

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2026

Sala 1.^a

R.G. 89/2026

SUMARIO:

IP. Exenciones. Participaciones en entidades. El contribuyente argumenta que, la resolución del TEAR no ha respondido a la alegada incorrecta determinación de la base imponible, toda vez que en la misma se habrían incluido unas participaciones en la entidad familiar que, a su entender, debieron considerarse exentas. Expone que, sin embargo, se analiza y se estima una cuestión referente al límite de conjunto de cuotas que no había sido planteada en la reclamación por no tener efectos en el presente expediente. El art. 35 LPACAP, obliga a la Administración a motivar los actos que en cada momento adopte. Sin embargo, la motivación sucinta no debe confundirse con la falta de motivación, siempre que reúna las exigencias mínimas. En este caso, la resolución confirma la correcta determinación de la base imponible. Debe recordarse también, que los órganos económico-administrativos, en el ejercicio de las funciones revisoras que el art. 237 LGT les concede, deben examinar todas las cuestiones de hecho y de derecho que plantee el expediente (no sólo las alegadas), siempre que no empeore la situación inicial del contribuyente (prohibición de reformatio in peius). Entrando en la alegación de vulneración de los principios consagrados en la CE, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas, atribuida en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al TC. Sin perjuicio de lo anterior, recuerda varias STC que desestiman recursos de inconstitucionalidad presentados frente al art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por el que se crea el ITSGF. Subsidiariamente, alega que la cuantificación de la base que declaró en la autoliquidación es incorrecta, ya que en la misma incluyó la participación ostentada (7,90 %) en el capital social de la entidad. Sin embargo, explica que lo correcto hubiera sido considerar dicha participación exenta, toda vez que reunía todos los requisitos previstos en el apartado Ocho. dos del art. 4 LIP. Expone el cumplimiento del requisito señalado en el apartado a), ya que la entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, extremo aceptado por la oficina gestora que en ningún momento cuestionó su cumplimiento. En cuanto al apartado b), considera acreditado el porcentaje de participación, ya que posee un 7,90% de participación (1,20% de forma directa y 6,70% de forma indirecta a través de otras participaciones societarias). En este punto, el Tribunal Supremo ha expresado que, a los efectos de entender cumplido los porcentajes de participación, sólo ha de computarse la participación directa en la entidad. En cuanto al apartado c), relativo a que el contribuyente ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad (no siendo suficiente con la mera pertenencia al Consejo de Administración) y perciba por su desempeño un cierto nivel de remuneraciones, el reclamante alega que dicho requisito se cumple por parte de uno de los miembros de su grupo de parentesco, aportando datos fiscales del progenitor en que se puede comprobar la efectiva percepción de remuneración por el ejercicio de sus funciones. Si bien sería preciso el examen de la autoliquidación de IRPF a fin de comprobar que la remuneración percibida representa efectivamente más del 50% de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Tampoco se ha acreditado ningún porcentaje de participación directa del padre en la entidad, por lo que procede rechazar esta alegación, al no haber acreditado de forma suficiente el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención pretendida.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 23-12-2025 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada tramitado con RG 00-00089-2026, interpuesto el 23-12-2025 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid en fecha 25-11-2025. Dicha resolución estima en parte, en primera instancia, la reclamación económico administrativa (número 28-11100-2025) interpuesta contra el acuerdo de la Administración de MUNICIPIO_1 de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la

Síguenos en...



Administración Tributaria (AEAT) de Madrid que resuelve el recurso de reposición confirmando la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) del ejercicio 2022. Cuantía de 1.504.914,74 euros.

SEGUNDO.- De la documentación obrante en el expediente, resulta:

- a) En fecha 25-07-2023, el obligado tributario presentó autoliquidación por el ITSGF (modelo 718) ejercicio 2022, del que resultó una cuota a ingresar por importe de 1.504.914,74 euros.
- b) Con fecha 02-08-2023, el obligado tributario presentó solicitud de rectificación de autoliquidación, solicitando la devolución de los ingresos realizados más sus correspondientes intereses de demora.
- c) En fecha 12-04-2024 la administradora (por suplencia) de MUNICIPIO_1, desestimando la rectificación, dictó resolución confirmada a su vez en reposición mediante acuerdo de fecha 01-07-2024.
- d) Interpuesta reclamación económico administrativa número 28-14716-2024 frente a la resolución del recurso de reposición, en fecha 24-01-2025 el TEAR de Madrid dictó resolución parcialmente estimatoria. En concreto, en la resolución se ordenó la retroacción de las actuaciones al momento anterior a la emisión de la propuesta por apreciar que se había producido en el procedimiento una falta de motivación generadora de indefensión, en tanto no se había dado respuesta a las alegaciones formuladas en relación con una exención de participaciones.
- e) Tras la retroacción de las actuaciones, se dictó una nueva resolución, igualmente denegando la solicitud de rectificación y que a su vez fue confirmada en reposición mediante acuerdo de fecha 27-05-2025.
- f) El obligado tributario interpuso reclamación económico administrativa frente a la resolución de recurso de reposición, a la que se asignó número 28-11100-2025. En fecha 25-11-2025, el TEAR de Madrid dictó resolución en primera instancia, estimando en parte la reclamación.
- g) Frente a la resolución del TEAR, el obligado tributario interpuso el presente recurso de alzada al que se asignó RG 00-00089-2026, mediante escrito en el que planteó cuantas cuestiones entendió convenientes a su derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

La conformidad a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- De acuerdo con lo que se desprende de las alegaciones formuladas, la cuestión previa de índole formal que plantea el presente recurso consiste en determinar si la resolución impugnada está correctamente motivada. Particularmente, el recurrente argumenta que, en línea con la situación de indefensión ya sufrida durante el procedimiento gestor, la resolución del TEAR no ha realizado ninguna mención que responda a la alegada incorrecta determinación de la base imponible toda vez que en la misma se habrían incluido unas participaciones en la entidad familiar (**JP SA**) que, a su entender, debieron considerarse exentas. En definitiva, alega ante este TEAC la ausencia de contestación en cuanto a la cuantificación de la base imponible y expone que, sin embargo, se analiza y se estima una cuestión referente al límite de conjunto de cuotas que no había sido planteada en la reclamación por no tener efectos en el presente expediente, como se concluye en el acuerdo de ejecución con que la AEAT dio cumplimiento a la resolución del TEAR. En conclusión, el reclamante termina solicitando de este TEAC que, tras el análisis de toda la documentación obrante en el expediente, dé respuesta a todas las cuestiones planteadas, acuerde la anulación de la resolución del TEAR y ordene admitir la rectificación de la

Síguenos en...



autoliquidación por el ITSGF con la consiguiente devolución de la cantidad ingresada acompañada de los correspondientes intereses de demora.

Ciertamente, el vigente artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), obliga a la Administración a motivar los actos que en cada momento adopte, debiendo contener los mismos al menos una sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho. Esta exigencia de motivación tiene como finalidad evitar la indefensión, por desconocimiento o imposibilidad de reacción del obligado tributario frente al actuar de la Administración. Sin embargo, la motivación sucinta no debe confundirse con la falta de motivación, siempre que reúna las exigencias mínimas que permitan comprender las razones que condujeron a la conclusión plasmada en el acto administrativo.

En este punto, conviene precisar que en la resolución ahora recurrida se confirma, señalando que la base imponible se encuentra correctamente determinada, la cuantificación de la misma contenida en el acuerdo de la oficina gestora que se desestima la pretendida exención del paquete societario. Así las cosas, cabe plantearse si la resolución analizada ha incurrido en incongruencia omisiva que, como se indica en Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 17-12-2012 (recurso n.º 336/2011):

«La incongruencia omisiva se produce cuando se deja sin respuesta a alguna de las pretensiones sometidas a consideración por las partes, de modo que el fallo contiene menos que lo pedido en las pretensiones de las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución; pues para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento a su pretensión, pudiendo ser suficiente, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita una respuesta individualizada y expresa respecto de alegaciones concretas no sustanciales

En esta misma línea, este TEAC en Resolución de fecha 18-06-2015 RG 00-01864-2012 DYCTEA, señala como criterio:

Debe apreciarse incongruencia omisiva cuando el órgano resolutorio deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente este silencio como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución.

