

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de mayo de 2026

Sala 4.^a

R.G. 11799/2025

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Donación de participaciones en entidades. Bienes inmuebles destinados al alquiler turístico. *La Ley de la Generalitat de Catalunya 19/2010 no exige para considerar el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica se deba disponer de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.* A nivel estatal, el ISD se regula por la LISD y su Reglamento, si bien, al tratarse de un tributo cedido, Cataluña contaba con la Ley 19/2010, que regulaba una reducción del 95 % por donación de participaciones en entidades, condicionada al cumplimiento de determinados requisitos relativos al donante, la entidad y el mantenimiento de la participación durante cinco años. La controversia surgió porque la ATC entendió incumplido el requisito de que la entidad no tuviera como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, al considerar que, tratándose de una actividad de arrendamiento de inmuebles, era necesario disponer de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, conforme al art. 27.2 LIRPF. Sin embargo, el TEAR de Cataluña y el TEAC concluyeron que dicho requisito no figura en los arts. 41 a 43 de la Ley 19/2010 ni en el art. 2 del Decreto 414/2011, por lo que no podía exigirse para las donaciones de participaciones en entidades. El Tribunal destacó que la exigencia de un empleado a jornada completa sí está prevista para determinados supuestos *mortis causa*, pero no para las transmisiones *inter vivos*. En consecuencia, consideró que la Administración no podía denegar el beneficio fiscal mediante una aplicación analógica del art. 27.2 LIRPF, prohibida por el art. 14 LGT. La ausencia de una definición expresa de actividad económica debía resolverse conforme a los criterios interpretativos de los arts. 12 LGT y 3.1 CC, atendiendo al sentido propio de las palabras, al contexto y a la finalidad de la norma, optando por la interpretación más favorable al disfrute del beneficio fiscal.

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 del Director de la Agència Tributària de Catalunya (en adelante "ATC") contra la Resolución de 18 de noviembre de 2024 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la cual se estimó la reclamación económico-administrativa núm. 08/10229/2020, promovida por Dña. **Awp** contra el acuerdo de liquidación con núm. AL2019...201, dictado por la Oficina Central de Inspección de la ATC a nombre de aquella, por cuantía de 280.196,01 euros, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante "ISD").

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 08/03/2016 se otorgó escritura pública de "Donación de la plena propiedad de participaciones sociales de la sociedad española **"NP, S.L.U."**, en virtud de la cual Dña. **Cpp** donó, pura y simplemente, la plena propiedad de 2.931.338 participaciones de su titularidad en aquella sociedad a su hija, la reclamante en primera instancia Dña. **Awp**, por un valor declarado en el documento notarial de 2.931.338,00 euros.

Una copia de dicha escritura fue presentada ante la ATC el 07/04/2016, acompañada de la correspondiente autoliquidación por el ISD, con ingreso de 7.328,34 euros en concepto de cuota tributaria. En dicha autoliquidación se aplicó la reducción del 95 por ciento de la base imponible por donación de participaciones en entidades prevista en los artículos 41 y siguientes de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Generalitat de Catalunya.

Síguenos en...



SEGUNDO.- En fecha 27/01/2020, la Oficina Central de Inspección inició un procedimiento de comprobación limitada mediante notificación de comunicación de inicio acompañada de requerimiento individualizado de datos y documentación.

Aportada la documentación solicitada, en fecha 23/06/2020 se notificó a la interesada comunicación de reanudación de actuaciones en la que se le concedía un nuevo plazo para atender el requerimiento formulado mediante la comunicación de inicio y para formular las alegaciones que considerase en relación con el objeto del procedimiento. También se le notificó un nuevo requerimiento de datos en el que se le solicitaba diversa documentación con el fin de valorar correctamente algunas de las fincas de titularidad de la sociedad "NP, S.L."

TERCERO.- En fecha 15/07/2020, una vez atendido el segundo requerimiento, se notificó a la interesada propuesta de liquidación provisional, eliminando la reducción aplicada por incumplimiento de los requisitos establecidos en las letras b) y d) del artículo 42 de la Ley 19/2010, de 7 de junio.

