

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de abril de 2026

Sala 4.^a

R.G. 1773/2025

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. IP. Exenciones. Empresa familiar. Arrendamiento de inmuebles. Acreditación de empleado con contrato laboral y a jornada completa. Suficiencia de la prueba y aplicación de la exención sobre participaciones societarias. La Inspección limitó la reducción autonómica por empresa familiar al 57,20 % del valor de las participaciones heredadas, al considerar que una de las principales participaciones de la sociedad matriz, una filial dedicada al arrendamiento de inmuebles, no estaba afecta a una actividad económica. La normativa aplicable exige, para disfrutar de la reducción, que las participaciones adquiridas tengan derecho a la exención del art. 4.Ocho LIP. A estos efectos, la afectación de bienes y participaciones a una actividad económica debe determinarse conforme a la normativa del IRPF. La Inspección concluyó que la filial no desarrollaba una verdadera actividad económica y, por tanto, su participación no podía computarse para la exención en la sociedad matriz. Aunque reconoció la existencia de una empleada, consideró insuficiente la prueba aportada para acreditar una relación laboral a jornada completa y una actividad real de arrendamiento. El contribuyente defendió que la filial sí realizaba una actividad económica, aportando documentación laboral y fiscal, informes de cotización y vida laboral, así como pruebas de que la trabajadora prestaba servicios mediante un contrato indefinido a jornada completa. Sin embargo, el TEAR de Galicia confirmó la regularización al considerar que no se había acreditado suficientemente dicho requisito. El TEAC revocó esta decisión aplicando la doctrina del Tribunal Supremo, según la cual, para que el arrendamiento de inmuebles constituya una actividad económica a efectos de los beneficios fiscales de la empresa familiar, basta con acreditar la existencia de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sin necesidad de justificar adicionalmente la conveniencia económica de la contratación. Examinada la prueba aportada, el TEAC consideró acreditada la existencia de dicha empleada y, por tanto, el cumplimiento del art. 27.2 LIRPF. En consecuencia, declaró que la filial desarrollaba una actividad económica de arrendamiento, que su participación estaba afecta a la actividad de la sociedad matriz y que el contribuyente tenía derecho a aplicar la reducción sobre la totalidad del valor de las participaciones adquiridas. Por ello, anuló la liquidación tributaria y la sanción impuesta, estimando íntegramente el recurso.

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 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 30 de septiembre de 2024, desestimatoria de la reclamación económico administrativa 36/01670/2021 y su acumulada 36/01671/2021, promovidas, respectivamente, frente a la liquidación núm. 51...2, practicada por los Servicios Centrales del Departamento de Inspección Tributaria de la Delegación de Pontevedra de la Axencia Tributaria de Galicia, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("ISD", en adelante), y frente a la sanción impuesta en relación con la liquidación anterior por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 24/05/2021 se notificaron al interesado, **D. Axy**, las resoluciones dictadas por la Inspectora Jefa Adjunta de los Servicios Centrales del Departamento de Inspección Tributaria de la Delegación de Pontevedra de la Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA), en virtud de la cuales se confirmaba la propuesta contenida en el acta de disconformidad A02 nº 2021...5, por un importe a ingresar de 310.810,54 euros (incluidos 44.654,13 euros de intereses de demora), en relación con el ISD correspondiente a la sucesión causada por su madre, **Dña. Bys**, cuyo fallecimiento tuvo lugar el 23/05/2016

Síguenos en...



(expediente núm. INS/2020/...), así como el acuerdo sancionador derivado de la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT, calificada como leve y con causa en la liquidación anterior (expediente núm. ESA/2021/...), por el que se impuso una multa pecuniaria de 133.078,2 euros.

SEGUNDO.- Contra las resoluciones anteriores se promovieron las reclamaciones de referencia ante el TEAR de Galicia, en fecha 01/06/2021. El obligado tributario alegaba, en síntesis, que se cumplían efectivamente los requisitos necesarios para disfrutar de la reducción autonómica por empresa familiar respecto de la totalidad del valor de las participaciones en la entidad "MGX, S.L." y, en cuanto a la sanción, que no concurría culpabilidad ni responsabilidad.