Llegados aquí, este TEAC comparte con la reclamante la apreciación de que el TEAR debió ofrecer una contestación más pormenorizada ante la cuestión planteada relativa a la pretendida exención de las participaciones poseídas de la entidad familiar. Sin embargo, con independencia del grado de acierto de la argumentación vertida en la resolución y de que se haya podido prescindir de explicación suficiente en cuanto a la inadmisión de la exención de las participaciones, lo cierto es que el interesado en ningún momento solicita la retroacción de las actuaciones, sino que persigue un pronunciamiento de este TEAC entrando a conocer la cuestión, pretensión a la que accedemos por obvias razones de economía procesal, celeridad y eficacia.

Por otra parte, en cuanto a la estimación realizada por el TEAR de una cuestión no alegada por el obligado tributario, debe recordarse que los órganos económico-administrativos, en el ejercicio de las funciones revisoras que el artículo 237 de la LGT les concede, deben examinar todas las cuestiones de hecho y de derecho que plantee el expediente (no sólo las alegadas), siempre que no empeore la situación inicial del contribuyente (prohibición de *reformatio in peius*).

CUARTO.- Entrando ya en la alegación que se refiere a la vulneración de los principios consagrados en la Constitución Española (CE), el recurrente se refiere por una parte a la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima (9.3 CE) por cuanto el ITSGF extiende sus efectos al ejercicio 2022, afectando a situaciones producidas con anterioridad a su entrada en vigor sin permitir a los destinatarios adoptar decisiones encaminadas a minorar la carga tributaria asociada al impuesto. Asimismo, por otra parte, considera infringido el derecho a la igualdad (artículo 14 CE) en la medida en que, para un mismo patrimonio y en unas mismas condiciones, se produce un trato desigual en función de la residencia del contribuyente (sólo deben satisfacer el impuesto los residentes en Comunidades Autónomas en las que el

Impuesto sobre el Patrimonio esté bonificado total o parcialmente), señalando que tampoco se ha cumplido la finalidad armonizadora que se perseguía con la aprobación del Impuesto por no exigirse el mismo en los territorios forales.

Así las cosas, hemos de analizar la alegación según la cual la cuota tributaria autoliquidada e ingresada (cuya devolución deniega la oficina gestora) no resulta conforme a Derecho al traer causa de una norma inconstitucional, el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por el que se crea el ITSGF.

Sin embargo, tal como acertadamente señaló el TEAR en la resolución ahora impugnada, debe recordarse que es doctrina reiterada y constante de este TEAC que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución Española (CE), ya que, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional (TC). En este sentido cabe citar, entre otras muchas, las resoluciones de este TEAC de 20 de octubre de 2010 (R.G. 7373/08), 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 20 de enero de 2010 (R.G. 980/10), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), etc.

En el mismo sentido el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. casac. 113/2017, si bien referido al ámbito del recurso de reposición pero extensible a la vía económico-administrativa, en su Fundamento de Derecho Tercero expresa:

<8. Las administraciones públicas, todas y cualquiera de sus órganos, carecen de esa facultad en el seno de los procedimientos para adoptar sus decisiones singulares, ya inicialmente, ya en vía de recurso. Ante la ley deben someterse sin discusión alguna, ni siquiera pueden cuestionar su validez para que el Tribunal Constitucional, que al efecto goza de un monopolio exclusivo y excluyente, se pronuncie. Por lo tanto, un recurso administrativo de reposición sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto administrativo impugnado resulta manifiestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido. Ante tal planteamiento, al órgano administrativo llamado a resolverlo no le queda otra opción que desestimar por no poder pronunciarse sobre los fundamentos de la pretensión impugnatoria, incluso en el hipotético caso de que los comparta.>

En consecuencia, este TEAC carece de competencia para pronunciarse sobre la adecuación de una norma a la CE, pues esta función ha sido encomendada en nuestro ordenamiento jurídico al TC.

Sin perjuicio de lo anterior, conviene recordar que cinco Sentencias del Tribunal Constitucional (STC) han desestimado los correspondientes recursos de inconstitucionalidad presentados contra el referido artículo 3.

Concretamente, la STC 149/2023, de 7 de noviembre, ha desestimado la vulneración de los artículos de la Constitución 9.3 (principio de seguridad jurídica); 31.1 (principios de capacidad económica y no confiscatoriedad); 156.1 y 157.3 (régimen de financiación autonómica) y 23.2 (competencias de los parlamentarios).