CUARTO.- Concluido el trámite de audiencia correspondiente, el procedimiento gestor finalizó por medio de la notificación del acuerdo de liquidación con núm. AL2019...201, en fecha 02/10/2020. En virtud del mismo se desestimaron las alegaciones formuladas y se confirmó la propuesta de liquidación anteriormente notificada.

QUINTO.- Contra dicho acuerdo de liquidación promovió la interesada la reclamación económico-administrativa de referencia ante el TEAR de Cataluña, alegando que se cumplían los requisitos para disfrutar de la reducción controvertida. El Tribunal estimó las pretensiones del reclamante por medio de su Resolución de 18 de septiembre de 2024, reconociendo el derecho a gozar del beneficio fiscal en cuestión y anulando el acuerdo impugnado.

SEXTO.- En este Tribunal ha tenido entrada el presente recurso de alzada del Director de la ATC, interpuesto en fecha 20/12/2024, contra la resolución de primera instancia. El Director alega que, en contra de lo acordado por el Tribunal Regional, sí eran exigibles a la reducción por donación de participaciones en entidades los requisitos para entender que el arrendamiento de inmuebles se ejercía como actividad económica a los efectos de determinar que la entidad participada no era una sociedad de mera gestión patrimonial (letra b) del artículo 42 de la Ley 19/2010, de 7 de junio).

Puesto de manifiesto el recurso a la reclamante inicial, esta parte ha defendido el criterio del Tribunal Regional y ha reiterado, para el caso de que prosperaran las pretensiones del Director, las restantes alegaciones planteadas y no examinadas en primera instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 y, en particular, determinar si era o no exigible el requisito de tenencia de un empleado para considerar que el arrendamiento de inmuebles se ejercía como actividad económica a los efectos de determinar si se cumplen o no los requisitos para disfrutar de la reducción por adquisición de participaciones en entidades y, especialmente, el de la letra b) del artículo 41 de la Ley 19/2010, de 7 de junio (esto es, que la entidad cuyas participaciones se adquieren no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario).

TERCERO.- Con carácter previo al análisis de la cuestión controvertida, resulta conveniente hacer breve referencia a la normativa del ISD que grava las adquisiciones de bienes y derechos a título lucrativo por parte de las personas físicas.

A nivel estatal, la regulación del impuesto está contenida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD) y por el Reglamento de dicha ley, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RLISD).

Ahora bien, el ISD es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas con el alcance y condiciones que se derivan del artículo 25.c) y 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las cuales ostentan, además, ciertas competencias normativas en virtud del artículo 48 de la referida Ley, en relación con las reducciones en la base imponible, la tarifa del impuesto, la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones en la cuota, y ciertos aspectos de la gestión y liquidación. Fruto de dicha cesión normativa, la Comunidad Autónoma de Cataluña contaba, en el momento del devengo, con su propia Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

El artículo 41 de dicha Ley autonómica regulaba la reducción controvertida, análoga a la reducción del artículo 20.6 de la LISD, en la fecha de devengo, en los términos que siguen:

1. En las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos a favor del cónyuge, de los descendientes, de los ascendientes o de los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, por la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Dichas reglas se aplican asimismo en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

2. En caso de donación de participaciones en sociedades laborales, la reducción establecida en el apartado 1 es del 97%.

3. La reducción establecida en la presente sección no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

El artículo 42 de la misma Ley continuaba con la fijación de los requisitos para beneficiarse de dicha reducción:

1. Para poder disfrutar de la reducción establecida en la presente sección, deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que el donante haya cumplido sesenta y cinco años, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.

b) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

c) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5%, computado individualmente, o del 20%, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

d) Que el donante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal, en los términos establecidos en el apartado 2.

Si la participación en la entidad es conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra c de este apartado, al menos una de las personas de este grupo de parentesco debe cumplir los requisitos relativos a las funciones de dirección y a las remuneraciones derivadas de las mismas.

e) Que el donante, en la fecha de la donación, si ejerce funciones de dirección en la entidad, deje de ejercerlas y deje de percibir las correspondientes remuneraciones.

(...)