El Tribunal de instancia desestimó íntegramente las pretensiones del reclamante, confirmando los actos impugnados, por medio de su resolución dictada el 30/09/2024

TERCERO.- En fecha 25/02/2025 ha tenido entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el día 08/11/2024, contra la resolución anterior. El recurrente reitera esencialmente las alegaciones ya formuladas en primera instancia acerca de la reducción controvertida, aportando como principal novedad la doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3472/2025, de 14 de julio de 2025, dictada en el recurso de casación núm. 2197/2023.

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 impugnado.

TERCERO.- *Sobre el derecho a aplicar la reducción por empresa familiar.*

La ATRIGA limitó la base de la reducción autonómica por empresa familiar a sólo un 57,20 por ciento del valor de las participaciones en la entidad "MGX, S.L." adquiridas por el sujeto pasivo, a saber, 11.647 participaciones con un valor declarado a fecha de devengo de 4.118.054,14 euros, el cual fue comprobado y aceptado por la Administración tributaria en el curso de las actuaciones inspectoras. En particular, se consideró que uno de los principales activos de la empresa familiar, su participación en la entidad filial "LMU, S.L." (valorada en 5.722.400,00 euros), no se encontraba afecto a la actividad económica de aquella, al no cumplir esta última los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF para considerar que el arrendamiento de inmuebles se ejerciera como actividad económica. Según consta en el expediente del procedimiento inspector, el objeto social de la empresa matriz no era otro era la dirección, gestión, administración y control de los valores representativos de la participación en los fondos propios de diversas entidades.

La reducción controvertida, análoga a la estatal prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se regula en el artículo 7.Cuatro del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, que establece lo siguiente:

Cuatro. Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades.

En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos, se practicará una reducción del 99% del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias:

Síguenos en...



a) Que el centro principal de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre situado en Galicia y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.

b) Que a la fecha de devengo del impuesto a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les fuese de aplicación la exención regulada en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser:

b.1) Con carácter general, del 50% como mínimo, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción.

b.2) Del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado del fallecido, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción, cuando se trate de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

En caso de que tan sólo se tenga derecho parcial a la exención regulada en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, también será de aplicación, en la misma proporción, esta reducción.

c) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.

d) Que la persona adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto de acuerdo con lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

e) Que la empresa individual o la entidad haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

La normativa autonómica, al igual que la ley estatal, condiciona el disfrute de la citada reducción a que por las participaciones adquiridas se tenga derecho a aplicar la exención prevista en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el cual dispone:

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

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

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

A los efectos previstos en esta letra:

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

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

Síguenos en...

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

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

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

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

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

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

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

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

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

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

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

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

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

El desarrollo reglamentario de esta exención se produce en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. El artículo 6.3 del citado Real Decreto concreta:

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el

Síguenos en...



inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. (...)

Las referencias a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deben entenderse hechas en la actualidad a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuyo artículo 27, acerca de los rendimientos íntegros de actividades económicas, dispone:

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...)

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, 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.

Y cuyo artículo 29, acerca de los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, se refiere, en su apartado 1, a los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

Con base en la normativa anterior, la Inspección concluyó que la sociedad "**LMU**, S.L.", dedicada al alquiler de locales industriales, carecía de empleados y, por tanto, no podía considerarse que realizara efectivamente una actividad de arrendamiento de inmuebles en los términos del artículo 27.2 de la LIRPF ni, por consiguiente, cabía admitir que dicha participación estuviera afecta a la actividad de la empresa matriz a efectos de determinar la proporción del valor de las participaciones en esta última que tenían derecho a aplicar la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

Reconoce la Administración tributaria que, de acuerdo con los datos recabados y la documentación aportada, la sociedad "**LMU**, S.L." retribuía como su empleada a Dña. **Css**. Sin embargo, considera no se hubo aportado un contrato de trabajo que acreditara el carácter laboral de su relación con la empresa y su dedicación a jornada completa, sino únicamente el informe de vida laboral de esta última, donde consta el código de cuenta de cotización de la entidad, así como una comunicación de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) sobre la modificación del contrato realizada a partir del 01/11/2009. Además, se apuntó que, aunque no se pusiera en duda que Dña. **Css** estuviera contratada, no se hubo acreditado que existiera una carga de trabajo que justificara dicha contratación a tiempo completo, con explicación probada y suficiente de las funciones desempeñadas por la trabajadora más allá de lo alegado por el interesado. A juicio del órgano inspector, esta fundamentación estaba amparada por la doctrina establecida en la STS núm. 2566/2016, de 7 de diciembre de 2016 (rec. 3748/2015), FJ 5º:

Los requisitos de local y empleado -que se refieren a la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, no a otras actividades, por concomitantes o semejantes que sean- añaden un dato presuntivo al elemento esencial que establece el artículo 25.1 de la citada Ley del IRPF, el de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Si no se da este sustantivo requisito de la ordenación por cuenta propia de medios económicos, organizativos y humanos para intervenir en el mercado, será imposible localizar una actividad económica a efectos fiscales, por lo que será entonces indiferente o irrelevante que se posean los requisitos de local y empleado.

