en el anejo de Fuente Camacho (Loja-Granada), y que ello consta en escritura de constitución de dicha mercantil, indicando que la mercantil GV Agrícola S.L. funciona en cuanto a su explotación agrícola, ganadera y cinegética de la siguiente forma:

1º.- A través de la Comunidad de Bienes " DIRECCION000C.B.", en la que el actor ostentaba en un principio una participación del 49% que pasó al 50%.

2º.- A través de la Comunidad de Bienes DIRECCION001C.B., en la que la participación del recurrente asciende al 95%.

3º.- Y a título particular el actor explota otra parte indivisa de las fincas propiedad de GV Agrícola desde el año 1.993 a la actualidad de manera ininterrumpida.

Aportaba el demandante documental consistente en contrato de arrendamiento suscrito entre la entidad GV Agrícola S.L. y la CB DIRECCION000 (inclusión en 2.009 del comunero y heredero Don Romualdo) y documentos de constitución de las dos Comunidades de Bienes, constando que los terrenos donde se desarrollan las actividades agrícolas, cinegéticas y ganaderas se ubican en terrenos propiedad de la mercantil GV Agrícola S.L.

Alega asimismo que con el escrito de alegaciones acreditó que todos los ingresos que percibía procedían de las fincas propiedad de la entidad GV Agrícola S.L., a través de las comunidades de bienes mencionadas y a título particular, aportando modelos 184 de la Comunidad de Bienes de DIRECCION000C.B. de los ejercicios 2019, 2020 y 2021 y las declaraciones de P.A.C. correspondientes a dichos ejercicios. Y, respecto a la otra C.B., DIRECCION001, aportó los modelos 184 de los ejercicios 2019 a 2021 y las declaraciones de P.A.C. de los referidos ejercicios 2020 a 2022. Y, en cuanto a la parte de fincas que explota el actor a título particular, aportó declaraciones de la PAC de los referidos ejercicios. Añade que los números de N.I.F. que constan en el apartado de regímenes en imputación de rentas de dichos modelos de I.R.P.F. aportados en las casillas 1562 -entidad 1 y entidad 2- se corresponden con la denominación de DIRECCION001C.B. y DIRECCION000C.B. Concluye que todos los ingresos económicos que percibe lo son por el régimen de actividad agrícola y ganadera, tanto a título particular como a través de la entidades en régimen de atribución de rentas (mediante las comunidades de bienes mencionadas de las que es partícipe y cuya actividad es agrícola y ganadera).

Destaca asimismo los informes de la Secretaría General de Fondos Agrarios y Desarrollo Rural que acreditan las cantidades que ha percibido como beneficiario de los fondos agrarios.

Entiende el actor que resulta indiferente que los ingresos provengan de la sociedad en cuestión (GV Agrícola) o a través de las comunidades de bienes o individualmente por el Sr. Romualdo, dado que toda la actividad se desarrolla en las fincas propiedad de la citada mercantil, y además todos los ingresos que percibe el mismo son por la actividad agrícola, ganadera y cinegética y que GV. Agrícola arrienda las fincas

rústicas a la Comunidad de Bienes DIRECCION000y el demandante es socio y administrador de ambas entidades.

En el segundo informe emitido por la Subdirección General de Gestión Tributaria, de fecha 6 de julio de 2023, tras las alegaciones del actor, se recoge que dichas alegaciones debían ser desestimadas, porque para que se cumpliera el requisito, no se podía dar el caso de que las remuneraciones se percibieran a través de otras entidades, aun cuando se pudiera ser gestor o administrador en ambas sociedades. Y se recogía que, según Consultas Vinculantes V0158-14 de 24 de enero, V1863-17 de 13 de julio, V0758-18 de 21 de marzo, V0810-18 de 23 de marzo y la [STS de 18-1-2016](#), resolución 2319/2015, el requisito de que el sujeto pasivo ejerciera efectivamente funciones de dirección de la entidad y de la percepción del nivel de remuneración que la ley establece, no estaba vinculado a que fueran precisamente satisfechas por la entidad de que se tratase, si bien tal previsión, por razones de seguridad jurídica, era preciso que se contuviera de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad, ya de la entidad "holding" titular de las participaciones de aquella, debiendo hacerse una previsión de remuneración de quienes ejerzan funciones directivas en la "Holding". Y añadía que de la documentación existente en el expediente administrativo y de la aportada en las alegaciones, no constaba que se cumpliera esa obligatoriedad de funciones directivas y remuneración en las escrituras de constitución ni en los estatutos de las Sociedades y Comunidades de Bienes implicadas en la adjudicación de herencia.