Y, por último, el artículo 43 contemplaba una regla de mantenimiento para el disfrute de la reducción:

El disfrute definitivo de la reducción establecida en la presente sección queda condicionado al mantenimiento en el patrimonio del donatario, durante los cinco años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, y salvo que el donatario fallezca en este plazo, de los elementos que han sido objeto de la donación, así como al cumplimiento, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los requisitos que establecen para la entidad participada y para el donante las letras b, c y d del artículo 42.1.

Esta última regla se complementaba con lo dispuesto en el artículo 53, dentro de las disposiciones comunes a las reducciones por adquisiciones inter vivos reguladas en las secciones anteriores:

1. En las adquisiciones lucrativas entre vivos, el donatario no puede hacer actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de los bienes o derechos objeto de la donación.

2. En caso de incumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 o de las reglas de mantenimiento fijadas en los artículos 40, 43, 46, 49 y 51, el sujeto pasivo debe pagar, dentro del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación correspondiente a los actos de transmisión entre vivos, la parte del impuesto que había dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, junto con los intereses de demora que se hayan devengado.

3. Se entiende que el incumplimiento a que se refiere el apartado 2 no se produce si los bienes y derechos han sido objeto de expropiación forzosa, se han perdido en virtud de resolución judicial o de disposición legal o se han perdido o han sido destruidos por causa de fuerza mayor.

El desarrollo reglamentario de esta materia, a fecha de devengo, se encontraba en el Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones. En concreto, el artículo 2 de dicho Decreto comprendía las normas comunes a las reducciones por adquisición de participaciones en entidades, señalando expresamente lo siguiente:

*La aplicación de las reducciones previstas en las secciones cuarta y quinta del título I, así como en la sección segunda y tercera del título II de la Ley del impuesto, **queda condicionada al cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 11.1 y 16 y 42.1 de aquella**, respectivamente, en los términos siguientes:*

a) Se consideran funciones de dirección, que se tienen que acreditar de forma fehaciente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: presidente o presidenta, director o directora general, gerente, administrador o administradora, directores o directoras de departamento, consejeros o consejeras y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente, siempre que el cumplimiento de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. La mera pertenencia al consejo de administración, es decir, el simple nombramiento como consejero o consejera de la entidad no acredita el ejercicio de funciones de dirección. Si el ser miembro del consejo de administración solo implica su intervención cuando este consejo asume las funciones que según la normativa mercantil no son delegables, como la aprobación de las cuentas o la modificación de los estatutos sociales, pero no se interviene en la toma de decisiones mencionada no se puede considerar que cumpla el requisito de ejercicio de funciones de dirección.

b) En cuanto a la percepción de remuneración por el ejercicio de estas funciones de dirección, regulada en el artículo 11.1.c) y el artículo 42.1.d) de la Ley del impuesto, hace falta que en el nombramiento del cargo o contrato conste expresamente que se satisfacen por este concepto.

c) A los efectos del cómputo de las remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección se tendrá en cuenta el año natural anterior a la muerte del causante, y en caso de transmisión entre vivos, el último periodo impositivo.

CUARTO.- La regularización practicada por la Administración tributaria se fundamentó en el incumplimiento de los requisitos previstos en las letras b) y d) del artículo 42.1 de la Ley 19/2010, si bien, tras la anulación ordenada por el TEAR de Cataluña, las alegaciones del Director de la ATC se centran, única y exclusivamente, en el primero de aquellos requisitos, esto es, "b) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario".

El acuerdo de liquidación emitido por la ATC dispuso, en particular, lo siguiente:

Síguenos en...

Per últim, en un altre ordre de coses, i deixant de banda les anteriors consideracions efectuades a títol merament informatiu, tant quant a la lletra b) de l'apartat 1 de l'article 42 de la Llei 19/2010 com també pel que fa a l'article 43 del mateix text legal, darrerament esmentat, cal acreditar en els termes de l'article 12 Llei 19/2010, que l'entitat no tingui com a activitat principal la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari.