En este asunto, no sólo no cabe atribuir una mínima infraestructura organizativa, material o personal a una entidad cuya única actividad durante el periodo regularizado se ha limitado a la percepción de la renta

Síguenos en...



arrendaticia a dos entidades -dato del que prescinde la Sala de instancia para llegar al resultado final, aunque no lo controvierte-, sino que también resulta sumamente problemática la determinación de que se hubieran dado los requisitos de local y empleado (que la Sala a quo acepta apodícticamente, siguiendo la estela de la resolución del TEAC).

Por otra parte, tales requisitos de local y empleado, aun suponiéndolos concurrentes en la actividad -lo que sólo se acepta a los meros efectos argumentativos- girarían en el vacío si se tiene en cuenta la clara y evidente innecesariedad de su despliegue, atendida la muy escasa entidad de la actividad emprendida, que no cabe reputar empresarial, sobre lo que no se ofrece razonamiento convincente, pues la sentencia, en este punto, se limita a inferir la actividad económica de la existencia de los requisitos de local y empleado, cayendo en una petición de principio o círculo vicioso, en estos términos, transcritos de forma literal:

(...)

De tal razonamiento deriva que la Sala sentenciadora ha asociado indisolublemente la observancia de los requisitos de local y empleado, pese a su problemática concurrencia, a la presunción de una mínima carga de trabajo que da por supuesta sin explicar el porqué de tal conclusión o, al menos, sin describir en qué consistiría la actividad empresarial y si cabe colegir de sus notas distintivas la presencia de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos del citado artículo 25.1 TRLIRPF.

En la reclamación promovida contra la liquidación administrativa, el obligado tributario, como ya hiciera en el curso del procedimiento inspector, defendió que la entidad participada realizaba efectivamente una actividad económica y que dicha participación, por tanto, estaba afecta a la actividad principal de la entidad matriz. En este sentido, se argumentó que Dña. **Css** había trabajado efectivamente en la empresa desde el 11/06/2007, cuando se produjo la subrogación de la sociedad en el contrato indefinido a tiempo completo de tipo "fomento empleo estable - transformación contrato temporal" (código 109), que dicha empleada había suscrito con la empresaria Dña. **Mas**. El contrato se modificó posteriormente, pasando a ser indefinido a tiempo completo de tipo "ordinario" (código 100), a partir del 01/11/2009. Para la acreditación de dichas circunstancias, se aportaron los siguientes documentos: el informe de datos para la cotización de trabajadores por cuenta ajena, emitido por la TGSS con fecha 24/01/2020; la comunicación de la TGSS de fecha 12/12/2009, sobre la modificación del contrato de trabajo; la vida laboral de la trabajadora; algunas nóminas y los correspondientes Modelos 190 del IRPF de los ejercicios 2015 y 2016, y, finalmente, una declaración responsable de la trabajadora sobre la subrogación contractual. Según las explicaciones ofrecidas, no había sido posible facilitar el contrato en cuestión por no disponer del mismo la empresa ni haber podido obtener una copia de aquel tras dirigirse a la empresaria cedente, al SEPE y a la propia trabajadora. Por otra parte, también se detallaron cuáles eran las funciones desempeñadas ordinariamente por la empleada y que justificaban desde un punto de vista económico su contratación .

