TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 956/2025 de 14 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 2197/2023

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. *Actividad económica de arrendamiento de inmuebles. Contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.* El Tribunal Supremo considera que para aplicar la reducción del 95 por ciento prevista en el artículo 20.2.c) Ley ISD, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley IRPF, sin que sea preciso justificar dicha contratación desde un punto de vista económico. La interpretación realizada respecto a otros impuestos (IRPF, sociedades patrimoniales en el impuesto sobre sociedades etc.), no resulta automáticamente trasladable al Impuesto sobre sucesiones, dada la interpretación finalista que debe hacerse de las normas implicadas, pues lo que la ley persigue no es sino la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite su transmisión evitando una eventual liquidación y favoreciendo la continuidad de dichas empresas. Lo que el legislador habría hecho con esta previsión, a efectos de la reducción del Impuesto sobre sucesiones, es introducir una regla tendente a dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes, de forma que exigir un requisito adicional, como es la necesidad de justificar la contratación desde un punto de vista económico, supone introducir incertidumbre e inseguridad jurídica, pues no se sabría cuál sería esa mínima carga de trabajo que requiriera, en cada caso, desde la perspectiva de la lógica económica, contar con un local exclusivo y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, como instrumentos al servicio de esa ordenación de medios materiales y humanos.
Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Se ha utilizado implícitamente la vía de la simulación a los fines de regularización, pero sin declararla, solapándola como la falta de uno de los requisitos exigidos por la norma para que exista actividad económica.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO
T R I B U N A L S U P R E M O
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 956/2025
Fecha de sentencia: 14/07/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 2197/2023
Fallo/Acuerdo:
Fecha de Votación y Fallo: 01/07/2025
Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde
Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
Transcrito por: CCN

Nota:
R. CASACION núm.: 2197/2023
Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 956/2025
Excmos. Sres. y Excmas. Sras.
D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde
D. Manuel Fernández-Lomana García
D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 14 de julio de 2025.
Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **2197/2023,**interpuesto por la procuradora doña Pilar Morellón Usón, en representación de **Dª Yolanda, Dª Araceli, D. Emilio, Dª Ana María, Dª Adoracion y Dª Amanda,** contra la sentencia núm. 3/2023, de 9 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso núm. 389/2020 y acumulado 418/2020.
Han comparecido como recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO,** bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN,** representada y asistida por Letrado de su Servicio Jurídico.
Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO
PRIMERO. Resolución recurrida en casación.
1.Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 3/2023, de 9 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que desestimó la petición principal e inadmitió la subsidiaria del recurso núm. 389/2018 interpuesto por los hermanos Yolanda Araceli Emilio Ana María Adoracion Amanda, y desestimó el recurso núm. 418/2018 interpuesto por el Gobierno de Aragón, contra la resolución de 30 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional [«TEAR»] de Aragón, que estima parcialmente las reclamaciones económico-administrativas formuladas frente a seis actos de liquidación definitiva, referidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:
«FALLO: PRIMERO.- Desestimamos la petición principal e inadmitimos la subsidiaria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por DOÑA Yolanda, DOÑA Araceli, DON Emilio, DOÑA Ana María, DOÑA Adoracion, y DOÑA Amanda contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente sentencia.
SEGUNDO.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el GOBIERNO DE ARAGÓN contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente sentencia.
TERCERO.- No hacemos expresa condena en costas de ambos recursos».
2.La Sala de instancia dictó auto en fecha 19 de enero de 2023, rectificando los errores materiales sufridos en la sentencia dictada.

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.
1.La procuradora doña Pilar Morellón Usón, en representación de doña Yolanda, doña Araceli, don Emilio, doña Ana María, doña Adoracion y doña Amanda preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.
Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifican como infringidos: el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»]; en relación con los artículos 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones [«LISD»]; 131.3 del Decreto-Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de

Aragón en materia de tributos cedidos; y 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«IP»].

2.La Sala de instancia, por auto de 30 de marzo de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la representación procesal de doña Yolanda, doña Araceli, don Emilio, doña Ana María, doña Adoracion y doña Amanda, como parte recurrente, y la Abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, y el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en la representación que ostenta, como recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 10 de abril de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.".