En la escritura de constitución de GV. Agrícola S.L., aportada al expediente, consta que los socios fundadores, D. Romualdo, D^a. Aliciay D^a Adela, acordaban que la sociedad fuera administrada y representada por plazo indefinido por dos administradores solidarios, el actor y D^a. Alicia. Figura igualmente que el capital social era de un millón de euros, con un millón de participaciones sociales, asumiendo D^a Alicia 694.000 participaciones, aportando en contraprestación cinco fincas rústicas; asumiendo D^a Adela 300.000 participaciones sociales, aportando en contraprestación dos fincas rústicas, y asumiendo el actor 6.000 participaciones sociales, aportando en contraprestación 6.000 euros.

En los Estatutos de GV. Agrícola S.L., figura en su artículo 15 que el ejercicio del cargo de administrador es gratuito y que la representación de la sociedad correspondía a los administradores (art.16).

Como hemos visto, la Administración niega la aplicación de la reducción invocando diversas Consultas Vinculantes y una [Sentencia del Tribunal Supremo. Entre las Consultas Vinculantes se encuentra la Consulta Vinculante V0810-18, de 23 de marzo de 2018](#) de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, que estableció:

"En diversas consultas, este Centro Directivo ha señalado que es indiferente si el abono de las remuneraciones por el desempeño de las funciones directivas se efectúa por la entidad "holding" o por una filial siempre que exista constancia expresa de tal circunstancia en la escritura social o estatutos de una y otra. En el caso que nos ocupa, la entidad que asume la Administración del grupo es externa al mismo y satisface al consultante una remuneración por el desempeño de funciones directivas que, según se indica, representa más del 50% del total de sus rendimientos del trabajo y por actividades económicas.

Asimismo, del escrito de consulta parece desprenderse que existe esa previsión a que nos referíamos cuando se indica que las funciones de administración desempeñadas por el consultante en otras empresas del grupo "se acomodan a lo previsto en los Estatutos sociales de la sociedad correspondiente".

De acuerdo con todo lo anterior y de conformidad con el artículo 4.Ocho.dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, procederá la exención regulada en dicho artículo y apartado para el directivo y demás integrantes del grupo -ascendientes de primer grado de aquél- así como la reducción prevista para los supuestos de donación de participaciones en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en tanto en cuanto la exención en el impuesto patrimonial constituye condición previa y siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos en el último precepto mencionado."

Invoca asimismo la Administración la Consulta Vinculante V0158-14, de 24 de enero de 2014 de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, que se pronuncia en relación con el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y la hipótesis de que una entidad domiciliada en España cumpliera todos los requisitos previstos en el mismo, si la principal fuente de renta del socio-administrador debe proceder de dicha entidad o de la holding alemana, en el siguiente sentido:

"Como puede advertirse, el requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece no está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate, si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad "holding" titular de las participaciones de aquella...."

Hemos de citar igualmente la [Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2016, Rec. 2330/2015](#) que, al analizar los requisitos del artículo 20.2 c) de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, estableció:

"El segundo requisito es el que hace referencia a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones que impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la empresa cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, (STS 18 de enero de 2016; casación unificación doctrina 2316/2015), percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. La reducción disuelta debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejercer efectivamente funciones directivas y la sociedad."

En el mismo sentido se pronuncia la [Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2016, Rec. 2316/2015](#), tenida en cuenta por la Administración.

