

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de marzo de 2026

Sala 4.^a

R.G. 6015/2024

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. IP. Exenciones. Transmisión de participaciones en entidades del causahabiente. Actividad de arrendamiento de la entidad. Persona contratada por otra entidad del grupo no por la entidad arrendadora. En aplicación del criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de febrero de 2026 (recurso de casación 1196/2024) o la sentencia de 19 de febrero de 2026 (recurso de casación 1326/2024), cuando la entidad arrendadora pertenece a un grupo de entidades con actividad económica en los términos del art. 42 CCom y art. 5.1 LIS, y la ordenación del arrendamiento se realiza con medios personales y materiales del grupo, aunque estén centralizados en otras compañías del grupo, debe considerarse cumplido el requisito del empleado a jornada completa del art. 27.2 LIRPF, siempre y cuando se cumpla el criterio decisivo de que la realidad económico-funcional del grupo de empresas permita constatar que existe una unidad de medios y de actividad a nivel de grupo y que la sociedad arrendadora esté integrada funcionalmente en esa actividad, es decir, que sirve a la actividad económica del grupo o de las empresas cuyos medios personales le dan soporte, y no que simplemente use sus medios. Por contra, si tan solo hay pertenencia formal al grupo, sin articulación e integración funcional y económica de la actividad de arrendamiento con la del resto de empresas del grupo, y los requisitos del art. 27.2 LIRPF deben acreditarse de forma aislada en la propia sociedad arrendadora, con independencia de que concurren en otras sociedades del grupo.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se han visto los presentes recursos de alzada contra las resoluciones parcialmente estimatorias de fecha 27 de junio de 2024 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala Desconcentrada de Málaga) (RG: 29-05255-2023 y 29-02518-2023) relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada:

Reclamación	F. Entrada	F. Inter.
00-06015-2024-00	08/08/2024	08/08/2024
00-06921-2024-00	14/08/2024	14/08/2024

Estos recursos de alzada se interponen por Doña **Axy** y el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía contra las resoluciones parcialmente estimatorias de fecha 27 de junio de 2024 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala Desconcentrada de Málaga) en los expedientes de reclamación 29-05255-2023 y 29-02518-2023 por las que se anulan el acuerdo de liquidación girado por la Gerencia Provincial en Málaga de la Agencia Tributaria de Andalucía y el acuerdo sancionador derivado del mismo.

SEGUNDO.- En dicha resolución se exponen los siguientes Antecedentes de Hecho sobre los que no hay controversia:

"La primera reclamación económico-administrativa se interpone el 16/06/2023 frente a la liquidación girada por la Gerencia Provincial en Málaga de la Agencia Tributaria de Andalucía, cuyo importe asciende a ingresar 7.280.052,99 euros, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, respecto de la sucesión causada por su madre, Doña **Cyw**, fallecida el día 27 de noviembre de 2018, sin haber otorgado testamento.

El acuerdo recurrido señala:

...

Las actuaciones de la inspección han puesto de manifiesto que:

A) **MEJORA AUTONÓMICA POR ADQUISICIÓN EN PARTICIPACIÓN EN ENTIDADES:**

En la autoliquidación presentada se incluyen el apartado B1, Bienes y derechos Afectos a Actividades Empresariales o Profesionales, Excepto Inmuebles, las siguientes participaciones sociales y acciones:

- 1.101.000 participaciones **XZ**, S.L.: 1.101.000,00 euros.

Síguenos en...



- 141.215 participaciones **TW**, S.L.: 3.552.642,08 euros.
- 291.936 participaciones **QR**, S.L.: 29.193.600,00 euros.

La obligado tributario, practica la siguiente reducción correspondiente a la mejora autonómica por adquisición de participaciones sociales:

- **Axy**: 16.754.384,83 euros.

No procede la práctica de la reducción correspondiente a la mejora autonómica por adquisición de participaciones sociales de la entidades **XZ**, S.L., **TW**, S.L. y **QR**, S.L.

1.- **XZ**, S.L.

Respecto a la entidad **XZ**, S.L., se produce el incumplimiento del requisito establecido en la letra c) del apartado dos, del artículo 4.ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que establece como requisito que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. En el Informe ampliatorio y en el acta suscrita, se explican los motivos del incumplimiento, dando aquí por reproducidos los mismos.

2.- **TW**, S.L.

Respecto a la entidad **TW**, S.L., se produce el incumplimiento del requisito establecido en la letra c) del apartado dos, del artículo 4.ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que establece como requisito que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En el Informe ampliatorio y en el acta suscrita, se explican los motivos del incumplimiento, dando aquí por reproducidos los mismos.

3.- **QR**, S.L.

Respecto a la entidad **QR**, se produce el incumplimiento del requisito establecido en la letra a) del apartado dos, del artículo 4.ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que establece como requisito 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.

En la diligencia número dos, se requirió la afectación de los siguientes activos a la actividad económica de la empresa **QR**, S.L.:

- 240300000 Acciones **JK**: 6.825.900,00 euros.
- 240300001 Acciones **LM**: 26.158.500,00 euros.

La entidad **QR**, S.L. es titular de las siguientes participaciones:

- 68.259 participaciones de la entidad **JK**, S.L. (100 %).
- 261.585 participaciones de la entidad **LM**, S.L. (100 %).

Establece la Ley del Impuesto de Patrimonio que a los 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 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.

Se comprueba en los apartados siguientes que dichas entidades participadas, tienen por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos establecidos en la Ley del impuesto de Patrimonio, por tanto se deben de computar dichos valores a los efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores.

- 240300000 Acciones **JK**: 6.825.900,00 euros.
- 240300001 Acciones **LM**: 26.158.500,00 euros.

TOTAL VALORES: 32.984.400 euros.

De acuerdo al balance de situación a la fecha del devengo aportado, el total activo, asciende a 33.010.090,24 euros, por tanto mas del cincuenta por ciento del este último, está constituido por valores y por tanto la entidad, **QR**, S.L., tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, incumpliendo el requisito establecido en la letra a) del apartado dos del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, igualmente incumple lo establecido en la letra c) al no acreditar la realización material de las funciones de dirección, por parte de Don **Bxy** y en segundo

Síguenos en...



lugar, igualmente no se acredita la existencia de una relación remunerada de prestación de servicios entre la sociedad y Don **Bxy**.

Respecto a la entidad **JK**, S.L., se concluye en el acta y en el informe ampliatorio, que no se consideran afectos los siguientes activos, reseñados según la subcuenta contable, del balance de sumas y saldos aportado:

- 211 Construcciones: 2.913.200,00 euros.
- 215 Otras instalaciones: 10.333,40 euros.
- 218 Elementos de transporte: 85.712,61 euros.
- 219 Otro inmovilizado material: 89.596,51 euros.
- 2815 Amortización acumulada de otras instalaciones: -2.470,00 euros.
- 2816 Amortización acumulada de mobiliario: - 5.732,85 euros.
- 221 Inversiones en construcciones: 96.662,64 euros.
- 541 Valores representativos de deuda a corto plazo: 1.400.000,00 euros.
- 551 Cuenta corriente con socios y administradores: 3.141.409,95 euros.

TOTAL ACTIVOS NO AFECTOS: 7.728.677,26 euros.

De acuerdo al balance de situación a la fecha del devengo aportado, el total activo, asciende a 8.411.200,06 euros, por tanto mas del cincuenta por ciento del este último, se corresponden con activos no afectos, por tanto la sociedad **JK**, S.L. tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos establecidos por la Ley del Impuesto de patrimonio, al estar mas de la mitad de su activo, no afecto a la actividad económica de la entidad.

Respecto a la entidad **LM**, S.L., se concluye en el acta y en el informe ampliatorio, que no se consideran afectos los siguientes activos, reseñados según la subcuenta contable, del balance de sumas y saldos aportado:

- Subgrupo 210 Terrenos y bienes naturales: 24.762.700,00 euros.
- 211000001 APARTAMENTO ...: 147.292,86 euros.
- 551000001 **JK**, S.L.: 116.294,00 euros.
- 551000002 **XZ**, S.L.: 510.057,17 euros.
- 551000004 **QR**, S.L.: 22.000,00 euros.
- 551000005 **Ixt**: 156.205,59 euros.

TOTAL ACTIVOS NO AFECTOS: 25.714.549,62 euros.

De acuerdo al balance de situación a la fecha del devengo aportado, el total activo, asciende a 28.492.961,83 euros, por tanto mas del cincuenta por ciento del este último, se corresponden con activos no afectos, por tanto la sociedad **LM** S.L. tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos establecidos por la Ley del Impuesto de patrimonio, al estar mas de la mitad de su activo, no afecto a la actividad económica de la entidad.

Igualmente, respecto a la entidad **QR**, S.L., se produce el incumplimiento del requisito establecido en la letra c) del apartado dos, del artículo 4.ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En el Informe ampliatorio y en el acta suscrita, se explican los motivos del incumplimiento, dando aquí por reproducidos los mismos.

B) PRÉSTAMO DE LA CAUSANTE A FAVOR DE DON **Bxy**:

De acuerdo a la declaración del Impuesto de Patrimonio del ejercicio 2017 de la causante, existe un derecho de crédito a favor de esta a 31 de diciembre de 2017, como consecuencia del siguiente préstamo otorgados a su hijo Don **Bxy**.