2.La procuradora doña Pilar Morellón Usón, actuando en representación de doña Yolanda, doña Araceli, don Emilio, doña Ana María, doña Adoracion y doña Amanda, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 3 de junio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce que las cuestiones relativas tanto a la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles por parte de la entidad mercantil Sociedad Patrimonial Vamar, S.L., como a la existencia del local y del empleado a jornada completa, nunca han sido cuestiones controvertidas (ni en vía económico-administrativa ni, posteriormente, en vía judicial). Ahora bien, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón objeto del presente recurso de casación, se concluyó que no se consideraba ni necesario ni justificado que la entidad mercantil Sociedad Patrimonial Vamar, S.L. (cuyas participaciones heredaron los recurrentes) tuviese que disponer de una persona empleada en régimen de jornada completa para la gestión de los arrendamientos, al entender que la carga de trabajo de dicho trabajador no justificaba en absoluto los costes que se derivaban para la sociedad por su contratación.

La recurrente discrepa de la postura mantenida por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, y ello por cuanto al concurrir los dos requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en la versión vigente en el momento en el que se produjo el devengo del impuesto) los hoy recurrentes tienen derecho a aplicarse la reducción de continua mención. Defender lo contrario, esto es, "[...] que cumplidos los dos requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la actividad realizada por la SOCIEDAD PATRIMONIAL VAMAR, S.L., no es una actividad económica supondría adoptar una postura contraria a la mantenida por el legislador en la redacción de la norma".

Cita la STS de 27 de noviembre de 2014, en la que afirma que el Tribunal Supremo entendió, en el ámbito del Impuesto de Sociedades, que la actividad de arrendamiento desarrollada por la actora no era una actividad económica por cuanto no se había probado la existencia de local o empleado destinado en exclusiva a dicha actividad empresarial. Aplicada, a *sensu contrario,*al caso que se examina, en el que concurren ambos requisitos, concluye que "[...] es manifiesto que la actividad de arrendamiento de inmuebles que lleva a cabo la entidad mercantil SOCIEDAD PATRIMONIAL VAMAR, S.L., es una actividad económica, y por lo tanto, resulta conforme a Derecho la reducción del 99% en la base imponible del valor neto de las participaciones de la empresa familiar, SOCIEDAD PATRIMONIAL VAMAR, S.L., efectuada por mis representados en las liquidaciones que presentaron del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (modalidad Sucesiones)".

