

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia 1004/2025 de 16 de julio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 5841/2023****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 objeto de este recurso es determinar, desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial efectiva, si denegado el derecho a la bonificación controvertida por razón de la inobservancia del requisito consistente en tener una persona empleada con contrato laboral (lo que presupone, y se admite, que existe una actividad económica), puede el órgano judicial, sin audiencia de las partes, sustentar el fallo en la inexistencia de actividad económica ejercitada por la comunidad de bienes. Por otro lado, se debe precisar si se cumple la exigencia contenida en el art. 27.2 Ley IRPF para admitir que se desarrolla una actividad económica de arrendamiento de inmuebles cuando el contrato laboral se suscribe entre la entidad (comunidad de bienes) y uno de sus partícipes o comuneros; o bien, si debe rechazarse -siempre- el carácter laboral del contrato por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada - al no concurrir los conceptos de retribución salarial, ajenidad y dependencia- y si esta interpretación estricta se compadece con las normas jurídicas relativas a la obtención de beneficios fiscales por razón en la sucesión de la empresa familiar, que quedan supeditados al mantenimiento de la actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas. La Sala se remite a la doctrina sentada en las SSTs de 14 de julio de 2025, recursos n.º 4148/2023 y 4160/2023 en las que la Sala ha sostenido que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren 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 y b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. La exigencia del art. 27.2 Ley IRPF sobre la existencia una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, incide en la necesidad de demandar inexorablemente una infraestructura mínima de una organización de medios empresariales. Este precepto debe interpretarse a la luz de los principios interpretativos que han sido auspiciados desde la esfera del TJUE, (Recomendación 94/1069/CE de la Comisión de 7 de diciembre de 1994) de modo que se debe propiciar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión, asumiendo una interpretación finalista de dicho precepto que supere una concepción estrictamente formal, máxime cuando el precepto legal no remite expresamente a la legislación laboral para su definición y concreción. La legislación laboral no puede aplicarse automáticamente de manera supletoria a la norma tributaria, pues los principios y reglas que operan en la legislación laboral y tributaria no resultan equiparables. La norma tributaria no impide que un comunero pueda tener la condición de persona empleada con "contrato laboral y a jornada completa", si cumple con las notas propias de una relación laboral y, además, dicha relación laboral se efectúa a tiempo completo. Desde esta perspectiva, las notas propias de una relación laboral que se deben cumplir están ligadas a la existencia de voluntariedad, ajenidad, subordinación y retribución, circunstancias que deben valorarse en el caso concreto. Finalmente, establece la siguiente doctrina jurisprudencial: «No debe rechazarse -siempre- el carácter laboral del contrato suscrito entre una comunidad de bienes y uno de sus comuneros por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada, de manera que puede entenderse cumplida la exigencia contenida el art. 27.2 Ley IRPF cuando se suscriba un contrato de esa naturaleza, puesto que ello se compadece con las normas jurídicas relativas a la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por razón de la sucesión de la empresa familiar, que queda supeditada al mantenimiento de la

Síguenos en...

actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas», doctrina que se reitera.

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.004/2025

Fecha de sentencia: 16/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5841/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/06/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5841/2023

Ponente: Excm. 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. 1004/2025

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 16 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. **5841/2023**, interpuesto por el procurador don Pol Sanz Ramírez, en representación de doña Adelaida, contra la sentencia núm. 595, de 20 de febrero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 2463/2021.

Han comparecido como recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la **GENERALIDAD DE CATALUÑA**, representada y defendida por Letrado de su Servicio Jurídico.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 595, de 20 de febrero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Síguenos en...



Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 2463/2021 interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], de 28 de abril de 2021, dictada en el procedimiento 00-02643-2019, que desestimó el recurso de alzada formulado por el director de la Agencia Tributaria de Cataluña, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña [«TEARC»], de 15 de marzo de 2018, que había estimado la reclamación formulada por doña Adelaida, contra la resolución del jefe de la Inspección Territorial de Cataluña, en la que se confirmó la propuesta de liquidación definitiva relativa al Impuesto sobre Sucesiones.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: 1º) ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat de Cataluña, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 25 de marzo de 2021, a la que se contrae la presente litis, y, consiguientemente, ANULAR la expresada resolución, así como la resolución del TEARC, reseñada en el primero de los fundamentos de esta sentencia.

2º) Imponer a las demandadas el pago de las costas causadas, con el límite, por todos los conceptos, de 1.000.- euros, IVA incluido, a cada una de ellas (2.000 euros en total)».

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1.El procurador don Pol Sanz Ramírez, en representación de doña Adelaida, 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, identifica como infringidos:

1.1.El artículo 24 de la Constitución española, sobre el derecho a la tutela judicial efectiva en su modalidad de proscripción de la indefensión y el artículo 33 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»].

1.2.El artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»].

2.La Sala de instancia, por auto de 22 de mayo 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 Adelaida, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, y la Generalidad de Cataluña, representada por Letrado de su Servicio Jurídico, 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 20 de marzo de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 1.1.Determinar, desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial efectiva, si resulta obligatorio para el órgano sentenciador el planteamiento de la tesis regulada en el artículo 33 LJCA , cuando pretende incorporar al proceso, para ser tenidos en cuenta en la sentencia - unos motivos de validez o invalidez del acto impugnado, en este caso, una liquidación tributaria, prescindiendo de las razones tenidas en cuenta en la liquidación, de los argumentos esgrimidos ante el TEAR y de los motivos que sustentan la demanda y contestación, respecto de los que la parte afectada no pudo defenderse. En particular, si denegado el derecho a la bonificación controvertida por razón de la inobservancia del requisito consistente en tener una persona empleada con contrato laboral (lo que presupone, y se admite, que existe una actividad económica), puede el órgano judicial, sin audiencia de las partes, sustentar el fallo en la inexistencia de actividad económica ejercitada por la comunidad de bienes.