- PRÉSTAMO CONCEDIDO A **Bxy**: 300.000,00 euros.

En la diligencia número dos se solicitó: Contrato de préstamo suscrito, en caso de inexistencia del mismo, justificación del importe abonado en concepto de préstamo y justificación documental de todos los pagos realizados.

En el escrito presentado, no se aporta la documentación requerida, respecto a dicho préstamo.

Por tanto, respecto al préstamo concedido a don **Bxy** por importe 300.000,00 euros, procede incluirlo en el caudal hereditario, como derecho de crédito de la causante.

C) PRÉSTAMO DE LA CAUSANTE A FAVOR DE DON **Axy**:

Síguenos en...



De acuerdo a la declaración del Impuesto de Patrimonio del ejercicio 2017 de la causante, existe un derecho de crédito a favor de esta a 31 de diciembre de 2017, como consecuencia del siguiente préstamo otorgado a su hija:

- PRÉSTAMO CONCEDIDO A **Axy**: 280.000 euros.

Que respecto a la obligada tributaria Doña **Axy**, la Gerencia Provincial de Granada, inició, expediente comprobación limitada COMPLINS-EH...- 2018/..., que finalizó con la liquidación 01...551, a día de hoy firme administrativamente, respecto al hecho imponible contenido en el contrato de préstamo personal entre particulares, por importe de 280.000,00 euros, de fecha 21/10/2013 suscrito por D^a. **Axy** con DNI ... como prestataria y su posible calificación como presunta donación, concluyendo que de las actuaciones de comprobación efectuadas, así como de la documentación aportada, se establece la presunción de que la verdadera naturaleza jurídica del contrato es la transmisión lucrativa de D^a. **Cyw** a D^a. **Axy**, según se recoge en el artículo 4.2 de la ley 29/1987, de 18 de Diciembre, que regula el impuesto sobre Sucesiones y donaciones, así como en el artículo 15.2 del Reglamento sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre. Sin que se haya aportado prueba en contra que justifique que no se ha realizado una donación.

En la diligencia número dos se solicitó: Contrato de préstamo suscrito, en caso de inexistencia del mismo, justificación del importe abonado en concepto de préstamo y justificación documental de todos los pagos realizados.

En el escrito presentado, no se aporta la documentación requerida, simplemente realiza manifestaciones respecto a la comprobación limitada a la que se hace referencia anteriormente, aportando copia del justificante de pago de la sanción que dio lugar a la misma.

Por tanto, respecto al préstamo concedido a doña **Axy**, a la vista del resultado de la comprobación limitada efectuada procede acumular, de acuerdo a lo previsto en el apartado segundo del artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia, se formuló la siguiente propuesta de liquidación, contenida en el acta de disconformidad 00...802, respecto de los conceptos que se indican:

Caudal hereditario: 18.035.179,98 euros.

Seguros: 0 euros.

BASE IMPONIBLE: 18.035.179,98 euros.

REDUCCIONES Personales: -15.956,87 euros.

Mejora autonómica adquisición participaciones sociales: 0 euros.

BASE LIQUIDABLE: 18.019.223,11 euros.

TIPO MEDIO EFECTIVO GRAVAMEN: 37,84 %

CUOTA TRIBUTARIA: 6.818.474,03 euros.

Cuota autoliquidada: - 339.229,09 euros

CUOTA ACTA: 6.479.244,84 euros

Intereses de Demora: 800.808,04 euros

DEUDA A INGRESAR: 7.280.052,98 euros.

ACUMULACIÓN DE DONACIONES:

BASE LIQUIDABLE DONACIÓN: 280.000,00 euros (Liquidación 01...551)

BASE LIQUIDABLE TEÓRICA: 18.019.223,11 euros + 280.000,00 euros: 18.299.223,11 euros. (blt)

TARIFA:

Hasta 797.555,08 euros: 207.266,95 euros.

Resto (17.501.668,03 euros) al 36,50%: 6.388.108,83 euros.

CUOTA INTEGRAL TEÓRICA: 6.595.375,78 euros.

Multiplicador: 1,05.

CUOTA TRIBUTARIA TEÓRICA: 6.925.144,57 euros. (CTT) TIPO MEDIO EFECTIVO DE GRAVAMEN: (CTT) / (BL

...

La otra reclamación se interpone contra la sanción impuesta por importe de 36.680,58 euros.

El acuerdo sancionador recoge en su fundamento segundo:

SEGUNDO:

En el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, a juicio del actuario, el obligado tributario incurre en la infracción establecida en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, ya que como consecuencia de su

Síguenos en...



acción se deja de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del impuesto parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

Concretamente son dos los hechos que a juicio de actuario son sancionables.

1.- La incorrecta aplicación de la reducción por adquisición de participaciones sociales, establecidas legalmente en la Ley del Impuesto.

2.- La no inclusión en el caudal hereditario del derecho de crédito que mantenía con la causante.

3.- La no acumulación de la donación correspondiente a la liquidación 01...551, firme administrativamente.

La fundamentación se basaba en que no se se podía considerar, que se haya realizado una interpretación razonable de la norma, es decir, estemos ante un error de derecho. Nos encontramos ante una clara inaplicación de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto de Patrimonio, que no prestan lugar a confusión, a título de ejemplo, y respecto al derecho de crédito, no es indiscutible que el obligado tributario era plenamente conocedor de ello, ya que el mismo era a su vez el deudor de dicho crédito, todo ello de acuerdo a lo establecido en la letra d) del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria.

En las alegaciones planteadas por la obligada tributaria, que se dan aquí por reproducidas, únicamente se centran, respecto al procedimiento sancionador en la aplicación de la reducción por adquisición de empresa no alegando nada, respecto al derecho de crédito no declarado.

Respecto a la incorrecta aplicación de la reducción por adquisición de participaciones sociales, concluye en el escrito de alegaciones, en base a la jurisprudencia que alega, que en su caso, la incorrecta aplicación de dicha reducción, no debe dar lugar de forma automática a la imposición de la sanción sin valoración alguna, sino al supuesto de exoneración de responsabilidad anteriormente precipitado y recogido en el artículo 179.2.d) de la LGT.

El Tribunal Económico Administrativo Central en las Reclamación 00-7150-2017 de fecha 27 de noviembre de 2020), en el Fundamento de Derecho Décimo Tercero, establece:

En este caso la justificación de la culpabilidad y del elemento subjetivo que se realiza en el acuerdo sancionador se limita a basarse en la propia justificación de la regularización y en la ausencia de la interpretación razonable contraria, concluyéndose que la actuación de la obligada tributaria debe calificarse como negligente lo que unido al elemento objetivo de falta de ingreso de la correspondiente deuda tributaria, supone todo ello la motivación de la sanción impuesta.

Al respecto debe de señalarse que a juicio de este Tribunal Central, los motivos de regularización son cuestiones que de forma reiterada plantean problemas interpretativos: así el cálculo de las retribuciones y su imputación o no a efectos de numerador y denominador cuando hay distintas fuentes de renta. También la cuantificación de las retribuciones obtenidas en el ejercicio del fallecimiento el cual es siempre inferior al año, o como ocurre en este caso DETERMINAR SI DETERMINADOS ELEMENTOS DE TERRENOS DEL QUE EXISTEN INDICIOS DE UNA ACTIVIDAD FUTURA PUEDEN O NO SER CONSIDERADOS COMO ELEMENTOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL. Es por ello, que este tribunal aprecia la existencia de problemas y posibles conflictos interpretativos en la aplicación del beneficio fiscal, lo que unido a la ausencia de ocultación, induce a este Tribunal a considerar no probado por la Administración la existencia de elemento subjetivo necesario para la calificación de infracción tributaria punible.

A la vista del criterio del TEAC, esta Gerencia Provincial, considera que respecto a la incorrecta aplicación de la reducción por adquisición de participaciones sociales, aprecia la existencia de problemas y posibles conflictos interpretativos en la aplicación del beneficio fiscal, lo que unido a la ausencia de ocultación, lleva a considerar la inexistencia del elemento subjetivo necesario para la calificación de infracción tributaria punible, ya que en el presente caso, nos encontramos con la existencia o no de activos afectos o no a la actividad empresarial y la problemática de la retribución y funciones de dirección en las sociedades objeto de reducción, al igual que en la resolución del TEAC.

Respecto al segundo elemento sancionable, es decir, la no inclusión en el caudal hereditario del derecho de crédito que mantenía con la causante, respecto al que no se alega nada, esta Gerencia Provincial, comparte lo manifestado por el actuario, y por tanto si considera sancionable dicho extremo.

De acuerdo a la declaración del Impuesto de Patrimonio del ejercicio 2017 de la causante, existe un derecho de crédito a favor de esta a 31 de diciembre de 2017, como consecuencia del siguiente préstamo otorgados a su hijo Don **Bxy**.

- PRÉSTAMO CONCEDIDO A **Bxy**: 300.000,00 euros.

Igualmente a juicio de esta Gerencia Provincial, también es sancionable la no acumulación de la donación correspondiente a la liquidación 01...551, firme administrativamente.