Cita, asimismo, la STS núm. 2528/2016, de 29 noviembre, de la que colige que la existencia de un empleado y de local afecto a la actividad son condición suficiente para entender que nos encontramos ante una actividad económica.
Señala que la razón por la que se desestimó el recurso interpuesto por los hoy recurrentes fue porque el Tribunal Superior de Justicia de Aragón exige un requisito adicional no previsto en la norma, que es el de *razonabilidad económica,*concepto que no se encuentra amparado por la norma.
Esgrime que los criterios interpretativos de los artículos 12 de la Ley General Tributaria y 3.1 del Código Civil, no han sido tenidos en consideración de forma adecuada en la sentencia impugnada, por lo que no cabe duda de la vulneración del artículo 3.1 CC (y consecuentemente del artículo 12.1 LGT). Alude a la interpretación literal de la norma, de la que, a su juicio, se desprende el carácter imperativo de la consecuencia de la concurrencia de los dos requisitos establecidos en el mismo, *"que no es otra que la calificación como actividad económica del arrendamiento de inmuebles";*y a la finalidad del precepto, que es *"establecer los requisitos mínimos para entender que una actividad es una actividad económica".*
Con cita de las SSTS 801/2020, de 18 de junio 2020, de 18 de marzo de 2009, 6 de febrero de 2014, núm. 2677/2016, de 20 diciembre de 2016, y de la Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 (94/1069/CE), concluye que "[...] la voluntad perseguida por el legislador con la inclusión de la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley de Sucesiones, era y es garantizar la continuidad de las empresas. Por ello, introdujo una serie de reducciones tendentes a disminuir la carga fiscal de la sucesión. Reducción que, en el caso de mis representados, pasaba por cumplir los requisitos del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".
Deduce las siguientes pretensiones y pronunciamientos:
"[...] lo que se pretende es que este Tribunal concluya que para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin que sea preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico.
Por ello, dado que en el caso concreto que nos ocupa, no se ha cuestionado nunca que la entidad mercantil SOCIEDAD PATRIMONIAL VAMAR, S.L., realizara la actividad de arrendamiento de inmuebles, y tampoco se ha cuestionado que, para ello, dispusiera de un local afecto únicamente a dicha actividad así como de un empleado contratado a jornada completa, es manifiesto que se cumplen los requisitos del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que dicha actividad sea considerada una actividad económica.
En consecuencia, al ser considerada una actividad económica, mis representados tienen derecho a aplicarse la reducción contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo, en consecuencia, improcedentes las liquidaciones emitidas por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón, debiendo anularse las mismas".
Termina suplicando a la Sala:
"[...] dicte una Sentencia mediante la que, con estimación íntegra del presente recurso, case la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón Número 3/2023, de fecha 9 de enero de 2023 por ser la misma contraria a Derecho, concluya que para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin que sea preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico, reconozca a favor de mis mandantes las situaciones jurídicas individualizadas igualmente identificadas y justificadas, y todo ello con la oportuna condena en costas a la parte recurrida".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.
1.El Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en la representación que ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 15 de julio de 2024.
Alega que lo que se trata de interpretar es si el artículo 27.2 de la LIRPF responde a un concepto que podríamos denominar "formalista", en el sentido de considerar que el arrendamiento de bienes inmuebles se define por el legislador como una actividad económica a partir de la simple

acreditación de contar para su gestión y ordenación con, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa; o si, por el contrario, responde más bien a un concepto que podríamos calificar como "sustantivo", que hilvanaría con lo establecido en el apartado 1 del mismo artículo 27, en el sentido de considerar que el arrendamiento de bienes inmuebles se define como una actividad económica cuando se desarrolla a partir de una ordenación de factores de producción, entre los que debe incluirse, al menos, una persona empleada con contrato laboral y cuya intervención en la actividad en régimen de jornada completa resulta necesaria para el desempeño de la misma, ya sea por su volumen, por su complejidad o por otras circunstancias, de tal forma que constituye un dato presuntivo de esa organización de factores.

Cita la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2012, recurso de casación núm. 1658/2008, relativa al IRPF, de la que colige que "[...] parece rechazar lo que hemos denominado interpretación "formalista" de dichas normas, al considerar que la simple presencia de los requisitos del local y de la persona empleada no determina que, indefectiblemente, se deba considerar que estemos ante una actividad económica, valorando la presencia de esos elementos como "meros indicios" de la existencia de una actividad de ese tipo" y la STS de 14 de junio de 2017, recurso de casación núm. 261/2016, relativa a la aplicación del régimen de las sociedades patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades [«IS»], que se inscribe también en la misma línea interpretativa que la anterior, al señalar que la simple existencia de un local y un empleado no es un hecho que implique, por sí mismo, la realización de una actividad económica, lo que sólo se dará cuando haya una ordenación de los medios de producción para la obtención de beneficios, para lo cual deberá atenderse a las circunstancias de la realidad societaria en su conjunto.

Señala, como especialmente relevante a los fines examinados, la STS de 7 de diciembre de 2016, recurso de casación núm. 3748/2015, relativa también a la aplicación del régimen de las sociedades patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades en los periodos 2004 y 2005, y reproduce su FJ quinto.

En suma, considera que ya hay establecida doctrina jurisprudencial sobre la cuestión de fondo que subyace en el presente recurso de casación, materializada -cuando menos- en las tres sentencias referidas, principalmente, o más ampliamente desarrollada, en la sentencia de 7 de diciembre de 2016.

Añade que este mismo criterio interpretativo es el que viene aplicando el Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»] desde hace varios años, citando sus resoluciones de 3 de diciembre de 2009 (RG 254-2006), de 17 de marzo de 2010 (RG 4559-2009) y de 7 de abril de 2010 (RG 4305-2009), entre otras.