1.2. En relación con la pregunta anterior, precisar si se cumple la exigencia contenida en el artículo 27.2 LIRPF para admitir que se desarrolla una actividad económica de arrendamiento de inmuebles cuando el contrato laboral se suscribe entre la entidad (comunidad de bienes) y uno de sus partícipes o comuneros; o bien, si debe rechazarse -siempre- el carácter laboral del contrato por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada - al no concurrir los conceptos de retribución salarial, ajenidad y dependencia- y si esta interpretación estricta se compadece con las normas jurídicas relativas a la obtención de beneficios fiscales por razón en la sucesión de la empresa familiar, que quedan supeditados al mantenimiento de la actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 27.2 LIRPF y 33 LJCA .

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.El procurador don Pol Sanz Ramírez, en la representación ya acreditada de doña Adelaida, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 16 de mayo de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega la infracción del derecho a la tutela judicial efectiva, proclamado en el art. 24.1 CE, en relación con el art. 33.2 LJCA, precepto este último que determina que los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo deben juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamentan el recurso planteado y la oposición. Ello refleja el principio de congruencia.

Afirma que la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en fecha 20 de febrero de 2023, infringe el art. 24 CE (derecho a la tutela judicial efectiva en su modalidad de proscripción de la indefensión) en relación con el artículo 33.2 de la LJCA, al introducir un nuevo motivo de impugnación ajeno al debate procesal planteado por las partes, sobre el que estas no tuvieron la posibilidad de argumentar y dejando sin contestar la cuestión nuclear que el recurso plantea, incurriendo de este modo en incongruencia *extrae infra petita*.

Sostiene que la cuestión litigiosa objeto del recurso versaba sobre la procedencia de la reducción establecida en el artículo 20.2.c) Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por supuesto incumplimiento de lo previsto en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), en virtud del cual, se presupone la existencia de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles únicamente cuando dicha actividad se desarrolle con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Tras relatar los hechos más relevantes, esgrime que una decisión administrativa que deniega el mantenimiento de la actividad económica tras el fallecimiento del causante a efectos de obtener una reducción del 95% de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones por el solo hecho de que la persona contratada por una comunidad de bienes no podía calificarse como "laboral", se transforma en una denegación judicial de aquel beneficio fiscal porque se afirma que la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividad económica alguna y, por tanto, ninguna actividad podía mantenerse o prolongarse después del fallecimiento de su titular.

Aduce que la sentencia, en su *ratio decidendi*, debe elaborarse dentro de los términos en que el debate ha sido planteado por las partes, sin que tenga cabida introducir motivos que, no habiendo sido alegados por las partes, resulten determinantes del pronunciamiento. Esto último, de estar permitido, implicaría privar a las partes de formular alegaciones y ejercitar su defensa respecto de aquellas cuestiones fundamentales, lo que implicaría alejarse del debate procesal y vulnerar el principio de contradicción (que es precisamente lo que ha acontecido en el presente caso y la infracción que se denuncia que ha sido cometida por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña cuya casación se pretende).

No obstante, el artículo 33.2 LJCA contempla la posibilidad de que el tribunal pueda pronunciarse sobre motivos no planteados por las partes procesales, concediendo al efecto un trámite de audiencia. La necesidad de mantener la congruencia procesal (artículo 33.1 LJCA), contempla a su vez la posibilidad de plantear la tesis para anular por motivos distintos a los alegados por las partes supeditándolo a que ello se introduzca en el debate procesal, otorgando un trámite de audiencia (artículo 33.2 LJCA). Por tanto, sobre la base del principio de contradicción, no es posible privar a las partes de formular alegaciones y ejercitar su defensa, en relación con los aspectos fundamentales que quedasen al margen del debate procesal.

Subraya que el Tribunal no puede anular por un motivo distinto a los aducidos por las partes si previamente no ha planteado la tesis del artículo 33.2 LJCA.

Considera que el Tribunal deberá utilizar la tesis del artículo 33.2 LJCA cuando la necesidad de garantizar la tutela judicial efectiva así lo exija, de modo que esta facultad se convertirá en obligación, tal y como así ha reconocido el Tribunal Supremo en su sentencia número 587/2023, de 23 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:587).

Concluye la infracción del art. 33.2 LJCA en relación con el artículo 24.1 CE cometida por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña cuya casación pretende, en la medida en que al resolver el recurso con base en un motivo distinto del que constituía el objeto del pleito sin utilizar el cauce previsto en el artículo 33.2 citado, imposibilitando a la parte, por tanto, alegar sobre la improcedencia de aquellos motivos, incurre en el denunciado vicio de incongruencia,

motivo por el cual solicita a ese Tribunal que así lo declare y, en consecuencia, case y anule el pronunciamiento impugnado.

En segundo término, esgrime la infracción del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Afirma que el único extremo controvertido era -y es- establecer si un contrato de trabajo suscrito por la comunidad de bienes con uno de los comuneros y que se prolonga después del fallecimiento del causante impide -inexorablemente y por la sola circunstancia de ser el empleado titular de una participación en esa comunidad- dar por cumplido el requisito establecido en el art. 27.2. LIRPF.

Por tanto, la cuestión que deberá despejar la Sala, una vez constatada la infracción de la tutela judicial efectiva en la que incurre la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña al resolver una litis al margen del debate procesal, es si el art. 27.2 LIRPF obliga a una interpretación tan restrictiva como la que luce el acuerdo de liquidación, según la cual no hay contrato laboral, en ningún caso, cuando este se suscribe por una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles con uno de los condueños de la misma.

Entiende que en modo alguno puede colegirse del art. 27.2. LIRPF y, derivado de tal infracción, la del art. 2.1.d) de la Ley catalana 21/2011, que un contrato suscrito entre una comunidad de bienes y un comunero impide entender, siempre y en todo lugar y por la sola circunstancia del carácter del empleado, que dicho contrato tenga la naturaleza de laboral y, por tanto, no permita afirmar que hay actividad económica en la empresa empleadora.