A aquest efecte, segons dades requerides mitjançant comunicació d'inici emesa en data de 14 de gener de 2020, es va sol·licitar que, en especial, en cas d'exercici per part de l'entitat de l'activitat d'arrendament (epígraf/s IAE 861.1 i/o 861.2), cal acreditar que s'acompleixen, entre d'altres si escau, els requisits establerts a l'article 1. apartat 1.2 del Decret 414/2011 per a poder ser considerada activitat econòmica (article 27.2 Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, en la seva redacció vigent en la data del fet imposable; BOE núm. 285, de data de 29 de novembre de 2006, i disposicions concordants).

Segons consta en el Registre Mercantil, Memòria exercicis 2015 i 2016, tant les societats antecedent com beneficiària **NP**, SL, resultant de l'operació d'escissió, exerceix l'activitat de "Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia" (CNAE 6820), epígrafs Impost sobre Activitats Econòmiques 861.2 ("Alquiler de locales industriales, ncop") i/o 861.1 ("Alquiler de viviendas"), i resulta fonamental en aquests supòsits acreditar

la concurrència dels requisits exigits per l'esmentat article 27.2 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. En especial, hi consta que s'ha d'entendre que als efectes fiscals l'arrendament d'immobles es realitza com a activitat econòmica, únicament quan per a la seva ordenació es compti almenys, entre d'altres si escau, amb una persona ocupada ("empleada") amb contracte laboral i a jornada completa. I en el mateix sentit, l'article 1. apartat 1.2 lletra b) del Decret 414/2011, de 13 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions.

(...)

Cal recordar que les funcions que la doctrina administrativa i la jurisprudència han admès com a vàlides i relacionades amb l'activitat d'arrendament són, entre d'altres, les de gestió de cobrament del lloguer, fixació dels preus i altres condicions del lloguer, tracte amb bancs, proveïdors i clients, supervisió i aprovació de pressupostos de reparacions i manteniment d'edificis, cerca de proveïdors de serveis de neteja, jardineria, assegurances, supervisió de presentació de comptes anuals, supervisió de despeses corrents, atenció de dubtes dels arrendataris, així com gestió d'avisos en cas d'impagaments, etc.

I si bé per part de la representació de l'obligada tributària consten aportades dades sobre els treballadors que s'addueixen contractats, datades amb posterioritat a la donació de les participacions rebudes al seu favor (vegeu document núm. 21, adjunt per còpia a l'escrit presentat per Registre en data de 17 de febrer de 2020 per part de la representació de l'obligada tributària), pel que fa a la situació anterior (exercicis 2015 i en part, 2016, és a dir, abans del fet imposable) es va requerir el seu aclariment mitjançant qualsevol mitjà de prova admès en dret, en tant que tampoc consta acreditada la subrogació en cap relació laboral (ni a jornada completa) que es mantingui en la societat successora **NP**, SL o altra de beneficiària.

El TEAR de Catalunya, contrari a la interpretació de la Administración tributaria, concluyó en el Fundamento de Derecho QUINTO de su resolución:

A este respecto, la Inspección entiende que la sociedad **NP**, S.L.U. incumple este requisito ya que, al ejercer la sociedad la actividad de arrendamiento de inmuebles, para que dicha actividad tenga la consideración de actividad económica, la misma ha de contar con, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, tal y como exige el art. 1 del Decreto 414/2011, así como el art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. ç

Sobre esta cuestión resulta de gran interés la reciente Resolución del Tribunal Económico-Central nº 00-7623-2022, de 24 de julio de 2024, en la cual se expuso lo siguiente:

El principal motivo por el cual el órgano de inspección rechaza la aplicación de la reducción a los bienes inmuebles que se destinan al alquiler turístico se encuentra en que para su explotación no se utiliza una

persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 7 de la Ley 19/2010, el cual establece:

3. Sin perjuicio de lo dispuesto por el apartado anterior, se entiende que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad empresarial cuando para la ordenación de la actividad se tiene empleada como mínimo una persona con contrato laboral y a jornada completa.