Seguidamente analiza si esta doctrina se puede trasladar a los supuestos de aplicación de la reducción en el ISD y considera que la respuesta a esta cuestión sólo puede ser afirmativa. La remisión a lo establecido en la LIRPF para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, que formula el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP a los efectos de aplicar la exención en dicho impuesto, se ha mantenido sin variación durante todos esos periodos, por cuya razón, a juicio de la recurrida, no hay motivo alguno para variar, modificar o matizar la doctrina jurisprudencial mencionada en el apartado anterior en relación con la aplicación de dicha exención y, por ende, a la aplicación de la reducción en el ISD, a las empresas arrendadoras, en relación con los hechos imponibles realizados en el intervalo comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2014, como ocurre en el caso que ha dado lugar a este recurso de casación.

Concluye que durante los periodos 2007 a 2014, inclusive, las sociedades arrendadoras de bienes inmuebles podían tener acceso a los beneficios fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión contenido en el Texto Refundido del IS, aun cuando la actividad que realizaban no pudiera considerarse como una actividad económica en los términos en que se define en el artículo 27.2 de la LIRPF; sin embargo, durante esos mismos periodos, las participaciones en esas sociedades que fueran objeto de una transmisión "mortis causa" sujeta al ISD sólo tendrían acceso a la reducción en dicho impuesto si les resultaba aplicable la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en sede del causante, para lo cual se requería (y se sigue requiriendo) que la actividad de arrendamiento se considere una actividad económica conforme a lo establecido en dicho artículo 27.2 de la LIRPF, por razón de la remisión que la LIP realizada a la LIRPF a estos efectos.

Sostiene la conveniencia de que la sentencia que se dicte aclare "[...] que una actividad de arrendamiento de bienes inmuebles realizada sin contar con al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa no puede calificarse, en ningún caso, como una actividad económica, por haber establecido expresamente el legislador en el artículo 27.2 de la

LIRPF esa exigencia adicional a la ordenación de factores de producción a que se refiere el apartado 1 del mismo artículo, lo que debe interpretarse -en palabras del propio Tribunal Supremo- como un "dato presuntivo" de la existencia de una actividad económica en las actividades de arrendamiento inmobiliario, al inferir que la presencia de al menos una persona empleada para realizar dicha actividad se muestra como un indicador de su configuración como actividad económica, siempre que resulte imprescindible o necesario para la empresa la intervención de ese empleado en régimen de jornada laboral completa por razón del volumen de contratos formalizados, por su complejidad o por otras circunstancias debidamente acreditadas que concurran en la actividad arrendadora".

Afirma que ninguna de las sentencias del Tribunal Supremo que se citan en el escrito de interposición del recurso de casación están respaldando la tesis de interpretación literal que defiende la parte recurrente; interpretación literal o formalista que, además, no resulta avalada por las sentencias del Tribunal Supremo que se han invocado.

En último término, alega que, aunque los hechos no son objeto de casación, es necesario que la interpretación de la jurisprudencia tenga coherencia con los hechos determinados por el legislador. A juicio de la parte, cuando el legislador exige un trabajador a tiempo completo es porque está exigiendo una carga de trabajo en la actividad de la empresa que justifique un trabajador a plena jornada y con los requisitos de una relación laboral. El legislador no exige un trabajador a tiempo completo para que no tenga trabajo a plena jornada.

Lo que el legislador quiere es que el trabajador tenga un volumen de trabajo que justifique su contratación, que no sea una contratación ficticia como ocurre en el presente caso y suponga un fraude para evitar el pago del impuesto de sucesiones por la transmisión de un patrimonio.

En definitiva, entiende que, en ningún caso, se podrá apreciar la existencia de actividad económica suficiente a los efectos del artículo 27.2 LIRPF si la contratación de un trabajador a tiempo completo no resulta justificada en términos de razonabilidad económica.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] se dicte sentencia por la que se desestime el presente recurso de casación".