PRÉSTAMO DE LA CAUSANTE A FAVOR DE DON **Axy**:

De acuerdo a la declaración del Impuesto de Patrimonio del ejercicio 2017 de la causante, existe un derecho de crédito a favor de esta a 31 de diciembre de 2017, como consecuencia del siguiente préstamo otorgado a su hija:

- PRÉSTAMO CONCEDIDO A **Axy**: 280.000 euros.

Síguenos en...



Que respecto a la obligada tributaria Doña **Axy**, la Gerencia Provincial de Granada, inició, expediente comprobación limitada COMPLINS-EH...- 2018/..., que finalizó con la liquidación 01...551, a día de hoy firme administrativamente, respecto al hecho imponible contenido en el contrato de préstamo personal entre particulares, por importe de 280.000,00 euros, de fecha 21/10/2013 suscrito por D^a. **Axy** con DNI ... como prestataria y su posible calificación como presunta donación, concluyendo que de las actuaciones de comprobación efectuadas, así como de la documentación aportada, se establece la presunción de que la verdadera naturaleza jurídica del contrato es la transmisión lucrativa de D^a. **Cyw** a D^a. **Axy**, según se recoge en el artículo 4.2 de la ley 29/1987, de 18 de Diciembre, que regula el impuesto sobre Sucesiones y donaciones, así como en el artículo 15.2 del Reglamento sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre. Sin que se haya aportado prueba en contra que justifique que no se ha realizado una donación.

Por tanto, respecto al préstamo concedido a doña **Axy**, a la vista del resultado de la comprobación limitada efectuada procede acumular, de acuerdo a lo previsto en el apartado segundo del artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A juicio de esta inspección la obligada tributaria incurrió en la infracción establecida en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, ya que como consecuencia de su acción se deja de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del impuesto parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, ya que a juicio de esta Gerencia Provincial, no hay interpretación razonable alguna para la no inclusión del derecho de crédito contraído por la causante con ambos hijos, y concretamente respecto a la acumulación de donaciones, la obligada era plenamente conocedora de la existencia de la misma, no existiendo interpretación alguna respecto al deber de acumular la misma a los efectos de calcular la cuota tributaria.

La parte reclamante solicita la anulación de los citados acuerdos y para ello alegó cuanto estimó conveniente a su derecho."

TERCERO.- Con fecha de 27 de junio de 2024 fueron dictadas resoluciones por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala Desconcentrada de Málaga) por las que se estiman parcialmente las reclamaciones.

Respecto al acuerdo de liquidación, en primer lugar, el Tribunal Regional desestima la alegación referida a la nulidad de pleno derecho del acto liquidatorio pues considera que no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento de inspección.

Como segunda cuestión el Tribunal Regional analiza si la parte reclamante tenía derecho a aplicar la exención prevista en el artículo 4.8 Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, a los efectos de determinar la procedencia de la liquidación ahora impugnada respecto de las entidades **QR**, S.L., **XZ**, S.L. y **TW**, S.L..

Respecto a **QR** S.L., considera que, al tratarse de una sociedad holding, para analizar la aplicación de la exención debe analizarse la composición del patrimonio no solo de la sociedad holding sino también de las sociedades participadas (**JK**, S.L. y **LM**, S.L.). En relación a la entidad **JK**, S.L. confirma el criterio de la oficina gestora en el acuerdo impugnado -incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos a) de la LIP- y concluye que no cumple los requisitos para practicar la reducción controvertida, remitiéndose a la motivación contenida en el acuerdo de liquidación. Respecto de **LM**, S.L., analiza en primer lugar el requisito de la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP concluyendo que:

No comparte este Tribunal las conclusiones a las que llega la oficina gestora, pues del tenor de la sentencia citada se deduce que se ha acreditado que todas las fincas que en su día aportó están afectas a procesos urbanizadores, ahora bien, tal conclusión de afectación a una actividad económica no se traslada ni a los activos financieros, ni a los demás activos que consideramos como no afectos. En conclusión, debe considerarse afecto a la actividad el importe contabilizado en el Subgrupo 210 Terrenos y bienes naturales: 24.762.700,00 euros, por lo que entendemos que cumple el requisito de la letra a).

En cuanto al requisito de la letra c) se remite a la "fundamentada argumentación ofrecida por la Administración en el acuerdo dictado" para concluir que no cumple los requisitos para aplicar la exención. En consecuencia, rechaza el cumplimiento de los requisitos para aplicar la reducción en la entidad **QR**, S.L..

En relación a la entidad **XZ**, S.L., rechaza el cumplimiento del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. El Tribunal Regional señala que la oficina gestora considera acreditada las funciones de dirección realizadas por Don **Bxy** pero que los rendimientos procedentes de esta actividad no constituyen su principal fuente de renta pues, al no reconocerse la exención en la entidad **QR**, S.L., los rendimientos recibidos de esta entidad no quedan excluidos del cómputo.

Respecto de la entidad **TW**, S.L. si bien en el acuerdo de liquidación la oficina gestora considera que no se acredita la realización material de las funciones de dirección por parte de Don **Dyw**, el Tribunal Regional concluye que, al haberse aportado suficiente prueba documental, estima el recurso en este punto y admite la pretensión de la reclamante.

Por último, respecto de la resolución sancionadora, concluye la anulación ya que, al haberse dictado con anterioridad al acuerdo de liquidación, en el momento de imponer la sanción no existe cuota tributaria

dejada de ingresar en plazo y no concurre la tipificación del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dichas resoluciones fueron notificadas el 8 de julio de 2024 a la reclamante en primera instancia y el 15 de julio de 2024 a la Administración.

CUARTO.- Con fecha de 08/08/2024 fue interpuesto por la reclamante en primera instancia el recurso de alzada 00-06015-2024-00 en el que expone:

1) La concurrencia del requisito a) del artículo 4. Ocho.Dos de la LIP, en sede de **JK**, S.L., y ello debido a que concurren los requisitos necesarios y suficientes para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica. Tal consideración se deduce, no sólo porque tal calificación ha sido admitida por el TEARA y el TSJA, en sede del IS, sino que dicha apreciación ha sido admitida asimismo por la Administración Tributaria en actuaciones inspectoras cursadas en sede del IRPF.

Además, centrándose en el objeto de la controversia basada en la no existencia de personal para su desestimación, entiende que debe desecharse, pues existe la concentración de medios materiales y humanos en el grupo, atestiguando que todo el desempeño de tales funciones se desarrolla en el Sr. **Fnz** a lo largo de los años.

2) Por otro lado, respecto al segundo motivo de oposición, esto es, la falta de acreditación sobre la persona que ejerce las funciones de dirección en **QR**, S.L., percibiendo por ello una remuneración, que resulta acreditada la concurrencia del requisito c) del artículo 4. Ocho.Dos de la LIP, pues se prueba el ejercicio efectivo de las funciones de dirección centralizado en la persona de D. **Bxy**, como se aprecia de forma indubitadamente de los documentos aportados, que atestiguan no sólo la realización material de las funciones de dirección, sino también la existencia de una relación remunerada entre D. **Bxy** y **QR**, S.L., que representa más del 50% de la totalidad de sus rendimientos

QUINTO.- El 14/08/2024 el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía interpuso recurso de alzada 00-06921-2024-00 ante este Tribunal Central, en el que, en esencia, alega:

- En primer lugar, que no comparte el criterio alcanzado por el Tribunal Regional de considerar que, en la entidad **LM**, S.L., se cumple el requisito de la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.
- En segundo lugar, considera incumplido el requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP respecto de la entidad **TW**, S.L.

SEXTO.- El Tribunal Regional ha dado traslado a la reclamante en primera instancia del contenido del recurso de alzada interpuesto por la Comunidad Autónoma que, en esencia, alega que no debe estimarse el recurso de alzada presentado por la Administración Tributaria de Andalucía, en cuanto al fondo del asunto, pues frente a lo alegado por la Administración en el curso de las actuaciones ha quedado acreditado:

- Que es incuestionable que se cumplen todos y cada uno de los requisitos señalados en la normativa tal y como muestra la documentación aportada, y conforme al principio de legalidad, la reducción es procedente.
- Que existe una constante actividad de promoción inmobiliaria, la cual se perpetua a lo largo de los años, siendo esta la finalidad última que persigue la norma.
- Que existen pronunciamientos judiciales firmes del TSJA y del TS que consagran la existencia de actividad económica en sede de **LM**, S.L., y por tanto por razones de seguridad jurídica deben acatarse dichos pronunciamientos judiciales.
- Que, asimismo, queda acreditada las funciones de dirección del Sr. **Dyw** en la coordinación y toma de decisiones de gran envergadura económica para la entidad, acreditándose, asimismo la percepción una remuneración que presenta más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

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.- Los recursos de alzada ordinarios arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) por la adquisición mortis causa por la

Síguenos en...



reclamante en primera instancia de las participaciones en las entidades **QR**, S.L., **XZ**, S.L. y **TW**, S.L. con ocasión del fallecimiento de Doña **Cyw** el día 27 de noviembre de 2018.

El artículo 20.2 c) de la LISD establece:

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Respecto a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 4.Ocho.Dos establece que estarán exentos:

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.

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

1º 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.

2º 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 100, 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.

Síguenos en...



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.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 se encuentra 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 de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio en el que se recoge lo siguiente:

Artículo 5. Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.