El TEAR de Galicia, no obstante, desestimó la pretensión del reclamante, ratificando las conclusiones de la Inspección. La fundamentación jurídica que sobre este particular expone la Resolución de 30 de septiembre de 2024 es la siguiente:

*SÉPTIMO.- En el presente caso, el informe de la facultativa de la Unidad de Inspección Tributaria de 24 de noviembre de 2020 elaborado para denegar la reducción por transmisión mortis causa de la entidad mercantil, considera improcedente la aplicación del beneficio fiscal porque si bien se dispone del modelo 190 de retenciones y pagos a cuenta el IRPF en el que se acredita que doña **Css** ha percibido rentas de la entidad, no ha justificado que la actividad de arrendamiento cumpla los requisitos necesarios para aplicar la reducción regulada en el artículo 5 de la Ley 9/2008, pues la actividad de arrendamiento no puede considerarse actividad económica a efectos del IRPF, no habiendo aportado pruebas de que se cumplen los requisitos de contar con una persona empleada a tiempo completo y con contrato laboral, citando al respecto la consulta vinculante V3212-14 de la Dirección General de Tributos (DGT), que establece que los requisitos del artículo 27.2 de la Ley 35/2006 del IRPF suponen la existencia de una infraestructura mínima, una organización de medios personales y materiales que justifiquen la calificación como económica de la actividad.*

Considera la facultativa de la Inspección que no se ha justificado que se hubiera contratado a una persona empleada con contrato laboral a tiempo completo para la gestión de la actividad, así como que no existe

Síguenos en...



una carga e trabajo que justifique la contratación de una persona a tiempo completo, dado que solo disponen de dos inmuebles arrendados en el año 2014, por lo que informa negativamente la reducción solicitada.

OCTAVO.- La Audiencia Nacional en sentencia de 17 de julio de 2014 (Recurso nº 449/2011) mantiene que la disposición de un local y la contratación de personal no constituyen requisitos indefectibles de la actividad económica desplegada -el arrendamiento de inmuebles-, de modo que la efectiva realización de tal actividad empresarial puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido. Dicho de otro modo, el artículo 25.2 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre -al señalar que "se entenderá" que el arrendamiento se efectúa como actividad económica cuando se disponga al menos de local o empleado - no está imponiendo como conditio sine qua non esos dos requisitos, sino que los considera como indicios relevantes para presumir el ejercicio (o no) de aquella actividad.

El Tribunal Supremo en sentencia de 7 de diciembre de 2016 (recurso nº 3748/2015) señala como criterio que los requisitos de local y empleado -que se refieren a la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, no a otras actividades, por concomitantes o semejantes que sean- añaden un dato presuntivo al elemento esencial que establece el artículo 25.1 del TRLIRPF, el de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Si no se da este sustantivo requisito de la ordenación por cuenta propia de medios económicos, organizativos y humanos para intervenir en el mercado, será imposible localizar una actividad económica a efectos fiscales, por lo que será entonces indiferente o irrelevante que se posean los requisitos de local y empleado. En el caso enjuiciado, concluye el TS que aun partiendo dialécticamente del cumplimiento de los requisitos de local y empleado, su concurrencia no basta para tipificar una actividad como económica y, por ende, excluyente del régimen de las sociedades patrimoniales, puesto que falta un juicio de relación o correspondencia entre la presencia de esos elementos productivos (local y empleado) y la necesidad empresarial a la que, teniendo en cuenta la naturaleza, volumen o características de la actividad desplegada -aquí restringida al mero arrendamiento de los edificios-, aquéllos elementos atenderían, por ser imprescindibles para ello.

NOVENO.- Por su parte, el interesado ha aportado, como medio de prueba, diferentes documentos de clientes y otras relaciones laborales, los cuales certifican que todas la comunicaciones dirigidas a arrendar los inmuebles pertenecientes a la sociedad "LMU S.L." se han llevado a cabo con Doña **Css**. Así, se pueden mencionar los documentos firmados por la directora del centro educativo infantil "CRM", por el apoderado de la sociedad "PRM S.L.U.", el apoderado general de "MGX S.L.", por la gerente de "SCS S.L." y por la trabajadora de "ECS".

No obstante, dichos documentos únicamente acreditan la participación de doña **Css** en el desarrollo de las actividades desempeñadas por "LMU S.L.", pero no la existencia de un contrato laboral a jornada completa, requisito ineludible para la aplicación del beneficio fiscal.

DÉCIMO.- De lo anteriormente expuesto podemos concluir, que no se ha acreditado que la entidad "LMU S.L." hubiera contratado a una persona empleada con contrato laboral a tiempo completo para la gestión de la actividad, y esa ausencia de requisitos, que como señala la jurisprudencia, serían unos indicios relevantes para presumir el no ejercicio de la actividad económica de arrendamiento, aunque lo esencial es que no se probado por el obligado tributario el requisito sustantivo de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El reclamante ha aportado una serie de documentación de carácter privado para tratar de probar la existencia de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Sin embargo, a juicio de este Tribunal, no ha acreditado que la entidad llevase la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, y por consiguiente no puede considerarse la actividad de arrendamiento desarrollada como una actividad económica a los efectos tributarios que aquí interesan, sino como una actividad de gestión del patrimonio inmobiliario, debiéndose tener en cuenta además que la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos para disfrutar de un beneficio fiscal corresponde al beneficiario que lo solicita (art. 105.1 LGT).