2.La Abogada del Estado, emplazada también como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 19 de julio de 2024, en el que alega que, a la vista de la cuestión de interés casacional objetivo que se identifica en el auto de admisión, deben abordarse dos cuestiones: en primer lugar, si cabe exigir la aplicación de los requisitos previstos en el art. 27.2 IRPF para que el contribuyente se acoja al beneficio fiscal contenido en el artículo 20.2 c) LISD y, en segundo lugar, en caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, si la sentencia recurrida está realmente exigiendo la concurrencia de un requisito nuevo o es que simplemente considera que el cumplimento de uno de los requisitos exigidos por la Ley no se cumple, que es ficticio.

En relación con la primera cuestión, sostiene que la normativa autonómica aplicable al ISD remite expresamente a la normativa en materia del impuesto sobre el patrimonio y ésta exige, también de manera expresa, 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.

En relación con la segunda cuestión, concurrencia de los requisitos previstos en el art. 27.2 LIRPF, sostiene que la cuestión gravita en torno a la interpretación del concepto de "actividad económica", esto es "[...] si para entender que los obligados tributarios realizan actividades económicas y tener, por tanto, derecho a la deducción en el ISD, es menester efectuar una ordenación de medios materiales y personales o si dicho requisito no es necesario". Considera que tanto si acudimos a una interpretación literal, como a una interpretación sistemática e integradora del ordenamiento jurídico, como a una interpretación jurídica del concepto, cabe concluir que solamente se reputará 'económica' la actividad desarrollada cuando se acredite por el obligado tributario una ordenación de medios para el desarrollo de la referida actividad.

En el caso que nos ocupa no cabe afirmar, como se hace de contrario, que se esté exigiendo un requisito no previsto en la ley cuando se requiere que haya una ordenación de medios personales y materiales, sino que dicho requisito se desprende de una interpretación literal, sistemática y judicial del precepto en cuestión. No se trata tanto de que el tribunal *a quo*haya introducido un requisito nuevo, sino de que, examinado la realidad del supuesto que se le plantea, llega a la conclusión de que no se cumple con el requisito de tener una persona empleada a jornada completa. En definitiva, se trata de que la exención tributaria se aplique cuando se cumplen los requisitos exigidos por la ley para entender que se realiza una actividad económica, entre los que se encuentra tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Y en el

caso examinado la Sala llega a la conclusión de que todos los indicios apuntan a que la contratación era ficticia, evitando así una situación de fraude ley.
Sostiene que las pretensiones de los recurrentes deben ser desestimadas, y en cuanto a la fijación de jurisprudencia, considera que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:
"[...] Para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo cual exige en todo caso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa no sea ficticia.
Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.
Por providencia de 22 de julio de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.
Asimismo, por providencia de 23 de mayo de 2025, se designó ponente a la Excma. Sra. Dª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 1 de julio de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.
1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico.
2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge la sentencia impugnada en casación, son los siguientes:
2.1. Con fecha 28 de abril de 2013 se produjo el fallecimiento de doña Gabriela, madre de los hoy recurrentes, estando compuesta una parte de su herencia por el 90% de las participaciones de la entidad mercantil Sociedad Patrimonial Vamar, S.L.
Los recurrentes presentaron en plazo las correspondientes autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones aplicando la reducción del 99% en la base imponible del valor neto de las participaciones de la empresa familiar Sociedad Patrimonial Vamar, S.L., cuyo objeto social es el arrendamiento de bienes inmuebles, tanto viviendas como locales comerciales.
2.2. El Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón inició procedimiento de inspección en relación con dichas autoliquidaciones y concluyó dictando acuerdos de liquidación definitiva regularizando las autoliquidaciones por entender que no concurría el requisito de que la Sociedad Patrimonial Vamar, S.L, ejerciera una actividad económica.
2.3. Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAR, fue estimada en parte -en cuanto a la revisión del valor del ajuar doméstico- en resolución de 30 de junio de 2020, en la que concluye, por lo que aquí interesa:
"[...] Por otro lado, hemos de indicar que, a la vista de cuanto se ha expuesto, este Tribunal considera que la Inspección ha acreditado que no existía una carga suficiente de trabajo en la actividad de arrendamiento inmobiliario desarrollada por Sociedad Patrimonial VAMAR, S.L., que justificara la presencia de un empleado a jornada completa. Para llegar a dicha conclusión se han realizado las siguientes consideraciones:
- Pese a que el número de inmuebles afectos a la actividad sea de dieciséis, como indican los reclamantes, lo cierto es que en cuanto a catorce de ellos se contrató con la entidad Tregoten S.L. la búsqueda de arrendatarios y la confección de los contratos de respectivos arrendamiento. Respecto a los dos inmuebles restantes, uno se encuentra arrendado a una sociedad vinculada y el otro era objeto del mismo arrendamiento desde el ejercicio 2010. Esta situación excluye, a