1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad económica cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada 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. ()

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

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

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

2. Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

Artículo 6. Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.

1. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda

Síguenos en...



a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.

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 inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

CUARTO.- En primer lugar, procede el análisis del cumplimiento de los requisitos para poder aplicar la exención en la entidad **QR, S.L.**

Tal y como se ha recogido en Antecedentes de Hecho, la oficina gestora rechazó la aplicación de la exención por considerar que la entidad no cumplía el requisito previsto en el artículo 4.Ocho.Dos a) de la LIP ya que se trataba de una sociedad holding y dos de sus participadas (**JK, S.L.** y **LM, S.L.**) tampoco cumplían algunos de los requisitos. En concreto, **JK, S.L.** incumplía el requisito de la letra a) y **LM, S.L.** los requisitos de las letras a) y c) del citado artículo.

Sin embargo, el Tribunal Regional consideró que, en aplicación de la Sentencia nº .../2023 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Málaga, de fecha 9 de febrero de 2023, recaída en el recurso .../2021, resultaba acreditado que todas las fincas de la entidad **LM, S.L.** que en su día aportó a la actividad están afectas a procesos urbanizadores, por lo que sí cumplía el requisito de la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. No obstante, seguía sin cumplirse el requisito de la letra c) en esta entidad.

Respecto de la entidad **JK, S.L.**, el Tribunal Regional confirmó el criterio de oficina gestora que consideraba que la filial **JK, S.L.** no desarrolla actividad económica por carecer de empleado propio a jornada completa, conforme al artículo 27.2 de 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 (LIRPF).

Pasando a analizar las alegaciones efectuadas por la reclamante en primera instancia esta sostiene la procedencia de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición de las participaciones sociales de **QR, S.L.**, articulando sus alegaciones en dos ejes principales, de un lado, por la existencia de actividad económica en la filial **JK, S.L.**, y, de otro, por el ejercicio efectivo de funciones de dirección por parte de D. **Bxy**.

Sobre la existencia de actividad económica en **JK, S.L.** la reclamante sostiene que la Inspección y el TEARA han aplicado de forma errónea el artículo 27.2 de la LIRPF al negar la existencia de actividad económica por la ausencia de empleado propio en **JK, S.L.** Argumenta que:

- El requisito del empleado constituye una presunción iuris tantum, no un requisito absoluto, según doctrina del TEAC y jurisprudencia del Tribunal Supremo.
- La actividad económica puede acreditarse por otros medios cuando existe una ordenación real de medios materiales y humanos, aunque estos se concentren en otra entidad del grupo.
- **JK, S.L.** forma parte de un grupo de empresas, en el que la estructura administrativa y el personal se centralizan en la sociedad matriz, **QR, S.L.**, conforme al criterio reiterado de la Dirección General de Tributos.
- El empleado D. **Fnz**, contratado en la matriz, desarrolla de manera efectiva y continuada todas las tareas propias de la actividad de arrendamiento de inmuebles de **JK, S.L.**, lo que se acredita mediante abundante documentación: comunicaciones con comunidades de propietarios, bancos, proveedores, administraciones públicas, inquilinos, así como gestiones contables, fiscales y de mantenimiento.
- Se acredita la existencia de un grupo de empresas a efectos laborales, cumpliéndose los elementos jurisprudenciales: unidad de dirección, confusión de plantillas, apariencia externa de unidad empresarial y prestación de servicios del mismo trabajador para varias sociedades del grupo.
- La propia Administración Tributaria y el TEARA han reconocido previamente la existencia de actividad económica en **JK, S.L.** en procedimientos relativos al Impuesto sobre Sociedades, lo que, según la reclamante, impide sostener ahora lo contrario sin vulnerar el principio de seguridad jurídica.

- La reclamante denuncia además un defecto de motivación en la resolución del TEARA, que no analiza la prueba aportada ni rebate las alegaciones formuladas.

Con base en todo ello, la reclamante afirma que **JK**, S.L. desarrolla actividad económica real, cumpliéndose el requisito del artículo 4.Ocho.Dos.a) de la LIP.

En lo relativo al ejercicio de funciones de dirección por D. **Bxy** la reclamante sostiene que el TEARA yerra al considerar no acreditado el ejercicio de funciones de dirección y alega que:

- **Bxy** es administrador solidario de **QR**, S.L., con cargo retribuido, y fue designado expresamente por la Junta General como responsable de la dirección del grupo.
- Percibió remuneración por sus funciones de dirección, primero en Régimen General y posteriormente en RETA, acreditándose mediante nóminas, contratos laborales, certificados y declaraciones tributarias.
- Es el único autorizado en las cuentas bancarias de la sociedad, firmante de contratos, pólizas de crédito, declaraciones tributarias, contratos de servicios, facturas y documentos esenciales para la operativa del grupo.
- Ejerce funciones de dirección no solo en la matriz, sino también en las filiales **JK**, S.L. y **LM**, S.L., coordinando su actividad empresarial.
- En **LM**, S.L. ha intervenido personalmente en todas las actuaciones de gestión urbanística: Juntas de Compensación, proyectos de urbanización, cesiones de sistemas generales, contratación de profesionales, negociaciones con ayuntamientos, ventas de solares y asunción de obligaciones económicas relevantes.
- En **JK**, S.L. ha firmado contratos de arrendamiento, seguros, mobiliario, financiación y otros documentos necesarios para la explotación de los inmuebles.
- La reclamante aporta una extensa prueba documental (contratos, actas, certificaciones, correos electrónicos, facturas, pólizas, informes técnicos, escrituras, etc.) que acredita la intervención directa y continuada de D. **Bxy** en la gestión y dirección del grupo.
- Sostiene que la remuneración percibida por estas funciones representa más del 50% de sus rendimientos del trabajo, profesionales y empresariales, cumpliéndose el requisito cuantitativo del artículo 4.Ocho.Dos.c) de la LIP.
- Afirma que no existe ningún otro miembro del grupo que realice funciones de dirección, por lo que la dirección efectiva recae exclusivamente en él.

QUINTO.- Sentado lo anterior, este Tribunal debe pronunciarse en primer lugar respecto de si la entidad **JK, S.L.** desarrollaba o no una actividad económica en los términos del artículo 4.Ocho.Dos a) de la LIP.

Tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, esta entidad se dedica a la promoción, alquiler y compraventa de toda clase de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, así como la adquisición de participaciones sociales para poder ejercer dichas actividades.

Respecto de la actividad de alquiler, artículo 4.Ocho.Dos a) de la LIP establece que *"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"*, por lo que, en contra de lo manifestado por la reclamante en primera instancia, para determinar si existe actividad económica se debe estar a lo que disponga la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido el artículo 27.3 de la LIRPF establece que *"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."*

Se recoge en el acuerdo de liquidación que, de los requerimientos efectuados a la entidad y de la documentación obrante en el expediente, a fecha de devengo la entidad no tiene persona alguna contratada, señalándose en la página 28 del mismo que *"es más en el requerimiento efectuado, el representante manifiesta que la entidad nunca ha tenido trabajadores"*.

La reclamante señala que el análisis del requisito del 4.Ocho.Dos a) de la LIP en **JK**, S.L. no debe realizarse de forma aislada, sino que la entidad se encuentra dentro de un grupo de entidades por lo que se puede considerar que existen trabajadores en otras entidades vinculadas que permiten entender cumplido el requisito y se remite a documentación obrante en el expediente (pudiendo citarse el contrato de prestación de servicios de dirección y gestión suscrito entre la entidad holding **QR**, S.L., como prestadora y la empresa filial **JK**, S.L., como prestataria donde se acredita que el trabajador, el Sr. **Fnz** contratado en **QR**, S.L., desarrolla directamente trabajos para el desarrollo de la actividad empresarial **JK**, S.L.).

Este Tribunal Central ha mantenido desde su resolución de 23 marzo de 2009 (RG: 00-0075-2009), que el cumplimiento de los requisitos que, según remisión efectuada por el artículo 20.6 de la LISD, aparecen recogidos en el artículo 4.Ocho de la LIP y su normativa de desarrollo, a efectos de que resulte aplicable

la reducción en la base imponible de una donación de participaciones sociales, requiere de su cumplimiento estricta, directa y exclusivamente por cada una de las sociedades cuya exención se pretende, sin que los mismos puedan entenderse cumplidos a través de una tercera sociedad que, con independencia del grado de vinculación que ostente con las referidas sociedades, ejerza la labor de gestión.

Ahora bien, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2026, rec. 1196/2024, ha establecido al respecto de esta cuestión la siguiente doctrina, que se reitera en las Sentencias del Alto Tribunal de 19 de febrero de 2026, rec. 1326/2024 y de 2 de marzo de 2026, rec.1417/2024:

"cuando la entidad arrendadora pertenece a un grupo de entidades con actividad económica en los términos del art. 42 CCom y art. 5.1 LIS, y la ordenación del arrendamiento se realiza con medios personales y materiales del grupo, aunque estén centralizados en otras compañías del grupo, debe considerarse cumplido el requisito del empleado a jornada completa del art. 27.2 LIRPF, siempre y cuando se cumpla el criterio decisivo de que la realidad económico-funcional del grupo de empresas permita constatar que existe una unidad de medios y de actividad a nivel de grupo y que la sociedad arrendadora esté integrada funcionalmente en esa actividad, es decir, que sirve a la actividad económica del grupo o de las empresas cuyos medios personales le dan soporte, y no que simplemente use sus medios."