La negativa a considerar que existe una actividad económica de arrendamiento solo porque el empleado de una comunidad de bienes es, al tiempo, comunero de la misma no solo constituye una contradicción con el propio parecer de la Administración, sino que conculca con claridad el precepto de la ley catalana que solo supedita la reducción fiscal al "mantenimiento" de la actividad, de suerte que, no alteradas las circunstancias fácticas y jurídicas existentes antes y después del fallecimiento de la causante, debe reconocerse el beneficio fiscal controvertido y convenirse que la interpretación del artículo 27.2 LIRPF propugnada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el sentido de que no puede calificarse como laboral el contrato realizado entre un comunero y la comunidad de bienes, conculca y contraria el espíritu y finalidad de las normas fiscales que exigen el mantenimiento de la actividad económica en los casos de sucesión de empresa familiar, como sucede en la ley catalana que regula el beneficio fiscal controvertido en el litigio. Cita las SSTs de 16 de julio de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:3342), 26 de mayo de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2380) y 10 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:15).

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"[...] suplica a la Sala que declare, de acuerdo con la normativa y jurisprudencia citadas, que resulta incongruente que el Tribunal de instancia dicte sentencia con base a motivos no alegados sin utilizar para ello el mecanismo previsto en el artículo 33.2 LJCA y, en consecuencia, case y anule la sentencia impugnada y al amparo de lo establecido en el artículo 93 de la LRJCA dicte sentencia por la que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en su día por la Generalitat de Cataluña, con expresa condena en costas de la Administración" (sic).

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que case y anule la referida Sentencia, por la que se estimó el recurso presentado por el Letrado de la Generalitat de Cataluña, y desestime plenamente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte demandante, con expresa condena en costas de la Administración" (sic).

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1.El Abogado de la Generalidad de Cataluña, en la representación que ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 4 de julio de 2024.

En relación con la primera cuestión de interés casacional objetivo señala que no se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva por no haber planteado la tesis prevista en el artículo 33 LJCA, en la medida en que la Sala ha resuelto en el marco delimitado por los motivos fijados en la demanda y los deducidos en vía administrativa.

Sostiene que el debate procesal existente tanto en vía administrativa como contencioso-administrativa ha pivotado en torno al mantenimiento de la actividad económica en la comunidad de bienes como requisito para acceder a la bonificación fiscal pretendida. No existe apartamiento alguno por el mero hecho de que la Sala a *quoañada* a la conclusión sobre la falta de empleo

contratado laboralmente, su valoración sobre la ausencia de prueba sobre el contenido de las funciones atribuidas a la persona pretendidamente contratada.

En suma, no procede planteamiento de la tesis cuando la Sala *a quod* discurre en torno al mismo y único motivo objeto del debate: falta de mantenimiento de la actividad económica por no acreditar el cumplimiento del requisito de persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Respecto a la segunda cuestión de interés casacional recuerda que para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la condición de actividad económica o empresarial, el artículo 27.2 LIRPF exige la concurrencia de dos circunstancias: que en el desarrollo de la actividad se tenga al menos un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En relación con esta última exigencia y teniendo en cuenta la regulación contenida, entre otras normas, en el artículo 1.2 c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio del Estatuto del trabajador autónomo, el artículo 305.2 d) de la Ley General de la Seguridad Social, el artículo 1.2 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, entiende que son cuatro los requisitos que determinan la existencia de vinculación laboral: voluntariedad, retribución salarial, ajenidad y dependencia.

Señala que en las presentes actuaciones no observa la nota de dependencia en la medida en que la persona contratada es propietaria de un 25% de la misma comunidad. Asimismo, niega la nota de ajenidad dado que el contrato se suscribe entre un comunero y una comunidad que no goza de personalidad jurídica propia independiente de la de sus partícipes y añade que no se cumplen diversas manifestaciones propias de dicha ajenidad como ocurre con la ajenidad de los frutos, la ajenidad de los medios de producción, ajenidad en los riesgos y en la utilización patrimonial.

Niega que la retribución percibida por la comunera tenga la condición de salario y cita la consulta de la DGT VII92-07 de 8 de junio de 2007 para afirmar que la doctrina administrativa ha negado a los comuneros la posibilidad de mantener una relación laboral. En concreto, la consulta referida señala: *«no obstante tratarse de cuestión de índole no tributaria, considera esta Dirección General que parece lógico entender que esa persona a que se refiere la mencionada letra (art. 27.2 b) LIRPF) ha de ser trabajador por cuenta ajena sujeta al régimen general de la Seguridad Social y en ningún caso uno de los propios comuneros, dado que ello implicaría en alguna medida que estuviese contratada por sí misma»*.

Afirma que no nos encontramos ante una interpretación rigorista o *contra legem* dado que el tenor del artículo 27.2 LIRPF es claro y exige *«una persona empleada con contrato laboral»*. Recuerda que el artículo 14 LGT prohíbe la analogía en el ámbito tributario, de modo que carece de cobertura legal tratar de extender el beneficio fiscal a aquellos en los que no existe una contratación laboral. Este propósito subyace en la jurisprudencia del Tribunal Supremo pues ha excluido expresamente la existencia de actividad económica de arrendamiento cuando la persona que se reputaba contratada era la figura del conserje de una finca en la STS de 29 de noviembre de 2016, rec. 3013/2015.

Considera que la respuesta a la segunda cuestión planteada debe centrarse en que no se cumple el requisito contenido en el artículo 27.2 LIRPF para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica, cuando la contratación se realiza entre la propia comunidad de bienes y uno de sus partícipes o comuneros habida cuenta de que dicha contratación no tiene carácter laboral, sino mercantil o por cuenta propia. Dicha interpretación es la única posible en aplicación a lo dispuesto en el artículo 14 LGT que prohíbe extender los beneficios fiscales más allá de sus estrictos términos.

En el presente caso, el objetivo de fomentar la subsistencia de actividades empresariales que generen empleo se cumple legalmente sólo con la contratación de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa dedicado a la administración de la actividad de arrendamiento, y no a través de los servicios prestados por el propio comunero por cuenta propia a favor de la comunidad de bienes de la cual es partícipe y cotitular. Así, en el presente supuesto no se ha acreditado el mantenimiento de la actividad económica durante los cinco años siguientes a la defunción del causante en fecha 8 de octubre de 2008, pues la única persona contratada durante el periodo comprendido entre el 8 de octubre de 2008 y el 28 de junio de 2011 fue la comunera D^a. Adelaida a través de una contratación que no puede reputarse laboral, ni siquiera se acreditaron cuáles eran las funciones encomendadas.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que fije los criterios interpretativos en respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión de conformidad con las alegaciones de esta parte, desestime

íntegramente el presente recurso de casación y confirme la sentencia de instancia; con imposición de las costas a la parte recurrente".