En consecuencia no procede a aplicar la reducción en la base imponible solicitada respecto a las participaciones transmitidas mortis causa en "MGX S.L.", empresa matriz, en relación a la participación en el 100% del capital de "LMU S.L.", ya que ésta no realiza actividad económica.

Síguenos en...



Pues bien, a efectos de dar respuesta a la controversia aquí suscitada debe tenerse en cuenta, como bien advierte el recurrente, la doctrina jurisprudencial recientemente establecida por el Tribunal Supremo en su Sentencia núm. 3472/2025, de 14 de julio (rec. 2197/2023), y que ha venido a dar contestación expresa a la cuestión de si, para aplicar la reducción por empresa familiar del artículo 20.2.c) de la LISD, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF o si, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifica desde un punto de vista económico.

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional se contrae a determinar si, en el marco de la aplicación del beneficio fiscal de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la transmisión de participaciones sociales de una sociedad dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF o, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico.

(...)

3. No resulta controvertido que la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD, a la que se refiere el artículo 20.2.c) LISD y la normativa autonómica -en este caso, los artículos 131.3 y 131.1 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos-, remite a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«LIP»] cuando exige, como primer requisito para aplicar dicho beneficio fiscal, que a la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades incluidos en el caudal relicto les sea aplicable la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la LIP en sede del causante; precepto que, a su vez, en un nuevo reenvío normativo, remite a lo que establezca la LIRPF para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, lo que da entrada a la aplicación, en este caso, del artículo 27 de la LIRPF.

Lo importante, a efectos del presente recurso, será ahora determinar si los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, local y empleado, son requisitos mínimos e imprescindibles para calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica, pero no suficientes, pues si no hay una carga de trabajo necesaria y suficiente para disponer de dichos elementos (local y empleado), su concurrencia puede calificarse de innecesaria para la obtención de ingresos, tal y como ha entendido la Administración; o si, por el contrario, su mera existencia determina que el arrendamiento de inmuebles se califique de actividad económica.

4. Recuerda el auto de admisión que no existe jurisprudencia de esta Sala que aborde esta cuestión en el marco de la aplicación de la reducción en el ISD.

En efecto, la interpretación del artículo 27.2 de la LIRPF sí ha sido abordada por este Tribunal en relación con la aplicación de otros impuestos, citando en este sentido la sentencia de 13 de febrero de 2017 (casación 184/2016, ES:TS:2017:382), con cita en la de 29 de junio de 2016 (casación 2205/2015, ES:TS:2016:3296), que, en relación con el impuesto sobre sociedades y en cuanto a la no exigencia de la aplicación de los criterios del artículo 25.2 LIRPF a la actividad de promoción inmobiliaria, declara que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta, pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio.

Asimismo, en las sentencias (2) de 9 de julio de 2020 [casación 4529/2019 (ES:TS:2020:2478) y 4195/2019 (ES:TS:2020:2479)], con cita en la de 18 de julio de 2019 (casación 5873/2017, ES:TS:2019:2706), en cuanto a la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión en el mismo impuesto, fija como criterio jurisprudencial que, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, con la aprobación de la LIRPF, ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 LIRPF, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios

Síguenos en...



habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

En consecuencia, y si bien no nos encontramos ante una cuestión que pueda considerarse totalmente nueva, sin embargo sí se hace aconsejable un pronunciamiento de esta Sala que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución e la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (FD cuarto).

5. Entrando a examinar la cuestión suscitada, la Sala considera que para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, sin que sea preciso justificar dicha contratación desde un punto de vista económico, con base en las siguientes consideraciones.

5.1. Hay que partir de que el único extremo controvertido tanto en vía económico-administrativa como en vía jurisdiccional ha sido la necesidad de justificar, desde un punto de vista económico, la contratación de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En efecto, tal como expone la recurrente, las cuestiones relativas a la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles por parte de la entidad mercantil Sociedad Patrimonial Vamar, S.L., y a la existencia de local y empleado a jornada completa, nunca han sido controvertidas ni en vía económico-administrativa ni, posteriormente, en vía judicial.