la fecha del devengo, la realización de tareas de búsqueda de inquilinos para los inmuebles de la sociedad por parte del empleado de la misma.
- Tampoco desarrollaba éste las tareas referidas a la confección de nóminas y presentación de seguros sociales, puesto que ese servicio se contrató con MG, S.L.
- Las tareas de asesoramiento sobre temas laborales o fiscales complejos que aparecieran puntualmente también estaban externalizadas, al contratarse para ello con IBERINVER Consultores S.A.
- Así pues, las tareas a realizar por el empleado de la Sociedad Patrimonial VAMAR, S.L. quedaban restringidas a las de gestión general de la actividad, tales como emisión y recepción de recibos y facturas, llevanza de la contabilidad, confección y presentación de declaraciones fiscales y trato con entidades financieras, compañías de seguros o proveedores de servicios que, por otro lado, son las que se relacionan por los propios reclamantes.
- Este Tribunal no puede concretar con exactitud el tiempo diario que pueden llevar dichas tareas a un empleado medio, pero de las circunstancias expuestas resulta evidente que éstas no son en modo alguno suficientes para llenar una jornada laboral completa de cuarenta horas semanales prestadas de lunes a viernes (como se indica en el contrato cuya copia obra en los expedientes administrativos).
Así pues, debemos desestimar las alegaciones de los interesados y considerar probada por la Inspección la ausencia de carga de trabajo suficiente en la actividad de arrendamiento inmobiliario desarrollada por VAMAR, S.L., que justifique la contratación de una persona con contrato laboral y a jornada completa. Conforme a la normativa antes expuesta, lo anterior impide que se considere que dicha actividad tenga carácter empresarial. De ello resulta que las participaciones de dicha sociedad no se encontraban exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio y, en consecuencia, no resultaba de aplicación la reducción en el I.S.D. objeto de controversia.
Por lo tanto, consideramos ajustado a Derecho el motivo de regularización que acabamos de analizar".
2.4. Contra dicha resolución se interpuso por los interesados recurso contencioso-administrativo núm. 389/2020, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que dictó sentencia desestimatoria en fecha 9 de enero de 2023.
La sentencia, en esencia, señala que no se cumplen los requisitos para considerar que la sociedad familiar ejerciera una actividad económica, al haberse contratado los servicios de otra empresa distinta para la realización de todas las gestiones y actuaciones respecto de 14 de los 16 alquileres concernidos. Y en lo que se refiere a los dos únicos contratos de arrendamiento gestionados por dicha sociedad patrimonial, razona que el ubicado en Barcelona resulta un arrendamiento para uso y disfrute personal de una casa rural por parte de los miembros de la propia familia. Y en cuanto a la vivienda situada en Zaragoza, cuyo contrato sí está formalizado con una persona física ajena a la sociedad, no hay constancia de la existencia de incidencias que supusieran una carga de trabajo adicional a la mera emisión de los recibos y cobro de las rentas y su contabilización. Por ello, entiende que las tareas del empleado de la sociedad familiar quedaban resumidas en la práctica a la llevanza de la contabilidad y al archivo y clasificación de la documentación soporte. De este modo, examinando los asientos anotados en los libros diarios, y a la vista de los anotados en el libro diario del año 2012 y en los meses de enero a abril de 2013, extrae como conclusión que el trabajo realizado no llevaría más de un día o dos de trabajo al empleado en cada mes, tratándose de una secuencia de acciones que no pueden suponer más de media hora de trabajo al día.
En consecuencia, la Sala *a quo*concluye que no parece justificado en términos de razonabilidad económica contar con una persona empleada a jornada completa de ocho horas para realizar un trabajo que, de media, no podía suponer más de una hora de trabajo al día; siendo así que la contratación en esas condiciones de un empleado sólo puede obedecer a la obtención de otro tipo de beneficios, como sucede en este caso que conlleva realizar un cumplimiento formal o aparente de los requisitos fiscales exigidos para tener acceso a un trato fiscal privilegiado en el impuesto sobre patrimonio y en el impuesto sucesorio.