2.El Abogado del Estado presentó escrito fechado el 7 de junio de 2024, en el que manifiesta que se abstiene de formular oposición.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 8 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 Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 17 de junio 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 primer término, en determinar, desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial efectiva, si resulta obligatorio para el órgano sentenciador el planteamiento de la tesis regulada en el artículo 33 LJCA, cuando pretende incorporar al proceso, para ser tenidos en cuenta en la sentencia, unos motivos de validez o invalidez del acto impugnado, en este caso, una liquidación tributaria, prescindiendo de las razones tenidas en cuenta en la liquidación, de los argumentos esgrimidos ante el TEAR y de los motivos que sustentan la demanda y contestación, respecto de los que la parte afectada no pudo defenderse. En particular, si denegado el derecho a la bonificación controvertida por razón de la inobservancia del requisito consistente en tener una persona empleada con contrato laboral (lo que presupone, y se admite, que existe una actividad económica), puede el órgano judicial, sin audiencia de las partes, sustentar el fallo en la inexistencia de actividad económica ejercitada por la comunidad de bienes.

En segundo término y, en relación con la pregunta anterior, se nos requiere precisar si se cumple la exigencia contenida en el artículo 27.2 LIRPF para admitir que se desarrolla una actividad económica de arrendamiento de inmuebles cuando el contrato laboral se suscribe entre la entidad (comunidad de bienes) y uno de sus partícipes o comuneros; o bien, si debe rechazarse -siempre- el carácter laboral del contrato por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada - al no concurrir los conceptos de retribución salarial, ajenidad y dependencia- y si esta interpretación estricta se compadece con las normas jurídicas relativas a la obtención de beneficios fiscales por razón en la sucesión de la empresa familiar, que quedan supeditados al mantenimiento de la actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1.Doña Matilde falleció el día 8 de octubre de 2008. La causante era viuda en únicas nupcias de Fructuoso, fallecido el 23 de enero de 1999. El matrimonio tuvo cinco hijos.

La causante otorgó testamento ante notario el 26 de febrero de 2004. En dicho testamento, en pago de la legítima, legó un determinado importe a uno de sus hijos, instituyendo herederos universales, por partes iguales, a sus otros hijos.

2.2.Los cuatro herederos universales otorgaron escritura de manifestación de adjudicación de herencia, el 2 de octubre de 2009. El siguiente día 7, presentaron sus respectivas autoliquidaciones por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, en las que se aplicaron la reducción en la base imponible del 95% sobre los bienes afectos a la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles desarrollada por la entidad " DIRECCION000. C.B", que se había constituido por sus padres el 30 de diciembre de 1988, (integrada por once locales comerciales en un edificio del Masnou en Barcelona, que pertenecía también a dicha entidad) de la que había devenido propietaria única, doña Matilde, desde el fallecimiento de su esposo.

Con respecto a la entidad " DIRECCION000. C.B", la interesada y sus tres hermanos presentaron una modificación de la declaración censal, con fecha 3 de septiembre de 2009, a fin de constar como nuevos comuneros de " DIRECCION000. C.B", por sucesión de su madre.

2.3.Practicadas actuaciones de comprobación e investigación sobre la adquisición hereditaria, el 5 de septiembre de 2013 se firmó acta en disconformidad, correspondiente al Impuesto sobre

Sucesiones. La Agencia Tributaria de Cataluña resolvió no aplicar la reducción del 95% de la base imponible, prevista en el artículo 2.1 d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de Cataluña, para las adquisiciones *mortis causa* que correspondan al cónyuge y a los descendientes, del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una empresa individual, condicionado al mantenimiento del ejercicio de la misma actividad durante el plazo de cinco años siguientes a la muerte del causante, entendiéndose por actividad económica aquella que cumpla las exigencias del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que requiere para considerar que el arrendamiento de bienes inmuebles se ejerce como tal actividad, «que para la ordenación de aquella se utilice, como mínimo, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa». La inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña consideró incumplido este requisito, por cuanto, después del fallecimiento de la causante y de la aceptación de la herencia por los herederos, siguió contratada, como única empleada de la comunidad, doña Adelaida, heredera y también comunera, que había sido contratada por su madre el 26 de marzo de 2003, ya que, como comunera, no prestaba servicios por cuenta ajena, sino en beneficio propio, y bajo su propia dependencia y subordinación, junto a sus hermanos y comuneros, no aplicando, por ello, la reducción del 95% sobre la base imponible.

2.4. El Servicio de Gestión Tributaria de Cataluña notificó, el 4 de febrero de 2014, liquidación de la cuota del ISD con la eliminación de la reducción en la base imponible, establecida en el artículo 20.2.c LISD sobre el 95 por 100 del valor del negocio adquirido en sucesión.

2.5. Interpuesta reclamación económico-administrativa contra la liquidación, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña estimó la reclamación, en resolución de 15 de marzo de 2018, en la que se exponía que se cumplían los requisitos de mantenimiento de la misma actividad económica a efectos de disfrutar definitivamente de la reducción del 95% sobre el valor de los bienes objeto del negocio individual de arrendamiento de inmuebles del causante.

2.6. La Generalidad de Cataluña presentó recurso de alzada ante el TEAC, que fue desestimado en resolución de 28 de abril de 2021, en la que se recogía:

«En el presente caso la controversia versa sobre la naturaleza del contrato suscrito entre una de las comuneras y la comunidad de bienes que desarrolla la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles. La calificación de dicho contrato como laboral o no determinaría el cumplimiento de los requisitos para que la actividad de arrendamiento fuese considerada como actividad económica, y por ende, la aplicación del beneficio fiscal contemplado en la normativa autonómica descrita.