Por tanto, debe valorarse, tanto si la documentación aportada acredita que Don Fnz realizaba funciones relacionadas con la actividad de arrendamiento de JK, S.L., como si la actividad de esta última sociedad estaba integrada funcionalmente en la actividad a nivel de grupo. La documentación aportada al respecto se limita a una serie de documentos firmados por personas que dicen ser administradores de diversas empresas que alquilan inmuebles a JK, S.L. en los que afirman que Don Fnz era "la persona de contacto" para resolver incidencias relacionadas con los mismos; pero además de que no hay acreditación documental de qué función realizan estas personas en esas sociedades, tampoco se concreta. Más allá de expresiones genéricas, qué actividad es esa, cuál es su relación con el arrendamiento y mucho menos puede deducirse que fuese cual fuese esta actividad sea de dedicación a jornada completa a la actividad de arrendamiento. Por otra parte, no se aporta prueba alguna de la unidad de medios en el grupo y de la integración funcional de la actividad de la arrendadora en el mismo, requisito que exige la reciente doctrina del Tribunal Supremo. Es por ello que no podemos dar por cumplido el requisito que se discute.

A la vista de lo expuesto, no puede concluirse que la entidad JK, S.L. desarrolle una actividad económica en los términos del artículo 4.Ocho.Dos a) de la LIP, por lo que debe desestimarse la alegación efectuada por el reclamante en primera instancia en este punto.

SEXTO.- Respecto de la entidad **LM, S.L.** se debe analizar el cumplimiento de los requisitos recogidos en las letras a) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

El Tribunal Regional ha concluido en su resolución que la entidad cumplía el requisito previsto en la letra a) de la LIP en aplicación de lo recogido por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Málaga en sentencia n.º .../2003, de 9 de febrero de 2023, recaída en el recurso .../2021. Considera que *"del tenor de la sentencia citada se deduce que se ha acreditado que todas las fincas que en su día aportó están afectas a procesos urbanizadores, ahora bien, tal conclusión de afectación a una actividad económica no se traslada ni a los activos financieros, ni a los demás activos que consideramos como no afectos. En conclusión, debe considerarse afecto a la actividad el importe contabilizado en el Subgrupo 210 Terrenos y bienes naturales: 24.762.700,00 euros, por lo que entendemos que cumple el requisito de la letra a)."*

Esta sentencia se refiere al recurso planteado por la entidad LM, S.L. contra la resolución del TEARA de 29 de julio de 2021 que estimó en parte la reclamación económico-administrativa formulada respecto al acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016 y en la que se recoge lo siguiente:

Así las cosas vemos en el caso que nos ocupa que con independencia de la actividad censal de la Sra. Cyw - alquiler de viviendas y locales industriales-, todas las fincas que en su día aportó a la sociedad hoy recurrente, consta documentalmente acreditado que se hallaban desde antiguo afectadas por procesos urbanizadores como paso previo para acceder al mercado de la promoción, en los términos expuestos- vid certificaciones emitidas pro D Oml. D Ubj. D Pcv y Sra. Alcaldesa del Excmo Ayuntamiento de LOCALIDAD_1 (no impugnadas en contrario).

La Sala entiende que tal prueba es suficiente para acreditar el requisito cuestionado por la Administración, esto es, si los bienes inmuebles aportados por la Sra. Cyw a LM S.L. se encontraban o no afectos a la actividad de promoción inmobiliaria...;

El Director de la Agencia Tributaria de Andalucía muestra disconformidad con el criterio del TEARA. Sostiene que no ha quedado acreditado que la entidad LM, S.L. desarrollara actividad económica de promoción inmobiliaria en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones, siendo este el momento relevante para determinar la afectación de los activos. Afirma que la carga de la prueba corresponde a los interesados (de conformidad con el artículo 105 de la LGT) y que estos no han desvirtuado las conclusiones del acta de disconformidad.

Según el Director, las actuaciones previas aportadas por los interesados carecen de la entidad necesaria para acreditar el inicio de una actividad promotora, ya sea por su antigüedad, por ser posteriores al devengo, o por no guardar relación cierta y directa con una obra concreta a ejecutar. Además, recuerda que la propia causante y los socios minoritarios han manifestado históricamente no ejercer actividad económica de promoción inmobiliaria, lo que refuerza la conclusión administrativa.

Además, analiza individualmente los sectores urbanísticos invocados y señala:

- Respecto de los terrenos **SECTOR_1**, que no consta ejecución material de obras antes del devengo. Los planes parciales aportados (2001-2009) no se consideran vinculados a una obra futura, y la documentación relativa a la Junta de Compensación es posterior al devengo.

- En relación a los terrenos **SECTOR_2**, que las obras de urbanización se inician tras el devengo, principalmente en 2022. El proyecto previo no se considera actuación preparatoria relevante, pues fue sustituido por otro aprobado en 2020, también posterior al devengo.

- De los terrenos **SECTOR_3** destaca que la documentación aportada se limita a un proyecto de reparcelación de 2002 y una memoria de un proyecto que no llegó a ejecutarse, por lo que no acredita actividad promotora.

- En lo relativo al sector urbanístico **SECTOR_4 (LOCALIDAD_2)** señala que los planos y estudios aportados son posteriores al devengo (2019-2020) y no existe definición del proyecto a ejecutar, por lo que no pueden considerarse actuaciones preparatorias con relevancia suficiente.

- Por último, del sector urbanístico **SECTOR_5**, que los terrenos fueron transmitidos en 2018 y no formaban parte del patrimonio de la entidad en la fecha del devengo, por lo que no procede valorar su afectación.

En conjunto, el Director concluye que ninguno de los inmuebles estaba afecto a actividad económica de promoción inmobiliaria en la fecha del devengo, al no existir ejecución material de obras ni actuaciones preparatorias relevantes y vinculadas a un proyecto concreto.

En relación con la Sentencia n.º .../2023 del TSJ de Andalucía, el Director sostiene que su contenido no resulta determinante en este procedimiento. Señala que fue presentada fuera de plazo en el procedimiento inspector y que se refiere a un litigio relativo al Impuesto sobre Sociedades, no al Impuesto sobre Sucesiones. Recuerda que, por remisión de la LIP y del ISD, la afectación de activos debe analizarse conforme a la LIRPF, no a la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Subraya que la sentencia únicamente reconoce la afectación de los inmuebles en el momento de su aportación a la sociedad, basándose en certificaciones no impugnadas en aquel procedimiento, pero no analiza la situación a la fecha del devengo del ISD, que es posterior. Añade que dichas certificaciones no fueron aportadas en el procedimiento inspector ni en las alegaciones previas, por lo que la Administración no pudo verificarlas ni cuestionarlas. Además, destaca que algunas de ellas proceden de personas vinculadas a la entidad, como uno de sus abogados, lo que, a su juicio, afecta a su objetividad.

Finalmente, el Director recuerda que la doctrina de la DGT y del TEAC exige algo más que la mera intención de promover para considerar iniciada la actividad económica, y que la resolución del TEAR de Sevilla de 29 de julio de 2021, relativa al IRPF, ya declaró que los inmuebles de **LM, S.L.** no estaban afectos a actividad de promoción inmobiliaria. Dado el carácter vinculante de dicha doctrina para la oficina gestora, la Agencia mantiene que los terrenos no pueden considerarse afectos a actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sucesiones.

En contestación a las alegaciones del Director la reclamante en primera instancia sostiene que la reducción por adquisición de participaciones en empresa familiar resulta plenamente aplicable a las participaciones de **QR, S.L.**, en tanto que la sociedad íntegramente participada **LM, S.L.** desarrolla de manera real, continuada y acreditada una actividad económica de promoción inmobiliaria. Afirma que la Administración Tributaria Andaluza ha negado dicha actividad sin valorar adecuadamente la prueba obrante en el expediente y en abierta contradicción con pronunciamientos judiciales firmes que ya han resuelto esta cuestión.

Según la reclamante, **LM, S.L.** ha venido ejerciendo una actividad promotora desde años atrás, inicialmente en sede de la causante y posteriormente en sede de la propia entidad, lo que se acredita mediante una extensa documentación técnica, urbanística y económica. La entidad ha intervenido activamente en procesos de planeamiento y gestión urbanística en distintos sectores, ha participado en Juntas de Compensación, ha promovido y tramitado proyectos de urbanización, ha asumido gastos de urbanización exigidos por la normativa sectorial y ha contratado a profesionales técnicos para la elaboración de estudios, informes, proyectos y actuaciones preparatorias indispensables para la transformación del suelo. La reclamante destaca que tales actuaciones no son meras gestiones administrativas, sino fases esenciales del proceso urbanizador que, conforme a la normativa urbanística andaluza, integran los gastos de urbanización y constituyen actividad económica a todos los efectos.