No obstante, el artículo 7 se encuentra en el Título I de la citada Ley, "Adquisiciones por causa de muerte" en la Sección tercera del Capítulo I, que regula la "Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica", la cual, tal y como se establece, es una reducción prevista para adquisiciones mortis causa y no para donaciones, pues éstas están previstas en el Título II, regulándose en este caso la "Reducción por donación de participaciones en entidades" en la Sección segunda del Capítulo único (artículos 41 a 43).

Si bien, tal y como se ha expresado anteriormente, el artículo 42 establece los requisitos para aplicar la reducción invocada, éste artículo remite al reglamento, para el desarrollo de los mismos, no obstante, el artículo 2 del Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones dispone:

La aplicación de las reducciones previstas en las secciones cuarta y quinta del título I, así como en la sección segunda y tercera del título II de la Ley del impuesto, queda condicionada al cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 11.1 y 16 y 42.1 de aquella, respectivamente, en los términos siguiente:

a) Se consideran funciones de dirección, que se tienen que acreditar de forma fehaciente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: presidente o presidenta, director o directora general, gerente, administrador o administradora, directores o directoras de departamento, consejeros o consejeras y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente, siempre que el cumplimiento de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. La mera pertenencia al consejo de administración, es decir, el simple nombramiento como consejero o consejera de la entidad no acredita el ejercicio de funciones de dirección. Si el ser miembro del consejo de administración solo implica su intervención cuando este consejo asume las funciones que según la normativa mercantil no son delegables, como la aprobación de las cuentas o la modificación de los estatutos sociales, pero no se interviene en la toma de decisiones mencionada no se puede considerar que cumpla el requisito de ejercicio de funciones de dirección

b) En cuanto a la percepción de remuneración por el ejercicio de estas funciones de dirección, regulada en el artículo 11.1.c) y el artículo 42.1.d) de la Ley del impuesto, hace falta que en el nombramiento del cargo o contrato conste expresamente que se satisfacen por este concepto.

c) A los efectos del cómputo de las remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección se tendrá en cuenta el año natural anterior a la muerte del causante, y en caso de transmisión entre vivos, el último periodo impositivo.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, para la aplicación de la reducción por donación de participación en entidades la Ley 19/2010 no exige, en ningún caso, que, para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica se deba de disponer de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, tal y como si exige para el caso de que la transmisión se produzca mortis causa. Lo anterior implica, necesariamente, que deba admitirse la citada reducción respecto de los inmuebles que están destinados al alquiler de uso turístico, con independencia de que la explotación de los mismos se lleve a cabo

En la medida en que la Oficina Central de Inspección considera incumplido el requisito de la letra b) del art. 42.1 de la Ley 19/2010 basándose únicamente en que no hay pruebas suficientes que acrediten que la sociedad disponía de un trabajador contratado a jornada completa para la actividad de arrendamiento de inmuebles, debe concluirse que ello no es suficiente para considerar incumplido dicho requisito, **pues como se ha visto la normativa únicamente exige que la sociedad disponga de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa en la actividad de arrendamiento de inmuebles en los supuestos de transmisión mortis causa, no en los de donación de participaciones en entidades como es el caso.**

Pues bien, el Director de la ATC discrepa del planteamiento del Tribunal de instancia, y defiende que la normativa autonómica sí se refiere directamente al concepto de actividad económica, aunque no lo defina de forma clara para este caso concreto, y, por tanto, para que la de arrendamiento de inmuebles sea considerada una actividad económica a efectos fiscales la sociedad debe tener un empleado laboral a jornada completa dedicado a las labores de gestión de los alquileres.

Como se ha subrayado arriba, la letra b) del artículo 42.1 de la Ley 19/2010 establece como requisito para disfrutar de la reducción: "*b) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario*". En efecto, el concepto de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario se regula en el citado artículo 12, que se halla encuadrado dentro de la Sección cuarta del Capítulo I del Título I de la Ley 19/2010, referente a la modalidad "mortis causa" de la reducción controvertida, estableciendo lo siguiente:

*1. A efectos de la aplicación de la reducción establecida en la presente sección, tiene la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario aquella entidad en la cual, durante más de noventa días del año natural inmediatamente anterior a la fecha de la muerte del causante, **más de la mitad del activo estuviera constituido por valores o más de la mitad del activo no estuviera afecto a actividades económicas.***

2. Únicamente a efectos de determinar si se dan los requisitos para considerar que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario, el valor del activo y el valor de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas son los que se deducen de la contabilidad, siempre y cuando esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

3. Para determinar, a efectos de lo establecido en el apartado 2, la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

a) No se computan los siguientes valores:

Los valores que se poseen en cumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias.