Partiendo de esa premisa, lo primero que sorprende a la Sala es que una sociedad, Sociedad Patrimonial Vamar, S.L., cuyas participaciones heredaron los hoy recurrentes, que venía realizando la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles sin ninguna discrepancia por parte de la Administración Tributaria, pueda serle negado que continúe realizando dicha actividad económica, concurriendo las mismas circunstancias a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones, cuando se trata de aplicar en las autoliquidaciones del impuesto la reducción, en este caso, del 99% en la base imponible del valor neto de las participaciones de la empresa familiar, y ello por considerar la Administración tributaria que para la aplicación de la referida reducción los dos requisitos de local y empleado a jornada completa son necesarios pero no "suficientes", debiendo analizarse la realidad económica de la sociedad.

Conforme ha declarado reiteradamente esta Sala, entre otras en STS 1933/2024, de 9 de diciembre (rec. 2347/2023), que reproduce los términos de la STS 1749/2024, de 31 de octubre (rec. 2262/2023), el momento determinante para comprobar si concurren los requisitos para aplicar la reducción examinada es el momento del devengo del impuesto, pues ese es el momento en que "[...] se materializa el relevo en la empresa familiar".

En nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011, rec. cas. 2124/2006 y 26 de octubre de 2012, rec. cas. 6745/2009, nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) ISD en su modalidad de sucesiones. En uno y otro caso afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. En las dos sentencias se apoya la sentencia de 16 de diciembre de 2013, rec. cas. 28/2010, para manifestar que tanto en una como en otra se declara que el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el artículo 24.1 de la ley. Añadíamos, en la de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que «[A] tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último período impositivo del IRPF anterior a la transmisión». Es cierto que no puntualizábamos cual era ese «último» período impositivo, pero de la solución dada al recurso se desprendía que era el ejercicio de renta que, con devengo anticipado por aplicación del artículo 12 de la Ley 40/1998, se había producido con la muerte del causante. Es decir, en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último período impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones. Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso. Lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante

Síguenos en...

y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general. En el presente caso, por la Sala de instancia se constató y quedó acreditado que don --- percibió hasta el momento del fallecimiento cantidades que superaron el 50% del resto de sus retribuciones y rendimientos integrables en la base imponible general, por las efectivas labores de dirección en las empresas familiares».

En el caso que se enjuicia, a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones -28 de abril de 2013 en que se produjo el fallecimiento de doña Gabriela -, resulta incontrovertido que la sociedad Vamar, S.L., realizaba la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, tanto viviendas como locales comerciales, contando para la ordenación de esa actividad con un local y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Por tanto, si no se ha producido ningún cambio de circunstancias, lo que obviamente no ha acontecido, no resulta razonable que, a una sociedad que venía realizando la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles y que tributaba conforme a ella sin discrepancia alguna por la Administración, se le niegue, a efectos de la aplicación por los herederos de la reducción prevista en el artículo 20.2.C LISD, que concurriera el requisito de ejercer una actividad económica.

5.2. En segundo lugar, la interpretación que ha realizado esta Sala respecto de los requisitos del artículo 27.2 LIRP en relación con otros impuestos (IRPF, sociedades patrimoniales en el impuesto sobre sociedades etc.), no resulta automáticamente trasladable para la interpretación del cumplimiento de estos requisitos en el impuesto de sucesiones, dada la interpretación finalista que debe hacerse de las normas examinadas, pues lo que la ley persigue no es sino la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite su transmisión evitando una eventual liquidación y favoreciendo la continuidad de dichas empresas.

En efecto, una adecuada comprensión del precepto legal que debe ser interpretado, el artículo 20.2.c) 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 sino, muy en particular, a la interpretación finalista o teleológica, por virtud de la cual la adquisición "mortis causa" de la una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, 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 heredero, sino a la sociedad en su conjunto.

Así lo hemos declarado en STS 1.157/2023, de 20 de septiembre, rec. cas. 7852/2021, en la que, con remisión a la STS de 19 de septiembre de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 7855/2021, hemos señalado:

«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 correcurrida, 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».

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala:

"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

a) Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro. (...)"

Síguenos en...