Sostiene que la Administración incurre en un error al identificar la actividad promotora exclusivamente con la ejecución material de obras en la fecha exacta del devengo, configurando una prueba tasada incompatible con la naturaleza del urbanismo y con la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional. Recuerda que la actividad promotora es una actividad de ciclo largo, que se desarrolla a través de fases sucesivas de planeamiento, gestión, reparcelación y urbanización, y que la jurisprudencia ha reiterado que la actividad puede iniciarse antes de las obras mediante actos preparatorios relevantes, que la paralización temporal por causas urbanísticas no implica cese de actividad y que la afectación de los terrenos se produce desde el momento en que se integran en procesos urbanizadores. En este sentido, la reclamante subraya que existen actuaciones inmediatamente anteriores y posteriores al devengo como informes municipales de febrero y marzo de 2019, pagos de cuotas de urbanización en abril

Síguenos en...



de 2019 o la constitución de avales urbanísticos en febrero de 2019 que solo pueden explicarse por una actividad promotora previa e intensa.

La reclamante denuncia que la Administración realiza una valoración fragmentada e incompleta de la prueba, ignorando la conexión entre las actuaciones y su continuidad temporal. Afirma que la prueba acredita actuaciones anteriores, coetáneas y posteriores al devengo, todas ellas coherentes con un proceso urbanizador en curso y con la continuidad de la actividad promotora. Considera ilógico que la Administración admita la existencia de actividad promotora en ejercicios posteriores como en 2022, donde reconoce la ejecución de obras y, sin embargo, la niegue en el momento del devengo, cuando las actuaciones necesarias para la aprobación inicial del proyecto de urbanización solo pueden explicarse por una actividad previa.

La reclamante destaca que la existencia de actividad promotora en **LM**, S.L. ha sido expresamente reconocida por resoluciones judiciales firmes. En particular, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía n.º .../2023 declaró acreditada la actividad promotora tanto en sede de la causante como en sede de **LM**, S.L., afirmando que los terrenos se encontraban desde antiguo afectos a procesos urbanizadores como paso previo para acceder al mercado de la promoción inmobiliaria. Esta sentencia fue recurrida en casación por la Abogacía del Estado, pero el Tribunal Supremo, mediante providencia de 21 de febrero de 2024, inadmitió el recurso por falta de interés casacional, confirmando así la firmeza del fallo. Además, el propio TEARA, en resolución de 24 de junio de 2024 dictada en un expediente de IRPF de los herederos de la causante, ha reconocido el efecto excluyente de la cosa juzgada derivado de dicha sentencia, acatando su contenido y admitiendo la existencia de actividad promotora.

A juicio de la reclamante, la Administración Tributaria Andaluza no puede reabrir un debate ya resuelto judicialmente, pues ello vulneraría el principio de seguridad jurídica y el efecto negativo de la cosa juzgada, que impide iniciar un nuevo procedimiento sobre un objeto idéntico. Considera que la argumentación del recurso de alzada queda vacía de contenido, pues si la actividad promotora existía antes del devengo como reconoce el TSJA y existía después como admite la propia Administración, no existe fundamento jurídico alguno para negar su existencia en el momento del fallecimiento.

En conclusión, la reclamante sostiene que la actividad promotora de **LM**, S.L. está acreditada mediante prueba documental abundante, coherente y jurídicamente relevante, y que la jurisprudencia firme confirma la existencia de dicha actividad antes, durante y después del devengo. La afectación de los bienes a la actividad económica resulta indiscutible y se proyecta directamente sobre la sociedad matriz, **QR**, S.L. Por todo ello, solicita que se declare ajustada a Derecho la aplicación de la reducción por adquisición de participaciones en empresa familiar.

En primer lugar, tal y como se ha señalado anteriormente en el análisis realizado respecto de la entidad **JK**, S.L., y así lo recoge la oficina gestora en el acuerdo de liquidación, la LIP remite a la normativa del IRPF para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial está o no afecto a ella por lo que, en principio, el pronunciamiento del TSJ de Andalucía, que se refiere a cuestiones relacionadas por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016 de la entidad **JK**, S.L., no resulta aplicable al caso que nos ocupa.

Además, del contenido de lo recogido en la misma se observa que el Tribunal Superior de Justicia reconoce la afectación de los inmuebles en el momento de la aportación. En este sentido, de los datos que obran en el expediente se observa que la entidad se constituyó, mediante escritura otorgada el 28 de abril de 2016, ante el Notario de **LOCALIDAD_1** Don ..., protocolo Sin embargo, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones tuvo lugar el 27 de noviembre de 2018, por lo que se debe estar a esta fecha para determinar si se cumplen o no los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y poder aplicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones.

Por otra parte, respecto a las entidades que realizan actividades de promoción urbanística, y a los efectos de determinar si los activos integrados en su balance se encuentran afectos a tal actividad, hay que hacer mención a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 2021 (Nº de Rec. 78/2018), donde, respecto al ejercicio de la actividad de promoción urbanística se hace constar lo siguiente, en el Fundamento de Derecho Cuarto:

El TEAC resume la argumentación en la p. 34 al indicar que para la inspección "el obligado tributario no desarrolló la actividad económica de promoción inmobiliaria, careciendo de la condición de urbanizador al no haber efectuado ningún tipo de transformación de los terrenos... la realización de tareas administrativas para obtener la recalificación urbanística de un terreno, sin proceder a su urbanización, no constituye actividad económica de urbanización".

Pero, en opinión de la Sala, esta premisa jurídica no es correcta, pues de lo que se trata es de saber si, valorando el conjunto de los hechos, concurren una serie de indicios serios que permitan sostener que existe una clara voluntad de realizar la actividad de promoción inmobiliaria, al margen de que se hayan o no iniciado las obras de transformación de los terrenos. De hecho, así lo reconoce el propio TEAC en la p. 36 al razonar que "si bien las actuaciones preparatorias llevadas a cabo por el contribuyente (demolición de viviendas y naves, cerramientos y retiradas de residuos, pago de derramas), podrían llevar a considerar la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por el interesado como una actividad económica". Y es que, pese a concurrir una clara voluntad de promoción, el inicio de las obras puede demorarse por diversas razones y no sería razonable sostener que, en tales casos, no existe actividad de promoción inmobiliaria.

En este sentido, la STS de 26 de febrero de 2015 (Rec. 3262/2012) afirma que "no puede identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización". En el mismo sentido, la STS de 13 de marzo de 2017 (Rec. 185/2016) acoge el argumento de la Abogacía del Estado conforme al cual "si bien es cierto que la mayor parte de las sentencias se han referido a supuestos en los que la supuesta sociedad patrimonial ha comenzado a realizar actos de ejecución urbanística, de esa constatación no se deriva que la realización de dichos actos sea una condición necesaria para que pueda hablarse de ejercicio de una actividad de promoción inmobiliaria". En el mismo sentido las STS de 20 de noviembre de 2012 (Rec. 1316/2010), 10 de mayo de 2013 (Rec. 4882/2011) y 3 de abril de 2014 (Rec. 6437/2011), entre otras.

En opinión de la Sala, existen una serie de hechos de los que se infiere la existencia de actividad de promoción inmobiliaria. Así, se han aportado terrenos a las Juntas de Compensación; se amplió el objeto social a la actividad de promoción inmobiliaria; se contrató en 2009 un trabajador para que se hiciese cargo de la gestión de la actividad de promoción que prestaba sus servicios en dependencia separadas; constan en el expediente diversos actos jurídicos propios de la actividad de promoción

(proyectos de saneamiento y abastecimiento, suscripción de convenios urbanísticos, etc.); se han realizado obras de demolición de vivienda y naves en siete parcelas, así como cerramientos y retiradas de residuos, preparando a los terrenos para la promoción. En suma, hay una serie de indicios serios que invitan a sostener que la empresa viene realizando una actuación de promoción inmobiliaria. Es cierto, que no se dio de alta en el IAE en la actividad de promoción y que no contabilizó los inmuebles como existencias; pero valorando el conjunto de los datos indicados la Sala concluye que la sociedad ha venido realizando una actividad de promoción inmobiliaria.

De acuerdo con lo anterior, en el caso recogido en dicha sentencia, se observan una serie de indicios que apuntan a que la sociedad efectivamente realizaba la actividad de promoción urbanística, existiendo una clara actividad preparatoria de la misma.

Ahora bien, si analizamos lo recogido por la reclamante en primera instancia en la contestación al recurso de alzada interpuesto por el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía se observa lo siguiente:

- En relación con el **SECTOR_1**, la documentación aportada incluye un informe técnico del estudio ... Asociados que recoge las gestiones y tramitaciones realizadas desde los años 2001 a 2009 en materia de planeamiento y gestión urbanística. Consta la constitución de la Junta de Compensación el 4 de julio de 2019, seguida del acta de incorporación del 23 de julio de 2019 y de la escritura de adhesión del 25 de julio de 2019, así como la comunicación del NIF de la Junta el 8 de agosto de 2019. Se aporta la constitución de un aval urbanístico del 7% del coste de urbanización el 27 de febrero de 2019. Obra también en el expediente el plano de reparcelación, la resolución municipal de inscripción de la Junta, informes de la Demarcación de Carreteras, el acta de ocupación del Sistema General ..., pagos a técnicos y profesionales, certificaciones del arquitecto responsable y el contrato de subestación eléctrica con costes de 561.641,38 euros más 148.500 euros en acometidas, correspondiendo a **LM**, S.L. un total de 276.102 euros.