Las SSTC 170/2023 y 171/2023, ambas de 22 de noviembre, han reiterado la desestimación de la vulneración de los artículos de la Constitución 9.3 (principio de seguridad jurídica) y 23.2 (competencias de los parlamentarios).

La STC 189/2023, de 12 de diciembre, ha desestimado la vulneración de los artículos de la Constitución 23.2 (competencias de los parlamentarios); 66.2 (potestad legislativa); 87 (iniciativa legislativa); 31.1 (principios de capacidad económica e igualdad tributaria) y 9.3 (principio de seguridad jurídica).

La STC 190/2023 de 12 de diciembre, ha desestimado la vulneración de los artículos de la Constitución 156.1 y 157.3 (competencias normativas de las Comunidades Autónomas y autonomía financiera de las mismas); 23.2 (competencias de los parlamentarios); 9.3 (principio de seguridad jurídica); 14 (principio de igualdad) y 31.1 (principios de capacidad económica e igualdad tributaria).

Así pues, a pesar de las apreciaciones del recurrente, lo cierto es que en las Sentencias precitadas el TC ha desestimado la pretensión de que el artículo 3 vulnere los referidos preceptos de la Constitución,

Síguenos en...



lógicamente de forma definitiva e indiscutible. El artículo 38 de su Ley Orgánica (Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre) dispone que:

"Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dos. Las sentencias desestimatorias dictadas en recursos de inconstitucionalidad y en conflictos en defensa de la autonomía local impedirán cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional."

QUINTO.- Subsidiariamente, la recurrente también alega que la cuantificación de la base que declaró en la autoliquidación es incorrecta, ya que en la misma incluyó la participación ostentada (7,90 %) en el capital social de la entidad **JP**, S.A. (NIF ...). Sin embargo, explica que lo correcto hubiera sido considerar dicha participación exenta, toda vez que reunía todos los requisitos previstos en el apartado Ocho. dos del artículo 4 de la Ley 9/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), cuyo tenor dispone que:

"Ocho. Estarán exentos de este Impuesto:

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

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:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

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

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

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

Síguenos en...

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

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

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

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

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

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.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."

Esta alegación ya fue rechazada por el administrador de MUNICIPIO_1 en el acuerdo de resolución del recurso de reposición, señalando que, con la documentación aportada, no se había acreditado debidamente el cumplimiento de los requisitos exigidos en el precepto transcrito, particularmente en los apartados b) y c). Así las cosas, con ocasión de la reclamación presentada ante el TEAR, el interesado insistió en esta cuestión, acompañando sus alegaciones de documentación acreditativa adicional.

Al hilo de esta cuestión, debemos detenernos en el hecho de que el contribuyente haya presentado documentos adicionales en la vía económico-administrativa. En este punto, cabe destacar que, en principio, la presentación de pruebas en los procedimientos de aplicación de los tributos para desvirtuar los criterios sostenidos por la Administración, debe realizarse durante la sustanciación del procedimiento en cuestión, dando al órgano actuante la oportunidad de valorar las pruebas de que se disponga. Con ello se trata de evitar que el derecho a formular alegaciones y aportar documentos se extienda hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria, lo que es contrario a un elemental orden procesal y podría dar lugar a situaciones de abuso en casos en que el interesado hubiera podido presentar las pruebas con anterioridad.

No obstante lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo, de 20/04/2017 (recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016) ha matizado la posibilidad de aportación de pruebas una vez concluido el procedimiento inspector, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado.

Por lo tanto, a la vista del criterio sentado por el Alto Tribunal, este TEAC se ha pronunciado en resolución de 30-10-2023 en recurso de unificación de criterio (00-08923-2022), en el siguiente sentido:

<1.- Cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aun cuando la falta de aportación

de dichas pruebas le fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. De este modo:

a) Cuando no se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea.

b) Cuando se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos no tomarán en consideración las pruebas presentadas de forma extemporánea.