(...)

El Director de la Agencia Tributaria de Cataluña señala que la obligada tributaria no enerva la presunción de no laboralidad del comunero estipulada en el artículo 1.2.b) de la Ley 20/2007 y que por tanto no procede aplicar la reducción fiscal objeto de controversia. Respecto al ámbito tributario del que trata el presente caso, esto es, las reducciones contempladas en la normativa estatal y autonómica a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se ha pronunciado el Alto Tribunal en la STS 2380/2016 de 26/05/2016 (nº recurso de casación para la unificación de doctrina 4098/2014), estableciendo:

"Es de recordar la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible ligada a los requisitos que se contemplan, tanto en el precitado artículo 20.2, c) de la Ley 29/1987, como en el artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio; régimen legal éste del que no se desprenden diferencias de trato en la reducción según quién sea -el causante o un familiar- el que haya desarrollado las funciones directivas. Como la STS de 23/9/10 (recurso 6794/2005) recuerda, " resulta evidente 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", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades". "Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 6739/2004), en relación con el (...) art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, 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".

En consecuencia, ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares

que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad. La preocupación por la continuidad de las empresas familiares se manifestó ya, en nuestra legislación, con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), que quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. En la propia Exposición de Motivos de la citada norma, que introdujo el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987, se señala que el objetivo era aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido. II sentencia de 23 de septiembre de 2010 (casación 6794/05, FJ 3º)"]

El Tribunal Supremo exige, en caso de duda, una interpretación finalista de la norma tendente a la conservación de la actividad económica que se desarrollaba por los causantes y que ahora es ejercida por los causahabientes, siendo extrapolable dicha interpretación a una reducción como la aquí presente. De hecho, la Ley 21/2001 de 28 de diciembre condiciona la aplicación del susodicho beneficio fiscal al fundamental del legislador e l mantenimiento y supervivencia de empresas motivos puramente formales y relacionados con la naturaleza laboral o no de un contrato suscrito entre el causante y la causahabiente a través del cual se instrumenta y posibilita la continuación de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, implicaría atentar contra el espíritu y finalidad de la norma; los cuales deben primar en casos de duda de acuerdo a la jurisprudencia transcrita del Tribunal Supremo. Todo ello con independencia de afirmar o negar la naturaleza laboral del contrato suscrito entra la comunera y la Comunidad de Bienes, no siendo relevante cuando se aplica una interpretación teleológica de la norma. Además, en el caso que aquí nos ocupa no hay constancia de que el contrato laboral no haya sido admitido por la Seguridad Social, permaneciendo la comunera de alta en el régimen general en la cuenta de cotización en la Seguridad Social sin que nunca hubiese figurado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

Dicho criterio ha sido reiterado en otras sentencias del Tribunal Supremo como la de 14/07/2016 (nº recurso 2330/2015) 16/07/2015 (nº recurso 171/2014). Esta interpretación finalista de la norma en caso de duda también ha sido mantenida por el TEAC en su doctrina administrativa, vinculante en virtud del artículo 239.8 de la LGT, en resoluciones como la 00/04815/2015 de 20/09/2018; y por el TSJ de Cataluña en sentencias tales como la de 11/12/2014 (nº de recurso 1314/2011).

Asimismo, dicha interpretación teleológica también ha sido sostenida en el ámbito del Derecho de la Unión Europea, puesto que 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. (...)"

En consecuencia, dado que se produce un mantenimiento de la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles por parte de los causahabientes respecto de la ejercida por la causante, no procede denegar la aplicación de una reducción que tenía por objeto aliviar la carga fiscal soportada con ocasión de la transmisión mortis causa de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o negocio individual que desarrollaba dicha actividad, debiendo desestimar las alegaciones del Director de la Agencia Tributaria de Cataluña y confirmando como conforme a Derecho la resolución del TEAR de Cataluña objeto de impugnación».

2.7.Interpuesto recurso contencioso-administrativo por la Generalidad de Cataluña, fue estimado por la sentencia de 20 de febrero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el FD Tercero con el siguiente tenor literal:

«TERCERO.- Decisión de la Sala.

El razonamiento del TEAC para considerar aplicable la reducción del 95% de la base imponible prevista en el artículo 1.d), séptimo, de la Ley 21/2001, parte del hecho, que trata como indiscutido o incuestionable, de que los causantes ejercían una actividad de arrendamiento de

bienes inmuebles, que mantienen y continúan sus herederos en los cinco años siguientes a la muerte de la causante. Sin embargo, es la existencia misma de la actividad económica la que se cuestiona desde la Generalitat de Cataluña, que, contrariamente a lo argumentado por el TEAC, defiende que los herederos se limitan a la administración de los bienes de su comunidad, siendo la prueba de la realización de la actividad económica carga procesal de quien la alega, en este caso, de los herederos, de conformidad con el artículo 105 de la LGT.

Estos señalaron la condición de empleada de la comunidad de la heredera y comunera Dña. Soledad, a la que contrató laboralmente su madre y causante el 26 de marzo de 2003, cuando aquélla era propietaria única de los locales comerciales, y, por consiguiente, la empleada no era comunera.

(...)

Como se ha anticipado, el TEAC parte como hecho cierto de la realidad de una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, para cuya continuación considera que la causante contrata a la causahabiente, Dña. Adelaida, por lo que, a fin de favorecer la conservación de esa actividad, que es el fin de la previsión legislativa de la reducción de la base imponible en el Impuesto de Sucesiones, la naturaleza laboral o no de ese contrato no ha de impedir la aplicación de la reducción.

Pero la realidad de la actividad económica no es un hecho aceptado por la administración tributaria de la Generalitat de Cataluña, aquí parte actora, que lo cuestiona, ni tampoco ha sido probado, como se verá.