- Respecto al **SECTOR_2**, consta la constitución de la Junta de Compensación el 30 de abril de 2009, su subsanación el 8 de julio de 2009 y su inscripción el 28 de mayo de 2010. Se incorpora el acta de la Junta de 15 de mayo de 2018 y el pago de cuota de urbanización del 12 de abril de 2019 por importe de 19.863 euros. El sector contaba con un proyecto de urbanización inicial, pero a instancias del Ayuntamiento se redactó un nuevo proyecto cuya aprobación inicial se produjo en junio de 2019 y cuya aprobación definitiva se alcanzó en julio de 2020. Se aporta documentación relativa a la cesión del Sistema General ... BIS, su aprobación plenaria y el acta de ocupación, así como facturas de cuotas de urbanización correspondientes a 2009, 2018, 2019 y una cuota de 262.016,06 euros. En sede revisora se aportó un informe del presidente de la Junta de Compensación que recoge las actuaciones de planeamiento y gestión realizadas y certifica que las obras de urbanización se iniciaron en 2019. También se incorpora la factura .../19, cuyo primer pago se efectuó el 12 de abril de 2019 y cuyo pago final se realizó en mayo de 2021.

- En el **SECTOR_3**, consta el proyecto de parcelación de febrero de 2002, así como documentación relativa a las gestiones realizadas para completar la fase de gestión urbanística tanto en la parte sur (antiguo SP ... bis) como en la parte norte, donde se negoció una modificación puntual del PGOU. Se aportan memorias y propuestas de ordenación elaboradas por estudios técnicos especializados.

- Respecto a la Finca **SECTOR_4 (LOCALIDAD_2)**, se aportan planos de propuesta de ordenación de 3 de octubre de 2019, documentación sobre negociaciones con el Ayuntamiento para la creación de una unidad de interés turístico acelerado y proyectos de uso hotelero sanitario. Consta un encargo profesional realizado en mayo de 2020 al estudio ... y su reanudación en 2021 con ... Arquitectos, con una provisión de fondos de 6.997,34 euros y contratos por 63.622,77 euros más IVA. Se aportan actas de reuniones y documentación técnica relativa a la sectorización y ordenación del ámbito.

- En el Sector **SECTOR_5**, consta un informe urbanístico relativo al recurso contencioso administrativo .../2010, así como proyectos básicos de julio de 2016 y julio de 2018. Se aportan estudios geotécnicos, levantamientos topográficos, facturas de honorarios profesionales, la solicitud de licencia de obra de agosto de 2016 con pago de tasa por 54.491,82 euros, el requerimiento municipal de subsanación de ese mismo mes y la escritura de compraventa de 6 de noviembre de 2018, otorgada 22 días antes del fallecimiento. En dicha escritura se recoge el objeto social de **LM**, S.L. y la manifestación del comprador de conocer el estado urbanístico del bien.

En conjunto, la documentación aportada recoge actuaciones realizadas entre 2001 y 2021, incluyendo trámites de planeamiento, gestión urbanística, reparcelación, urbanización, constitución de Juntas de Compensación, pagos de cuotas y derramas, constitución de garantías, elaboración de proyectos técnicos, negociaciones con administraciones públicas y actuaciones preparatorias para la ejecución de obras. Ahora bien, si se analizan las fechas de los documentos aportados se observan que la mayoría de las operaciones se concentran en fechas alejadas del devengo (cerca de 2009) y posteriores a devengo (2019 y siguientes). En este sentido, hay que tener presente que para verificar el cumplimiento de los requisitos para tener derecho a la aplicación del beneficio fiscal solicitado se ha de estar a la fecha de devengo del impuesto sobre sucesiones, por lo que todo lo acaecido con posterioridad a dicha fecha no podrá tenerse en cuenta.

Por todo lo anterior, este Tribunal Central coincide con lo manifestado por el órgano inspector en el acuerdo de liquidación y se rechaza el criterio recogido por el Tribunal Regional en su resolución, considerando que los bienes objeto de disputa no se encontraban afectos a la actividad de la entidad en la fecha de devengo, pues desde su aportación hasta dicho momento la sociedad únicamente había realizado algunas operaciones sobre las mismas para tratar de probar la afectación pero en años muy alejados del devengo, por lo que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio no puede aplicarse, estimándose las alegaciones del Director en este punto.

SÉPTIMO.- A continuación se debe analizar el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 4.Ocho.Dos c) de la LIP en la entidad **LM, S.L.**

Sobre esta cuestión se pronuncia el Tribunal Regional en su resolución haciendo remisión a la motivación contenida en el acuerdo de liquidación considerando que no se cumple acredita el ejercicio de funciones directivas retribuidas en la persona de Don **Bxy**.

La oficina gestora considera incumplido este requisito ya que el órgano de administración estaba compuesto por tres administradores solidarios, entre los que se encontraba Don **Bxy** y si bien en los estatutos se había recogido que el cargo de administrador sería retribuido, de los datos que figuran en la BDCNET de la AEAT, Don **Bxy** únicamente había percibido de esta entidad retribuciones del trabajo con Clave A, empleados por cuenta ajena en general, en el ejercicio 2018 por importe de 38.852,74 euros. Además señala que, tras haberse requerido en el curso del procedimiento copia de los documentos que justifiquen la realización de funciones de dirección la reclamante en primera instancia manifestó que *"...respecto a quien ejerce las funciones de dirección en la entidad, indicar que el cargo de Administrador es ejercido por Bxy, como consecuencia de ejercer el cargo de administrador solidario, y por ello percibe una retribución bruta de 38.582,74 euros. A estos efectos se aporta Documento Anexo Número XV, Modelo 190 retenciones e ingresos a cuenta del IRPF"*. A la vista de lo expuesto, la oficina gestora consideró que no se acreditaba de forma clara y fehaciente la realización material de funciones de dirección por Don **Bxy**, que tampoco se acredita la existencia de una relación remunerada de prestación de servicios entre la sociedad y Don Alejandro y que tampoco recibe retribución alguna por dicho cargo.

A la vista de lo expuesto, este Tribunal Central comparte la conclusión alcanzada por la oficina gestora y el Tribunal Regional. De las pruebas aportadas por la reclamante en primera instancia no se considera suficientemente acreditado el ejercicio de funciones directivas retribuidas por Don **Bxy** en la entidad **LM, S.L.** A esta conclusión se llega no solo mediante el examen de los documentos incorporados al expediente, que no permiten concluir que sea quien ejercía las funciones de dirección, sino porque, además, las retribuciones percibidas de esta entidad no derivaban de su condición de administrador, sino de una relación de carácter laboral, al tratarse de retribuciones del trabajo con Clave A, empleados por cuenta ajena en general.

A la vista de lo expuesto, siendo que ni la entidad **JK, S.L.**, ni la entidad **LM, S.L.** cumplen los requisitos para gozar de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, las participaciones de la entidad **QR, S.L.** en estas entidades se consideran activos no afectos a su actividad. Esto determina el incumplimiento del requisito previsto en el apartado a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, no procediendo la aplicación de la reducción por adquisición de participaciones sociales en **QR, S.L.**

OCTAVO.- Como siguiente cuestión se debe analizar el cumplimiento del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP en la entidad **XZ, S.L.**

El Tribunal Regional, en su resolución, rechaza el cumplimiento de este requisito por considerar que, dado que *"no procede la exención de las participaciones de la entidad QR, S.L. y que don Alejandro percibe de dicha entidad 38.582,74 euros y de la entidad XZ, S.L. tan solo 3.149,64 euros, dicho importe no representa más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. En consecuencia con lo expuesto, no se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la reducción por la adquisición de las participaciones sociales de la entidad XZ, S.L."*

La reclamante en primera instancia expone que, en relación con la reducción por adquisición de participaciones en **XZ, S.L.**, durante la fase de alegaciones frente al Acta de Disconformidad aportó documentación que la propia Gerencia Provincial consideró suficiente para acreditar que Don **Bxy** ejercía efectivamente funciones de dirección en dicha entidad. Sin embargo, el órgano gestor concluyó que no se cumplía el requisito relativo a que dichas funciones constituyeran su principal fuente de renta, apoyándose en el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999, que exige calcular por separado, para cada entidad, el porcentaje que representa la remuneración por funciones de dirección respecto del total de rendimientos

del trabajo y de actividades económicas, excluyendo los obtenidos en entidades que no cumplan los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

La reclamante sostiene que, habiéndose acreditado que **QR**, S.L. sí cumple los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos LIP y del artículo 5.1 del Real Decreto 1704/1999, la retribución percibida por Don **Bxy** de **XZ**, S.L. debe computarse de forma aislada, sin incluir la remuneración obtenida de **QR**, S.L. En consecuencia, afirma que la remuneración derivada de sus funciones de dirección en **XZ**, S.L. supera el 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, cumpliéndose así el requisito previsto en el artículo 4.Ocho.Dos.c) LIP.

En síntesis, la reclamante mantiene que Don **Bxy** ejerce funciones de dirección en **XZ**, S.L. y que la remuneración percibida por dichas funciones constituye su principal fuente de renta a efectos del precepto, por lo que el requisito exigido para la aplicación de la reducción debe considerarse cumplido.