Criterio que está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero que se sigue reiterando en otras más próximas. Así en sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, se dijo en referencia al art. 20.2.c), que la "reducción prevista en este precepto 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 ". Se mantiene, por ejemplo, en la de 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015».

La finalidad del artículo 27.2 LIRPF es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, presumiéndose a estos efectos que para la ordenación de la actividad inmobiliaria "se cuente, al menos, con un local, y se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa", lo que supone contar con una infraestructura mínima de organización de medios empresariales.

No cabe duda de que este precepto debe interpretarse a la luz de los principios interpretativos que han sido auspiciados desde la esfera del TJUE, de modo que se debe propiciar, por imperativo de la Recomendación 94/1069/CE de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión. Dicha Recomendación se traduce en la necesidad de asumir una interpretación finalista del artículo 27.2 LIRPF, tal como hemos declarado.

Pues bien, esta interpretación finalista nos ha de conducir, como hemos anticipado, a considerar que la existencia de empleado a jornada completa y local afecto a la actividad, son requisitos suficientes para entender que nos encontramos ante una actividad económica, sin que se precise la justificación de la contratación de la persona empleada desde un punto de vista económico.

Lo que el legislador hizo con esta previsión, a efectos de la reducción del impuesto examinada, fue introducir una regla tendente a dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes, de forma que exigir un requisito adicional, como es la necesidad de justificar la contratación desde un punto de vista económico, supone introducir incertidumbre e inseguridad jurídica, pues no se sabría cuál sería esa mínima carga de trabajo que requiriera, en cada caso, desde la perspectiva de la lógica económica, contar con un local exclusivo y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, como instrumentos al servicio de esa ordenación de medios materiales y humanos.

5.3. Hay un dato más que nos hace ratificar la conclusión anticipada.

Lo que en el fondo subyace en este litigio es que la Administración, tal como admite el Abogado del Estado en su escrito de oposición, ha llegado a la conclusión de que la contratación de la persona a jornada completa era "ficticia" y, pese a ello, no afronta una situación de simulación que, como en otras ocasiones, no se quiere afrontar.

En efecto, da la impresión de que el verdadero propósito de la Administración se inspira en la simulación concurrente, que se utiliza oblicuamente para negar que la Sociedad Patrimonial Vamar, S.L. lleve a cabo una actividad económica al no resultar justificada la contratación de una persona empleada a jornada completa en términos de razonabilidad económica, para así excluir a los hoy recurrentes de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD.

Así, pues, se ha utilizado implícitamente la vía de la simulación a los fines de regularización, pero sin declararla, solapándola como la falta de uno de los requisitos exigidos por la norma para que exista actividad económica.

Pues bien, como ha declarado esta Sala en reiteradas ocasiones, la exigencia de claridad, al servicio de la seguridad jurídica, que debe presidir la aplicación judicial del Derecho, especialmente en sede casacional, es incompatible con el reconocimiento de situaciones propiciadas por la Administración donde brilla la confusión.

Por ello, aun aceptando a efectos dialécticos la tesis esgrimida en el escrito de oposición, consistente en que la contratación era "ficticia" y, por tanto, simulada, esta figura, con sus importantes consecuencias, no cabe establecerla al descuido de un modo oscuro, impreciso o ininteligible, sino de forma expresa y solemne, no solo afirmando, en tales casos, que el contrato que se examina es simulado, sino motivando

Síguenos en...



cumplidamente, para favorecer el derecho de defensa, dónde radica la simulación, si es objetiva o subjetiva, absoluta o relativa y, en tal caso, cual es el negocio aparente y cuál el disimulado.

6.Lo expuesto comporta que, en el caso que se enjuicia, al no haberse cuestionado que la Sociedad Patrimonial Vamar, S.L., realizara, con anterioridad al devengo del impuesto sobre sucesiones, una actividad de arrendamiento de inmuebles, y que, para ello, dispusiera de un local afecto a dicha actividad así como un empleado contratado a jornada completa, la consecuencia que se extrae es que se cumplen los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF para que dicha actividad de arrendamiento de bienes inmuebles sea considerada una actividad económica.

En definitiva, basta con el cumplimiento de los dos requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF -atendiendo a la fecha del devengo del impuesto- para que pueda aplicarse la reducción examinada, sin que se precise la justificación de la contratación de la persona empleada desde un punto de vista económico.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que se precise justificar la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa desde un punto de vista económico.