Cabe traer a colación asimismo una [sentencia de esta Sección de fecha 16 de diciembre de 2022, dictada en el P.O. 1826/2019](#) que, en relación con la procedencia de la reducción que nos ocupa, se pronuncia con la siguiente fundamentación jurídica:

"Revocada la Resolución del TEAC en sus dos fundamentos estimatorios del recurso de alzada, procede analizar las alegaciones del contribuyente para poder afirmar la concurrencia de la reducción. La controversia se encuentra en el tercer requisito de la reducción del art. Ocho. Dos, requisito que comprende dos condiciones, el ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad y la percepción por ello de una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. La combinación de estos dos elementos no ha sido acreditada tras el examen de la documentación obrante en el procedimiento....."

...Relacionado con lo anterior se encuentra la ausencia de prueba de la percepción de retribuciones por dichas funciones directivas. El supuesto informe sobre las remuneraciones de Carmen, es solo una enumeración de rentas que más responde a un reparto de los beneficios del patrimonio inmobiliario que suponía la sociedad. No es que se rechacen las declaraciones complementarias del IRPF presentadas 3 años del fallecimiento y de las tres hermanas, sino que no hay constancia oficial de que estas sumas fueron percibidas en calidad de salario por funciones directivas algunas, pues no aparecen en las retenciones o declaraciones que a su debido tiempo debió hacer la empresa sobre el IRPF de sus trabajadores o a través de la comunicación a la Seguridad Social de la relación laboral. La ausencia de uno de los requisitos legales del beneficio fiscal debe conducir a la estimación del recurso, habiendo realizado un análisis erróneo por el TEAC.

Por todo lo anterior procede la estimación del recurso."

En el presente supuesto, como hemos visto y no se niega por el recurrente, el mismo no percibe remuneración alguna de GV Agrícola S.L. por sus funciones directivas y, respecto de los rendimientos que pueda obtener por el ejercicio de actividades agrícolas y ganaderas, aparte de que no proceden de dicha entidad, tampoco responden a dichas funciones directivas.

Procede, por tanto, desestimar el citado motivo de impugnación, por no concurrir en el recurrente el requisito de percibir por las funciones de dirección de GV Agrícola S.L. la remuneración a la que se refiere el [citado artículo 4.8 de Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio](#).

QUINTO.-Invoca igualmente el actor, como motivo de impugnación, respecto de la valoración de las participaciones sociales de la entidad GV Agrícola S.L., que acreditó la existencia de un préstamo concertado por la citada mercantil con el Banco Santander, que a la fecha de fallecimiento de la causante el débito ascendía a la cantidad de 252.209,37 euros, y que si en un procedimiento de comprobación de valores se aprecia la existencia de un error motivado por la existencia de una deuda, la cual necesariamente ha de minorar la liquidación practicada, la Administración debería de haberla tenido en cuenta y admitir la alegación formulada en lugar de remitir al interesado a otro procedimiento.

Aportó el recurrente en el expediente administrativo, un certificado del Banco de Santander de 20 de junio de 2023 haciendo constar que el 10 de julio de 2013 se formalizó entre el Banco de Santander y GV Agrícola S.L. préstamo con garantía inmobiliaria por un importe de 600.000 euros y que el importe del débito de GV Agrícola ascendía al día 9 de marzo de 2020 a 252.209,37 euros, a favor del Banco de Santander.

Al respecto, el TEAR contesta que el valor de las participaciones fue el declarado por los herederos en la escritura de adjudicación de herencia de 2 de octubre de 2020, y que dicho importe fue el consignado en la autoliquidación del actor, e invoca el [artículo 120.3 de la LGT](#), que dispone:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo..."

No obstante, hemos de tener en cuenta también el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos que, al regular el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, dispone:

"1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite..."

En relación con dicho precepto se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia, entre otras, de 29 de mayo de 2023 (Rec. 3959/2021), en los siguientes términos:

"3.5 La prohibición contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ha de entenderse referida a la inidoneidad del procedimiento ad hoc de rectificación cuando ya está tramitándose otro procedimiento encaminado a determinar las circunstancias esenciales, pues será en el seno de este último procedimiento donde deberá ventilarse la procedencia o no de la rectificación, a cuyo efecto la Administración habrá de justificar cumplidamente las razones por las que resulta o no pertinente la modificación de la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente, cuyos derechos se respetan en plenitud al exigirse esa motivación específica y al garantizarse su participación y audiencia en la decisión que se adopte.