2.- No mediando abuso procesal y procediendo, por ende, la valoración de las nuevas pruebas por el órgano de revisión, pueden producirse las situaciones siguientes:

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, se estimará, sin más, dicha pretensión.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimará, sin más, esta última.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimará, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas.>

En definitiva, cabe la admisión de pruebas que, no habiendo sido aportadas previamente, justifiquen de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal lo que en el procedimiento inspector no haya resultado acreditado, siempre que la valoración de las mismas no implique exceder la facultad revisora propia de los órganos económico-administrativos. Por lo tanto, desde esa perspectiva y teniendo en cuenta que ante la falta de mención respecto de esta cuestión en la resolución del TEAR el interesado solicita un pronunciamiento de este TEAC en cuanto al fondo de la misma, analizaremos la documentación ahora aportada, en conexión además con la que ya obraba en el expediente administrativo.

Así las cosas, el reclamante comienza exponiendo que la entidad **JP** no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, pudiendo comprobarse que se trata de una empresa cotizada cuya actividad, según se constata en la página web de la CNMV se incluye en el sector "Energía y Agua/Energía Eléctrica". Con esta explicación, el reclamante considera justificado el requisito señalado en el apartado a) del artículo transcrito, extremo aceptado por la oficina gestora que en ningún momento cuestionó su cumplimiento.

Entrando en el apartado b) del artículo, relativo al porcentaje de participación, el reclamante considera que el mismo se acredita por cuanto a título individual posee un 7,90% de participación (un 1,20% de forma directa y un 6,70% de forma indirecta a través de otras participaciones societarias). En este sentido, explica que, en un primer momento justificó la titularidad indirecta mediante los modelos 200 presentados por **XZ SL** y por la entidad **NH**, correspondientes al ejercicio 2022. De lo consignado en dichos modelos se constata que el obligado tributario es titular del 100% del capital social de **XZ** y que ésta posee un 20% de **NH** que a su vez ostenta una participación del 33,62% en **JP**. Como la oficina gestora consideró insuficiente esta justificación por tratarse de declaraciones unilaterales de las sociedades, en la vía económico administrativa el interesado aportó copia del Registro Mercantil donde se constata la unipersonalidad de **XZ SL** y copia del Libro de socios legalizada en el Registro Mercantil de la entidad **NH**, así como copia de las páginas de la información fiscal de **NH** emitida por el BANCO_1. Asimismo, para justificar la participación directa se aportó copia del extracto bancario de BANCO_2 en que se comprueba la titularidad de 1.506.460 acciones que suponen un 1,20% del total de **JP**.

Llegados a este punto, resulta que el obligado tributario ha acreditado un porcentaje total de participación en **JP** del 7,90%, si bien sólo un 1,20% de titularidad es directa, siendo el 6,70% restante de su propiedad pero a través de otras participaciones societarias.

En este punto, conviene traer a colación el pronunciamiento del Tribunal Supremo, sala de lo Contencioso-Administrativo, en la Sentencia 1881/2020, de 18 de junio de 2020 (recurso de casación 5159/2017) que, en su Fundamento de Derecho Cuarto, estableció el siguiente contenido interpretativo en cuanto a la participación indirecta:

<CUARTO. Cuestión debatida.

Síguenos en...



(...)

1. En primer lugar, considera la Sala, coincidiendo con la sentencia impugnada, que la participación indirecta no se compadece con los términos del artículo 4.Ocho Uno de la LIP y el artículo 3.1 del Reglamento, en cuanto que exige que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial exenta, ni con los términos del art. 4. Ocho. Dos c) de la LIP que exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad.

2. En segundo lugar, esta interpretación es la que mejor se acomoda al fundamento de la exención y a la naturaleza de la empresa familiar.

En efecto, ya se ha expuesto por esta Sala que con el beneficio fiscal en cuestión, el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", siendo la reducción prevista en el precepto - art. 20.2 c) de la Ley 29/1987- consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento.

También resulta más ajustada a la naturaleza de las empresas familiares que, como recoge la sentencia impugnada, son "aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí" y que, por tanto, sus miembros son personas físicas y como tales sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que se corrobora por el hecho de que el desarrollo de la actividad debe ejercerse de forma habitual y directa por el sujeto pasivo, persona física, como dispone el artículo 4.Ocho.Uno, primer inciso, de la LIP.