SEGUNDO. Marco normativo.
Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los siguientes preceptos.
1.El artículo 27 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»], relativo a los *"Rendimientos*

*íntegros de actividades económicas",*que en la redacción aplicable por razones temporales (devengo del impuesto), dispone que:

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

[...]

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

2.Por su parte, el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones «[LISD»], establece lo siguiente:

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

[...]

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

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1.Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional se contrae a determinar si, en el marco de la aplicación del beneficio fiscal de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la transmisión de participaciones sociales de una sociedad dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos

previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF o, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico.

2.La sentencia impugnada en casación, ratificando la resolución del TEAR de Aragón y los acuerdos de liquidación que se encuentran en el origen de la controversia, sostiene que "[...] no parece justificado en términos de razonabilidad económica contar con una persona empleada a jornada completa de 8 horas para realizar un trabajo que, de media, no podía suponerle más de una hora de trabajo al día. Ninguna empresa contrataría en esas condiciones a un empleado, sino (sic) fuera porque la contratación le reportase otro tipo de beneficios, como ocurre en este caso, en el que la contratación del empleado suponía realizar un cumplimiento "formal" o "aparente" de los requisitos fiscales exigidos para tener acceso a un trato fiscal privilegiado en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sucesorio".

Frente a ello, la parte recurrente esgrime, en esencia, que para aplicar la reducción prevista en el ISD en relación con la transmisión *"mortis causa"*de las participaciones sociales de una sociedad dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos de local y el empleado, a los que se refiere el artículo 27.2 de la LIRPF, aun cuando no esté justificada la contratación de la persona empleada en régimen de jornada completa desde un punto de vista económico. Funda su pretensión, básicamente, en la interpretación literal que realiza del artículo 27.2 de la LIRPF, que utiliza el modo imperativo -*"se entenderá"-,*y afirma que la sentencia impugnada en casación está exigiendo un requisito que no figura en la norma.

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

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

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

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

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

en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.
En consecuencia, y si bien no nos encontramos ante una cuestión que pueda considerarse totalmente nueva, sin embargo sí se hace aconsejable un pronunciamiento de esta Sala que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución e la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (FD cuarto).
5.Entrando a examinar la cuestión suscitada, la Sala considera que para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, sin que sea preciso justificar dicha contratación desde un punto de vista económico, con base en las siguientes consideraciones.
5.1. Hay que partir de que el único extremo controvertido tanto en vía económico-administrativa como en vía jurisdiccional ha sido la necesidad de justificar, desde un punto de vista económico, la contratación de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.
En efecto, tal como expone la recurrente, las cuestiones relativas a la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles por parte de la entidad mercantil Sociedad Patrimonial Vamar, S.L., y a la existencia de local y empleado a jornada completa, nunca han sido controvertidas ni en vía económico-administrativa ni, posteriormente, en vía judicial.
Partiendo de esa premisa, lo primero que sorprende a la Sala es que una sociedad, Sociedad Patrimonial Vamar, S.L., cuyas participaciones heredaron los hoy recurrentes, que venía realizando la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles sin ninguna discrepancia por parte de la Administración Tributaria, pueda serle negado que continúe realizando dicha actividad económica, concurriendo las mismas circunstancias a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones, cuando se trata de aplicar en las autoliquidaciones del impuesto la reducción, en este caso, del 99% en la base imponible del valor neto de las participaciones de la empresa familiar, y ello por considerar la Administración tributaria que para la aplicación de la referida reducción los dos requisitos de local y empleado a jornada completa son necesarios pero no "suficientes", debiendo analizarse la realidad económica de la sociedad.
Conforme ha declarado reiteradamente esta Sala, entre otras en STS 1933/2024, de 9 de diciembre (rec. 2347/2023), que reproduce los términos de la STS 1749/2024, de 31 de octubre (rec. 2262/2023), el momento determinante para comprobar si concurren los requisitos para aplicar la reducción examinada es el momento del devengo del impuesto, pues ese es el momento en que *"[...] se materializa el relevo en la empresa familiar".*
En nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011, rec. cas. 2124/2006 y 26 de octubre de 2012, rec. cas 6745/2009, nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) ISD en su modalidad de sucesiones. En uno y otro caso afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. En las dos sentencias se apoya la sentencia de 16 de diciembre de 2013, rec. cas. 28/2010, para manifestar que tanto en una como en otra se declara que el momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el artículo 24.1 de la ley. Añadíamos, en la de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que «[A]l tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión». Es cierto que no puntualizábamos cual era ese «último» periodo impositivo, pero de la solución dada al recurso se desprendía que era el ejercicio de renta que, con devengo anticipado por aplicación del artículo 12 de la Ley 40/1998, se había producido con la muerte del causante. Es decir, en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión *mortis causa*que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones. Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso. Lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa

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

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

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

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

En efecto, una adecuada comprensión del precepto legal que debe ser interpretado, el artículo 20.2.c) de la LISD, requiere acudir, no sólo a la interpretación gramatical o literal de la norma o de aquellas otras a que ésta se remite para la integración del concepto sino, muy en particular, a la interpretación finalista o teleológica, por virtud de la cual la adquisición *"mortis causa"*de la una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, está beneficiada de un régimen tributario especial, en protección de dicha empresa y su continuidad, que no solo beneficia al heredero, sino a la sociedad en su conjunto.

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

«Se han producido pronunciamientos jurisprudenciales sobre distinto supuestos y aún las peculiaridades de cada caso, si podemos señalar un **denominador común, cual es el de la continuidad de la actividad económica,**así se señala por parte de la correcurrida, Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando recuerda pronunciamientos jurisprudenciales del siguiente tenor: "Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial».

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

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

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

Criterio que está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero que se sigue reiterando en otras más próximas. Así en sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, se dijo en referencia al art. 20.2.c), que la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión

de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento ". Se mantiene, por ejemplo, en la de 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por ello, aun aceptando a efectos dialécticos la tesis esgrimida en el escrito de oposición, consistente en que la contratación era "ficticia" y, por tanto, simulada, esta figura, con sus importantes consecuencias, no cabe establecerla al descuido de un modo oscuro, impreciso o ininteligible, sino de forma expresa y solemne, no solo afirmando, en tales casos, que el contrato que se examina es simulado, sino motivando cumplidamente, para favorecer el derecho de defensa, dónde radica la simulación, si es objetiva o subjetiva, absoluta o relativa y, en tal caso, cual es el negocio aparente y cuál el disimulado.

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

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

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

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.
La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, motivo por el cual debe ser casada y anulada, con estimación del recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.
En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O
Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :
Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Pilar Morellón Usón, en representación de **Dª Yolanda, Dª Araceli, D. Emilio, Dª Ana María, Dª Adoracion y Dª Amanda,** contra la sentencia núm. 3/2023, de 9 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso núm. 389/2020, sentencia que se casa y anula en cuanto al recurso interpuesto por los hermanos Yolanda Araceli Emilio Ana María Adoracion Amanda Gabriela.
Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 389/2020, deducido por la representación procesal de doña Yolanda, doña Araceli, don Emilio, doña Ana María, doña Adoracion y doña Amanda, contra la resolución de 30 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, que estima parcialmente las reclamaciones económico-administrativas formuladas frente a seis actos de liquidación definitiva, referidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se declara la nulidad de la resolución económico-administrativa así como de los acuerdos de liquidación de los que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.
Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

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