3.6 Los criterios hermenéuticos expresados en relación con los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 126.2 del Reglamento General de 2007 no solo no cercenan, sino que confirman las posibilidades impugnatorias del inspeccionado, que podrá reaccionar contra la liquidación que ponga fin a las actuaciones de comprobación e inspección en los términos que tenga por conveniente, atacando aquella liquidación de manera plena, incluyendo el cumplimiento por la Administración de los deberes impuestos en el último de aquellos preceptos en relación con la motivación del rechazo a la rectificación, cuestionando también -si a su derecho conviene- los presupuestos en los que tal decisión se asienta y defendiendo con cuantos argumentos considere oportunos la improcedencia de la rectificación instada en su día y tácita o explícitamente rechazada por el órgano competente [...]"

En el caso que nos ocupa el recurrente respalda su petición de rectificación por error de la autoliquidación con informe de arquitecto, luego reiterado a lo largo del procedimiento, en el que rebaja la valoración de 50.000.000 euros que fue el consignado por él mismo en la declaración -la parte del recurrente asciende al 37.5%- a la suma total de valor del inmueble de 20.683.330 euros.

La parte recurrente argumenta que, al haber presentado un informe pericial con el valor del bien que pretende sea rectificado en su autoliquidación, la Administración vendría obligada, como consecuencia del principio de buena administración a ofrecer una respuesta que debería incluir la valoración de los bienes sometidos a tributación....

....

La Administración, por tanto, ha actuado correctamente al valorar los motivos aducidos por el recurrente para acreditar el error que dice padecido, y motivado extensamente que, del conjunto de actuaciones, en los términos que se ha explicado, no se acredita tal error. Como hemos declarado en la STS de 1 de abril de 2019, cit., la petición de rectificación no implica que la Administración deba estar indefectiblemente a los datos "rectificados" por el contribuyente, ni que, por tanto, deba descartar los valores que se tuvieron en cuenta al presentar la correspondiente autoliquidación y sustituirlos por los derivados de la solicitud de rectificación, pues la actividad exigible a la Administración en este caso, y de conformidad con el principio de buena administración, es responder a la procedencia de la rectificación a tenor de las alegaciones formuladas por el interesado....."

En el supuesto que nos ocupa, pese a que el actor en el escrito de alegaciones presentado frente a la propuesta de liquidación emitida en el procedimiento de comprobación limitada -iniciado para determinar si resultaba aplicable la reducción recogida en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la adquisición por el recurrente de participaciones de la entidad GV Agrícola S.L.,- alegó que dicha mercantil era titular de un préstamo concertado con el Banco de Santander que, a fecha del fallecimiento de la causante, ascendía a la cantidad de 252.209,37 euros, lo que entendía que debía dar

lugar a la minoración del valor otorgado a las participaciones, aportando un certificado del Banco de Santander en el que se hacía constar tal extremo, la Administración emitió la liquidación provisional manteniendo el valor declarado de las participaciones, sin motivación alguna acerca del mantenimiento de dicho valor, como hemos visto que exige el Tribunal Supremo, lo que nos ha de llevar a estimar parcialmente el recurso, en relación con la valoración otorgada a las participaciones sociales en la liquidación, que habrá de ser llevada a cabo teniendo en cuenta las alegaciones formuladas por el recurrente y la documental aportada, incluyendo en la liquidación la motivación del valor final que se acoja.

SEXTO. -Al estimarse parcialmente el recurso, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad ([art. 139.1 LJCA](#)).

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

FALLAMOS

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Romualdo, representado por la Procuradora D^a. Blanca Navarro Gabarre, contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de abril de 2024 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta por el actor frente a liquidación provisional por el Impuesto de Sucesiones, cuantía 51.587,35 euros, girada en relación al expediente NUM001, resolución que anulamos, así como la liquidación de la que trae causa, en lo que respecta a la valoración otorgada a las participaciones sociales de GV Agrícola, S.L., que habrá de ser llevada a cabo por la Administración teniendo en cuenta las alegaciones formuladas por el recurrente y la documental aportada, incluyendo en la liquidación la motivación del valor final que se acoja. Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la [Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial](#), bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-0672-24 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-0672-24 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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

Síguenos en...