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

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

Los valores que otorguen al menos el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre y cuando se disponga a tales efectos de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración, de acuerdo con el apartado 1, de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

b) No se computan como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas los valores o elementos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre y cuando provengan de la realización de sus actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto durante el año en curso como durante los diez años anteriores. A tales efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso de la letra a, si al menos el 90 % de los ingresos obtenidos por la entidad participada proceden de la realización de actividades económicas.

Este artículo, puede observarse, no contiene una regulación expresa de los conceptos de actividad económica y de bienes afectos, ni practica ninguna remisión adicional a cualesquiera otros preceptos de la misma u otra norma. Aunque el artículo 13 de la Ley sí remite, de forma inmediata, a las definiciones establecidas en sus artículos 7 y 8 (relativos a la reducción por adquisición "mortis causa" de bienes y derechos afectos a una actividad económica), dicha remisión no está incluida dentro del propio artículo 12 y, por tanto, no alcanza al ámbito de la reducción por donación de participaciones en entidades.

Tal y como establece el artículo 2 del Decreto 414/2011, antes transcrito, los únicos requisitos a que se condiciona el disfrute de la reducción del artículo 41 de la Ley 19/2010 son los previstos en su artículo 42.1 y en el propio artículo 2 de aquel Decreto. Precisamente por esta ausencia de regulación o referencia expresa acerca de qué constituye una actividad económica, la Inspección hubo de acudir a la normativa estatal y, en particular, a lo dispuesto en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual "*se entenderá que el arrendamiento de*

inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

A juicio de este Tribunal, sin embargo, no era admisible que la Administración tributaria denegara el disfrute del beneficio fiscal al obligado tributario, en tanto en cuanto el requisito del empleado no figura expresamente en la norma aplicable. En este sentido, esta aplicación analógica de la normativa del IRPF vulneraría lo dispuesto el artículo 14 de la LGT, a tenor del cual: *"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*. En este sentido, la interpretación del concepto de actividad económica por parte de la Inspección hubo de realizarse en los términos del artículo 12 de la LGT, que en sus dos primeros apartados dispone:

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

El artículo 3.1 del Código Civil establece, con carácter general, que: *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas"*.

En definitiva, este Tribunal considera que la ausencia de concreción normativa del concepto de actividad económica en el ámbito de este beneficio fiscal no impedía interpretar dicho concepto según la definición jurídico-técnica que figura en el artículo 27.1 de la LIRPF. Ahora bien, lo que no cabía, en ningún caso, era limitar o condicionar el disfrute de aquél beneficio fiscal por la estricta aplicación de las reglas previstas para la concreta actividad de arrendamiento de inmuebles, en tanto en cuanto dichas reglas no obraban debidamente incorporadas, ni integradas por remisión, en los preceptos aplicables y, por tanto, no puede entenderse que formaran parte de la voluntad del legislador autonómico. No en vano, la interpretación de las normas debe realizarse atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas (artículo 3.1 del C.C.), y ello, en el caso de los beneficios fiscales, conlleva que deba optarse por la interpretación más favorable a la concesión de los mismos, tal y como ha apuntado la jurisprudencia del Tribunal Supremo para las reducciones por empresa familiar en el ámbito del ISD (STS de 26 de mayo de 2016, rec. cas. 4027/2014).

Lo expuesto además, como indicaba el TEAR de Cataluña, ya ha sido recogido en una previa resolución de este TEAR, dictada el 24 de julio de 2024 (RG 00-7623-2024), cuyo criterio, por tanto queda reiterado en la presente resolución.

Por consiguiente, procede desestimar las pretensiones del Director recurrente, confirmando la resolución impugnada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