3. En tercer lugar, atendiendo a una interpretación finalista de la norma, que pretende amparar la titularidad directa de las participaciones de los miembros, personas físicas, de la empresa familiar, no de las participaciones de esos miembros en otras empresas participadas.

4. En cuarto lugar, atendiendo a la claridad de los términos del Real Decreto 1704/2009, cuyo artículo 4.1 dispone que "quedarán exentas en el IP las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente", añadiendo el artículo 5.2 que "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 otras entidades."

La claridad de estos preceptos, en principio, excluiría mayor discusión.

Frente a ello, no cabe cuestionar la aplicabilidad de los preceptos reglamentarios referidos al impuesto sobre sucesiones, pues el artículo 4 de la LIP, al que se remite expresamente el artículo 20.2.c) de la LISD, contiene, a su vez, una remisión expresa al desarrollo reglamentario para determinar los requisitos que deben cumplir las participaciones en entidades para poder ser objeto de exención, al señalar el apartado Ocho.Tres del precepto que:

"Tres. Reglamentariamente se determinarán:

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

A su vez, el Capítulo II del Real Decreto 1704/1999, del que forman parte los artículos 4.1 y 5.2 aplicados por la sentencia impugnada, tiene por título el de "Participaciones en entidades".

En consecuencia, si el artículo 20.2.c) LISD declara aplicable la reducción únicamente a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 ", y dicho apartado Octavo del artículo 4, en su punto Tres, se remite expresamente al desarrollo reglamentario para determinar las condiciones que han de cumplir las participaciones en entidades, es obvio que los artículos 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, aplicados por la Sala de instancia, resultan aplicables al Impuesto sobre Sucesiones.

Síguenos en...

5. Por último, de admitirse la participación indirecta, como pretenden los recurrentes, determinaría que la reducción del 95% para el impuesto sobre sucesiones tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del impuesto sobre el patrimonio, ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, impuesto sobre sucesiones, pero no podrían ser objeto de exención en este, impuesto sobre el patrimonio, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del artículo 20.2.c) LISD que dispone, como se ha expuesto, que se aplique la reducción a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991">.

Por lo tanto, de acuerdo con la interpretación fijada por el TS, este TEAC considera que, a los efectos de entender cumplido los porcentajes de participación previstos en la letra b) del citado artículo 4.Ocho.dos LIP, sólo ha de computarse la participación directa en la entidad.

Este mismo criterio, apoyándose en la citada sentencia del TS, es el sostenido por la Dirección General de Tributo (DGT) en las contestaciones de fecha 19-11-2021 CV2945-2021 y de fecha 20-08-2021 CV2374-2021.

Por tanto, en aplicación del criterio anterior de considerar exclusivamente la participación directa, no puede entenderse acreditado el porcentaje de titularidad exigida por el apartado b) del artículo 4.Ocho.dos LIP para el acceso a la exención pretendida, ya que la participación directa de la entidad **JP** por parte del obligado tributario es del 1,20 %.

Por último, en cuanto al apartado c), relativo a que el contribuyente ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad (no siendo suficiente con la mera pertenencia al Consejo de Administración) y perciba por su desempeño un cierto nivel de remuneraciones, el reclamante alega que dicho requisito se cumple por parte de uno de los miembros de su grupo de parentesco, su padre quien también es accionista de **JP**. A estos efectos, en el curso de la comprobación se aportaron los datos fiscales del progenitor en que se puede comprobar la efectiva percepción de remuneración por el ejercicio de sus funciones de consejero en la entidad **JP**.

En este punto, hemos de precisar que, si bien en los datos fiscales aportados figura la información señalada, sería preciso el examen de la autoliquidación de IRPF a fin de comprobar que la remuneración percibida de **JP** representa efectivamente más del 50% de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Pero además, de nuevo nos encontramos con que no se ha acreditado ningún porcentaje de participación directa del padre en **JP**, en los términos exigidos en la STS ya referenciada que, en cuanto al apartado c) es absolutamente contundente. En concreto, basta con reproducir la cuestión a que se da respuesta en el recurso de casación, que se expresa:

<Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

[...] Determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas.>

Por todo lo expuesto, procede rechazar esta alegación, toda vez que el obligado tributario (a quien incumbe la carga probatoria) no ha acreditado de forma suficiente el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención pretendida.

Por lo expuesto,

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

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