El artículo 27.2 de la Ley del IRPF exige para entender que el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica, y no mera gestión de un patrimonio inmobiliario, que se cuente, como mínimo, con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Como bien señala el abogado de la Generalitat, el artículo 1.2 b) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, declara expresamente incluido en el ámbito de esa ley, y por consiguiente, le aplica el régimen previsto en el mismo para los trabajadores autónomos, a *"los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de bienes puestos en común"*; por lo que el comunero que gestiona los bienes de la comunidad tiene la consideración por ley de trabajador autónomo, salvo que se limite a la administración de los bienes comunes, en cuyo caso no es trabajador ni por cuenta propia ni por cuenta ajena, sino copropietario gestionando los bienes comunes.

Por tanto, el contenido de la prestación de servicios del comunero no es un elemento formal irrelevante para la caracterización del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, sino que es elemento estructural de la misma, hasta el punto que, si se limita a la administración, esa prestación siquiera puede tenerse como prestada por un trabajador autónomo, y no está al servicio de una actividad, sino de la mera administración patrimonial.

El artículo 305.2 d) de la Ley General de la Seguridad Social declara expresamente incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, *"los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común, a los que se refiere el artículo 1 2 b) de la Ley 20/2007"*.

Como argumenta el abogado de la Generalitat, nada alega ni acredita la parte actora para justificar que la prestación de servicios de la coheredera y comunera exceda de la mera administración patrimonial.

De hecho, no consta que la anterior comunidad, "DIRECCION000, C.B", formada por sus difuntos padres, D. Domingo y Dña. Vanesa, el 30 de diciembre de 1988, hubiese precisado de algún empleado para la gestión de ese patrimonio hasta el fallecimiento del primero en 1999, y siquiera después de éste, y de la sucesión de la madre y causante en la propiedad de los 11 locales comerciales de un mismo edificio, perteneciente a dicha comunidad.

No fue hasta un año después de la entrada en vigor de la Ley 21/2001, que establecía la reducción del 95% de la base imponible de la transmisión "mortis causa" de actividades económicas, el 1 de enero de 2002, que la entonces propietaria única de los locales, causante del actor, Dña. Matilde, concertó con su hija Dña. Adelaida un contrato laboral el 26 de marzo de 2003.

Con fecha 28 de junio de 2011, Dña. Araceli, como administradora de la comunidad, que no la empleada para la administración de la comunidad, Dña. Adelaida, contrató laboralmente a D. Alvaro, como auxiliar administrativo, con una jornada de 40 horas; pero ese contrato fue novado por otro fechado el 7 de febrero de 2012, suscrito por la misma administradora y trabajador, pero de 20 horas.

Nada se alega ni se acredita en relación con la carga de trabajo necesaria para la gestión de los 11 locales comerciales situados en un mismo edificio de El Masnou, Barcelona, y las actuaciones llevadas a cabo para su gestión en ese momento y durante los cinco años posteriores, requeridos para ratificar la reducción de la base imponible. Por todo lo expuesto, tampoco puede inferirse su ejercicio de lo actuado, primero por la comunidad constituida por los padres, y después por la causante hasta la entrada en vigor de la Ley 21/2001, pues la comunidad no tenía empleada a ninguna persona para la organización de actividad alguna de arrendamiento de inmuebles; ni después de la apertura de la sucesión, ya que, en febrero de 2012, antes del transcurso del expresado plazo de 5 años para ratificar la reducción, la comunidad contrata a un trabajador por cuenta ajena con jornada de 20 horas, y retribución, según consta en el expediente, de 4.264'58 euros anuales, con una retención de 85'70 euros, y gastos de 257'92 euros, que no evidencia, ni puede integrar, por su muy escasa entidad, ejercicio de una actividad económica a los fines del artículo 27.2 de la Ley del IRPF, que exige, como mínimo, una prestación de servicios a jornada completa, que la hagan merecedora de la reducción del 95% de la base imponible en el impuesto de sucesiones.

Por otra parte, la circunstancia apreciada en la resolución recurrida del TEAC, según la cual, *"en el caso que aquí nos ocupa no hay constancia de que el contrato laboral no haya sido admitido por la Seguridad Social, permaneciendo la comunera de alta en el régimen general en la cuenta de cotización en la Seguridad Social sin que nunca hubiese figurado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos"*, tampoco desvirtúa lo anteriormente expuesto, ni prueba una prestación de servicios efectiva que exceda de la mera administración patrimonial, y de entidad equivalente a una jornada laboral completa.

La actual comunera, Dña. Adelaida, fue contratada el 26 de marzo de 2003 por su madre y causante, Dña. Dña. Matilde, no en su propio nombre, sino en nombre de la comunidad "DIRECCION000, CB", pese a que la comunidad se había extinguido por el fallecimiento de su esposo, D. Fructuoso, el 23 de enero de 1999, siendo desde entonces propietaria única de los referidos locales, por lo que el contrato de su hija lo fue por cuenta ajena, ya que ésta no era comunera. Abierta la herencia de Dña. Adelaida, el 8 de octubre de 2008, sus herederos, y entre ellos, la contratada Dña. Adelaida, presentaron una modificación censal de la comunidad "DIRECCION000, CB", para hacer constar a los herederos como nuevos comuneros.

Para las autoridades laborales y para la Seguridad Social, la heredera Dña. Adelaida seguía contratada por cuenta ajena, por "DIRECCION000, CB", pues no consta que se les comunicase los cambios habidos en los miembros de la comunidad, siquiera su extinción por consolidación del dominio en una única propietaria; razón por la cual, a falta de prueba de lo contrario, no puede entenderse que hubiesen aceptado, ni expresa ni tácitamente, la calificación de la relación de Dña. Adelaida con la comunidad, después de aceptada la herencia de su madre, como laboral. De conformidad con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, y, en este caso, como es visto, la parte actora no acredita que la comunidad de la que es miembro realice un actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, ya que no consta que para su ejercicio sea preciso contratar la prestación de servicios de una persona con una carga de trabajo equivalente, al menos, a una jornada completa.

Consecuentemente, procede estimar el recurso de la Generalitat de Cataluña, y anular la resolución recurrida, así como la resolución del TEARC que aquella confirmó [...].

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»] y el artículo 33 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»].

1. Dispone el artículo 27.2 de la LIRPF que:

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

2.A su vez, señala el artículo 33 de la LJCA que:

«1. Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición.