Considera este Tribunal Económico-Administrativo Central que dicha doctrina debe resultar plenamente aplicable al presente caso, en tanto en cuanto, como el caso analizado en la Sentencia referida, la reducción autonómica controvertida tiene carácter análogo a la estatal prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD, habiéndose establecido por la Comunidad Autónoma en el legítimo ejercicio de las competencias normativas que le atribuye el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. El carácter y vocación de la reducción autonómica como análoga y sustitutiva de la estatal se explicita en la redacción del propio artículo 7.Uno del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, que prevé lo siguiente:

Uno. Incompatibilidad de reducciones.

Las reducciones contempladas en este artículo, salvo la regulada en el apartado tres, son propias de la comunidad autónoma y serán incompatibles, para una misma adquisición, entre sí y con la aplicación de las reducciones reguladas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, o con las reguladas en leyes especiales en relación con este impuesto, siempre que hubiesen sido establecidas en consideración a la naturaleza del bien objeto de aquéllas.

A mayor abundamiento, cabe matizar que no es óbice para la aplicación de la mencionada doctrina jurisprudencial el hecho de que se trate de una entidad participada por la entidad cuyas participaciones se adquieren por el sujeto pasivo del ISD, en tanto que el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999 reconoce que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad pueden estar afectos a la actividad económica desarrollada. En este sentido, el propio artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, en su letra a), a los efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, excluye aquellos valores "que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra". Y en ese mismo apartado Dos, en su último párrafo, a los efectos de determinar la parte del valor de las participaciones adquiridas que tiene derecho a la exención, se prevé la aplicación de las mismas reglas de valoración en las entidades filiales para determinar el valor de la participación mantenida en ellas por su entidad tenedora.

Pues bien, la debida observancia de la doctrina jurisprudencial mencionada determina que la respuesta a las discrepancias que aquí se dirimen quede reducida a una cuestión meramente probatoria, en tanto que se trata de dilucidar si el interesado ha probado o no suficientemente los hechos constitutivos de su derecho en virtud del mandato del artículo 105 de la LGT. Es decir, que si se considera fehacientemente acreditada la existencia de un contrato laboral y a jornada completa, de acuerdo con la documentación aportada en el expediente, deberá entenderse que se cumplía el requisito exigido por el artículo 27.2 de la LIRPF y, por ende, que la participación en "LMU, S.L." sí se encontraba afectada a la actividad de "MGX, S.L.", teniendo

Síguenos en...

el sujeto pasivo derecho a la aplicación íntegra de la reducción por la totalidad del valor de las participaciones adquiridas.

A juicio de este Tribunal, el informe de datos para la cotización de trabajadores por cuenta ajena, el informe de vida laboral de la trabajadora y la comunicación sobre la modificación del contrato emitidos por la TGSS, constituyen prueba suficiente de la realidad de las circunstancias alegadas por el recurrente, a saber, que la empleada en cuestión prestó sus servicios en la empresa desde el 11/06/2007 hasta el 31/12/2020 en virtud de un contrato indefinido a jornada completa.

Por lo tanto, debe admitirse que el arrendamiento de inmuebles sí se ejercía como actividad económica, deviniendo así improcedente la regularización practicada por la Inspección. En este sentido, siendo el asunto aquí analizado el único motivo de dicha regularización, no cabe más que acordar la anulación de la liquidación impugnada, estimando las pretensiones del recurrente.

CUARTO.- Sobre la validez del acuerdo de imposición de sanción.

Con la anulación de la liquidación de que traía causa la sanción practicada se produce también la desaparición del presupuesto de hecho que hubo permitido la apreciación de la conducta infractora tipificada en el artículo 191 de la LGT, en cuanto a la existencia de una deuda tributaria dejada de ingresar por el obligado tributario. Por lo tanto, no cabe más que acordar la anulación del acuerdo de imposición de sanción derivado del expediente núm. ESA/2021/....

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

RECURSOS

Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de su notificación. Y ello sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer ante este Tribunal Económico-Administrativo únicamente en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de su notificación.

NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento de la Resolución de 24 de septiembre de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE del 6 de octubre de 2025), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

1. " Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión ".

RGRVA. Art. 66.6

6. " Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión... ".

LGT Art. 233.10

10. " La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias. La suspensión producida en el recurso de reposición se

Síguenos en...



podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente".

LGT Art. 233.11

11. " Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada. Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".

- PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. "En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

5. "Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".

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...