En el Fundamento de Derecho anterior hemos concluido que no se cumplen los requisitos para aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la entidad **QR**, S.L. por lo que, en aplicación del artículo 5.2 de Real Decreto 1704/1999, no se pueden excluir las retribuciones percibidas por Don **Bxy** de esta entidad. Por lo tanto, las retribuciones percibidas por Don **Bxy** derivadas de su condición de administrador de la entidad **XZ**, S.L. no constituyen su principal fuente de renta, no cumpliéndose el requisito de la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

NOVENO.- Como última cuestión resta por analizar el cumplimiento del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP en la entidad **TW, S.L.**

El Tribunal Regional considera que, al aportar prueba suficiente, debe considerarse cumplido el requisito, concluyendo la estimación de la reclamación económico-administrativa en este punto.

El Director de la Agencia Tributaria de Andalucía sostiene que no procede la reducción por adquisición de participaciones en **TW**, S.L., al considerar que no se acredita el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 4.Ocho.Dos.c) de la LIP. El órgano gestor recuerda que la entidad tiene un sistema de cuatro administradores mancomunados, divididos en dos grupos, de modo que cualquier actuación requiere la firma conjunta de un administrador de cada grupo. Los estatutos establecen expresamente la gratuidad del cargo de administrador, por lo que, a juicio de la Administración, las funciones de dirección no pueden derivarse del desempeño de dicho cargo. Señala que únicamente Don **Dyw** percibe retribuciones de la sociedad, pero lo hace bajo la clave A (empleados por cuenta ajena), y no bajo la clave E (consejeros y administradores), lo que considera incompatible con que la remuneración derive del ejercicio de funciones directivas.

En el procedimiento inspector se manifestó que Don **Dyw** ejercía funciones de dirección como administrador, percibiendo por ello una retribución de 3.000 euros. Sin embargo, la Agencia Tributaria sostiene que, al requerirse siempre la firma conjunta de un administrador del grupo A y otro del grupo B, el Sr. **Dyw** no puede ejercer funciones directivas de manera autónoma. Añade que, según la documentación aportada, la gestión ordinaria del hotel era realizada por el director del establecimiento, quien actuaba como apoderado, firmaba contratos y tramitaba expedientes de regulación de empleo, lo que, a su juicio, evidencia que las funciones de administración, gestión y coordinación no eran desempeñadas directamente por el Sr. **Dyw**.

En el trámite de alegaciones se aportó un contrato de prestación de servicios de 1 de enero de 2018, por el que Don **Dyw** percibiría 3.000 euros por funciones de administración, gestión y coordinación. La Agencia Tributaria considera que dicho contrato no acredita la realización efectiva de tales funciones. Sostiene que los documentos relativos a la reforma del hotel contratos de obra, actas de replanteo, contratos con arquitectos y project manager y certificados de proveedores aparecen firmados conjuntamente por Don **Dyw** y Don **Bxy**, en su condición de administradores mancomunados, lo que, a su juicio, no permite acreditar una intervención directa individualizada del Sr. **Dyw**. Los certificados aportados por terceros igualmente mencionan actuaciones realizadas conjuntamente por ambos administradores.

Asimismo, la Administración indica que la compraventa de garajes aportada como prueba adicional fue igualmente suscrita por los administradores mancomunados, lo que considera coherente con su tesis de que no se acredita la realización material de funciones de dirección por parte de Don **Dyw**.

El Director cita el criterio del TEAC de 23 de noviembre de 2021, según el cual lo relevante no es la denominación del contrato, sino la acreditación efectiva de funciones directivas y la existencia de una relación remunerada. No obstante, concluye que en este caso no se acredita ni el ejercicio material de funciones de dirección ni la existencia de una retribución vinculada a dichas funciones, al entender que la gestión ordinaria del hotel recaía en el director del establecimiento y que las actuaciones relevantes se realizaban mediante firma conjunta de los administradores mancomunados.

La reclamante en primera instancia sostiene que Don **Dyw** ha ejercido de manera efectiva las funciones de dirección en la entidad **TW**, S.L., además de ostentar el cargo de administrador mancomunado. Afirma que dichas funciones directivas se encuentran acreditadas en el expediente y que la remuneración percibida por el Sr. **Dyw** supera el 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, cumpliéndose así el requisito previsto en el artículo 4.Ocho.Dos.c) de la LIP.

En este sentido señala que Sr. **Dyw** ha desarrollado durante décadas labores de dirección, coordinación y resolución de incidencias, manteniendo una presencia constante en el hotel y disponiendo de oficina a

escasos metros del establecimiento. Sostiene que la toma de decisiones, la planificación, la organización y el control de la actividad hotelera recaían en el Sr. **Dyw**, cuya designación como responsable de la dirección se fundamentaba en su experiencia en el sector y en la confianza del núcleo familiar. Aporta certificaciones y documentación administrativa relativa a la tramitación de licencias y gestiones ante el Ayuntamiento de **LOCALIDAD_1** durante 2018, que atribuye directamente a la intervención del Sr. **Dyw**.

La reclamante destaca especialmente la actividad desarrollada durante 2018, año en el que se decidió acometer la reforma integral del hotel para su transformación en un establecimiento de cuatro estrellas. Afirma que dicha reforma exigió la presencia diaria del Sr. **Dyw**, quien habría supervisado personalmente el diseño, la contratación, la ejecución y el seguimiento de las obras, así como la toma de decisiones relativas a financiación, elección de técnicos, selección de materiales, cumplimiento de normativa urbanística y ambiental, y tramitación de licencias. Para ello remite a contratos de obra, actas de reuniones, acta de replanteo de 2 de enero de 2019, contratos firmados por el director del hotel como apoderado del Sr. **Dyw**, la solicitud de expediente de regulación de empleo de 1 de octubre de 2018, contratos de compraventa de plazas de garaje, contratos de servicios profesionales de arquitectos y project manager, y certificados de proveedores que describen la participación directa del Sr. **Dyw** en la selección de materiales y en la elección de la empresa constructora.

Asimismo, sostiene que la Administración niega indebidamente la implicación del Sr. **Dyw** basándose en la existencia de un poder otorgado al director del hotel. Afirma que dicho apoderamiento se limitaba a gestiones administrativas diarias propias de la explotación hotelera y que ello no excluye ni sustituye las funciones de dirección, que correspondían al Sr. **Dyw**. Añade que tareas como el control financiero, la gestión administrativa ante el Ayuntamiento y otros organismos, el asesoramiento legal y fiscal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la supervisión de la contabilidad eran realizadas directamente bajo su dirección.

Respecto al requisito de la remuneración, la reclamante señala que está acreditado que el Sr. **Dyw** percibió 3.000 euros durante el ejercicio 2018 por el ejercicio de sus funciones de dirección, cantidad que representa más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Remite al contrato de prestación de servicios suscrito con la entidad y a las nóminas correspondientes.

Además, sostiene que la Administración centra su argumentación en la estructura del órgano de administración de la sociedad, lo que considera irrelevante para determinar quién ejerce realmente las funciones directivas. Cita doctrina de la Dirección General de Tributos y jurisprudencia del Tribunal Supremo que establecen que lo determinante no es la denominación del cargo, sino la efectiva realización de funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la organización.

Finalmente, la reclamante afirma que la finalidad de la normativa aplicable es favorecer la continuidad y supervivencia de la empresa familiar, aliviando la carga fiscal derivada de la transmisión mortis causa cuando la actividad económica continúa en funcionamiento. Sostiene que en este caso concurren los requisitos legales para la aplicación de la reducción y que, por tanto, el recurso de alzada interpuesto por la Administración Tributaria de Andalucía no debe prosperar. Añade que existen pronunciamientos firmes del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y del Tribunal Supremo que reconocen la existencia de actividad económica en **LM**, S.L., lo que, por razones de seguridad jurídica, debe ser respetado.

Tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, la entidad está dirigida por un órgano de administración compuesto por cuatro administradores mancomunados que actuarán de forma mancomunada mediante firma mancomunada de dos de ellos, integrados por los siguientes grupos:

- Grupo A: Don **Bxy** y Doña **Axy**.
- Grupo B: Don **Dyw** y Doña **Eys**.

Esto implica, necesariamente, que el cargo de administrador realizado por Don **Dyw** necesita, indiscutiblemente, de la participación de la otra persona perteneciente al grupo A, esto es, Doña **Eys**. Sin embargo, tal y como ha recogido el Director en su recurso, algunas de las decisiones de la entidad eran adoptadas mediante acuerdo de Don **Dyw** y Don **Bxy**, lo cual no resulta admisible ya que cada uno de ellos pertenece a un grupo diferente, lo que implica que, Don **Dyw** no ejercía cargo de administrador.

Además de lo anterior, también consta que el cargo de administrador era gratuito y que, de los cuatro administradores, el único que percibía retribuciones clave A, empleados por cuenta ajena en general, era Don **Dyw**. Por tanto, este Tribunal Central concluye en este punto la misma conclusión alcanzada respecto de la entidad **LM**, S.L. Don **Dyw** no ejercía funciones de dirección en la entidad **TW** y tampoco percibía remuneraciones derivadas de su condición de administrador, por lo que, no se cumple el requisito de la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, no pudiéndose aplicar la reducción por adquisición mortis causa de participaciones de esta entidad.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR los presentes recursos, confirmando las resoluciones impugnadas.

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...