2. Si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiéndole que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en las recientes sentencias 969 y 970/2025, de 14 de julio de 2025 (rec. cas. 4148/2023 y 4160/2023).

Este recurso de casación plantea las mismas cuestiones jurídicas que han sido resueltas en las recientes sentencias de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, núm. 969 y 970/2025, de 14 de julio de 2025 (rec. cas. 4148/2023 y 4160/2023), cuyos recursos, deliberados en la misma fecha, coinciden en que se plantean por un mismo grupo familiar, lo que hace que las circunstancias del *iter* administrativo y procesal y de las cuestiones jurídicas suscitadas sean idénticas.

Dada esa sustancial igualdad entre los citados recursos, la seguridad jurídica aconseja, incluso impone, la remisión *in tota* lo allí declarado, con la natural sustitución de nombres de cada asunto.

Se ha dicho en la SSTs de 14 de julio de 2025, cit.:

«La entidad " DIRECCION000. C.B", se había constituido por el matrimonio formado por los padres de la recurrente, don Fructuoso y doña Matilde el 30 de diciembre de 1988. Esta último pasó a ser propietaria única desde el fallecimiento de su esposo, que tuvo lugar 23 de enero de 1999. Doña Matilde falleció el día 8 de octubre de 2008. Dicha comunidad de bienes contaba, desde cinco años antes del fallecimiento de la causante, con una empleada, doña Adelaida, contratada el 26 de marzo de 2003, que era hija del matrimonio, pero que, como se ha dicho, no era comunera.

Ninguna duda hay que desde el 30 de diciembre de 1988 hasta el 8 de octubre de 2008 (es decir, casi 20 años) se desarrolló una actividad económica, concretamente el arrendamiento de inmuebles. Así se desprende de la liquidación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que estimó la reclamación presentada en resolución de 15 de marzo de 2018, que, textualmente, declara en su fundamento de derecho quinto: «En el caso que ahora se analiza, dado que la inspección no lo cuestiona, debe entenderse que en el momento del fallecimiento de la causante se cumplían la totalidad de los requisitos exigidos por la normativa para acogerse a la reducción del 95% por empresa individual de arrendamiento de inmuebles". El debate, pues, debe ceñirse a lo que ha ocurrido después del 8 de octubre de 2008, puesto que el Servicio de Gestión Tributaria de Cataluña indica en la liquidación de la cuota del ISyD resultante del procedimiento de inspección, que «considera que la actividad realizada por la Comunidad de bienes integrada por los herederos de la causante no se puede calificar como económica al menos entre la fecha de la defunción de la causante y el día a 28 de junio de 2011». En cambio, el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 25 de marzo de 2021, declara: «dado que se produce un mantenimiento de la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles por parte de los causahabientes respecto de la ejercida por la causante, no procede denegar la aplicación de una reducción que tenía por objeto aliviar la carga fiscal soportada con ocasión de la transmisión mortis causa de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o negocio individual que desarrolla dicha actividad».

Antes de pronunciarnos sobre la única cuestión que, en verdad, requiere nuestro pronunciamiento, conviene aclarar que la sentencia de instancia ha introducido en el debate algo que ya estaba zanjado. Las partes personadas así lo han entendido también, aunque, previsoriamente, han formulado alegaciones tanto sobre la concurrencia de los requisitos previstos en el artículo 27.2 LIRP antes del 8 de octubre de 2008, fecha de fallecimiento de la causante, como durante los cinco años posteriores a esa actividad. Siendo así, es preciso redefinir la cuestión con interés casacional y resolver el auténtico debate jurídico, sin necesidad de ordenar la retroacción de actuaciones, que no es otro que el planteado, exclusivamente, en la segunda de las cuestiones. Esta Sala, en reiterada jurisprudencia, de las que son exponentes, entre otras, las sentencias de 13 de junio de 2024, ref. cas. 78/2023, 26 de febrero de 2020, rec. cas. 1903/2018, y 23 de diciembre de 2022, rec. cas. 1763/2021, ha declarado que el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada, y el correlativo condicionamiento

del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincularse del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias, trocándolas en meros dictámenes.

Por ello, las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia deben tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto.

Después del fallecimiento de doña Matilde, los cuatro hijos nombrados herederos universales presentaron una modificación censal el día 3 de septiembre de 2009 a fin de constar como nuevos comuneros de " DIRECCION000. C.B." por sucesión de su madre. Unos días más tarde, el 2 de octubre de 2009, los cuatro herederos universales otorgaron escritura de manifestación de adjudicación de herencia y, después, 7 de octubre de 2009, presentaron sus respectivas autoliquidaciones por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, aplicándose la reducción en la base imponible del 95 % sobre los bienes afectos a la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles desarrollada por la entidad " DIRECCION000. C.B.". Aparentemente, la continuidad de la actividad económica es perceptible, más allá de la forma jurídica bajo la que se ha desarrollado, desde el 30 de diciembre de 1998. No obstante, la inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña consideró incumplidas las exigencias del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que requiere, para considerar que el arrendamiento de bienes inmuebles se ejerce como tal actividad, «que para la ordenación de aquélla se utilice, como mínimo, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa», por cuanto, después del fallecimiento de la causante y de la aceptación de la herencia por los herederos, siguió contratada como única empleada de la comunidad, doña Adelaida, ahora ya sí, comunera, y que, como tal, según la agencia tributaria catalana, ya no prestaba servicios por cuenta ajena, sino en beneficio propio, y bajo su propia dependencia y subordinación, junto a sus hermanos y comuneros.

Ello nos lleva a analizar la normativa aplicable, tanto la tributaria como la laboral.

El artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, refiriéndose a la base liquidable establece que:

«1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

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 superviviente 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».

En el caso de Cataluña sí existía normativa propia, la Ley 21/2001, de 28 de diciembre de medidas fiscales y administrativas, cuyo artículo 2, referido a las reducciones de la base imponible, modificado parcialmente por el artículo 5 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, dispone:

«1. En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de póliza de seguros de vida, la base liquidable se obtiene mediante la aplicación sobre la base imponible de las reducciones siguientes, las cuales sustituyen a las Estado que sean análogas:

(...)

d) Sin perjuicio de las reducciones que sean procedentes de acuerdo con las letras a, b y c, en las adquisiciones mortis causa que correspondan al cónyuge, a los descendientes o adoptados, a los ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del grado del causante, se puede aplicar en la base imponible una reducción del 95 % sobre el valor de los bienes y los derechos siguientes, en los términos y condiciones que se especifican:

Primero. El valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una empresa individual o a una actividad profesional del causante. También se aplica la reducción respecto a los bienes del causante utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes.

(...)

Séptimo. El disfrute definitivo de la reducción establecida por el apartado primero de esta letra d) queda condicionado al mantenimiento del ejercicio de la misma actividad y de la titularidad y la afectación a ésta de los mismos bienes y derecho, o sus subrogados con un valor equivalente, en el matrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que este muriese dentro de ese plazo (...).

Undécimo. En el caso de incumplimiento de los requisitos a que se refieren los apartados séptimo, octavo, noveno y décimo, el sujeto pasivo debe pagar, dentro del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente a actos de transmisión inter vivos, la parte del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada junto con los intereses de demora acreditados».

En la STS de 31 de octubre de 2024, rec. cas. 2262/2023, a propósito de la reducción del 95% en una donación que afectaba a las participaciones en el capital de una entidad mercantil familiar, sobre la interpretación finalista de ese precepto declara:

«Dicha interpretación es la que debe prevalecer de conformidad con lo manifestado por este Tribunal Supremo en su reiterada doctrina, máxime cuando lo que se pretende con la aplicación de la citada reducción es la concesión de un incentivo fiscal a las empresas familiares para favorecer en la medida de lo posible la transmisión de sus participaciones dentro del seno familiar y, en particular, su relevo generacional y la protección y continuidad del negocio de dichas empresas».

Señala que así lo ha entendido el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de enero de 2022, rec. cas. 1563/2020.

Asegura que 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 (...).

Dicho criterio, dice, está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero se sigue reiterando en otras más próximas. Así, en sentencias de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015, 26 de mayo de 2016, rec. cas. 4098/2014, 20 de septiembre de 2023, rec. cas. 7852/2021, 19 de septiembre, rec. cas. 7855/2021, 18 de enero de 2016, rec. casación para la unificación de doctrina 2316/2015, o 31 de marzo de 2014, rec. cas. 4203/2010.

Pues bien, efectuadas estas consideraciones previas, debemos tener en cuenta que el artículo 27 LIRPF, relativo a los rendimientos íntegros de actividades económicas, dispone en la redacción a la sazón, vigente, 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren 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».

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. En las presentes actuaciones, esto se traduce en el modo que la exigencia del artículo 27.2 LIRPF, sobre la existencia una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, incide en la necesidad de demandar inexorablemente una infraestructura mínima de una organización de medios empresariales.

Ahora bien, 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 que supere una concepción estrictamente formal, máxime cuando el precepto legal no remite expresamente a la legislación laboral para su definición y concreción.

La legislación laboral no puede aplicarse automáticamente de manera supletoria a la norma tributaria, pues los principios y reglas que operan en la legislación laboral y tributaria no resultan equiparables.

Llegados a este punto, podemos preguntarnos entonces ¿qué debemos interpretar como persona empleada a tiempo completo? y, más en concreto, ¿qué debemos exigir a una comunera que está empleada a tiempo completo?

Evidentemente, la norma tributaria no impide que un comunero pueda tener la condición de persona empleada con "contrato laboral y a jornada completa", si cumple con las notas propias de una relación laboral y, además, dicha relación laboral se efectúa a tiempo completo.

Desde esta perspectiva, las notas propias de una relación laboral que se deben cumplir están ligadas a la existencia de voluntariedad, ajenidad, subordinación y retribución.

Fijada la anterior doctrina, debemos valorar las circunstancias del caso concreto, por cuanto existe una interpretación discrepante entre el pronunciamiento dictado en vía administrativa y la decisión judicial.

La comunera Adelaida tenía la condición de empleada desde que la contrató laboralmente su madre y causante el 26 de marzo de 2003, cuando aquélla era propietaria única de los locales comerciales y, por consiguiente, la empleada no era comunera. No consta que sus funciones, como persona encargada de la gestión arrendaría, cambiaran desde el fallecimiento de su madre. Si la administración considerara que existe una estructura fiscal artificial diseñada para propiciar el fraude económico y la elusión de impuestos, tiene mecanismos para salir al paso de ello. No los ha utilizado en esta ocasión.

No es admisible que, existiendo un contrato laboral, esto es, existiendo soporte documental de la relación laboral, se niegue valor al mismo, apelando a un supuesto contenido real que conduciría a rechazar la existencia de tal contrato. En última instancia, se inaplica la reducción fiscal, con el argumento, insuficiente, desde nuestro punto de vista, de la inexistencia de efectiva relación laboral, por ausencia de las notas que le son inherentes, siendo necesaria, a su juicio, no sólo aportar el contrato como realidad formal sino además acreditar las funciones efectivas del trabajador.

Por tanto, debemos ceñirnos a lo que se deriva del expediente y lo que se desprende de éste es que existe un contrato laboral con doña Adelaida, que tiene una participación en la comunidad de bienes del 25 por 100, de manera que para sostener que la comunera poseía el control efectivo de la sociedad, negando de ese modo que su naturaleza sea laboral, resulta clave examinar si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la comunidad de bienes. La inspección se ha limitado a presumir el ejercicio de funciones de dirección y gerencia por el hecho de ser comunera en un 25%. La Disposición adicional vigésima séptima del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que lleva por título "Campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos", establece:

«1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

1.ª Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2.ª Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3.ª Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad».

En el mismo sentido, se expresa el actual artículo 305.2 b) del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

Se declara en la R. TEARC, de 15 de marzo de 2018, que el órgano inspector no se ha preocupado de averiguar o justificar cual era el trabajo que realizaba la Sra. Adelaida, supone, sin más, que ella misma tomaba las decisiones sobre su trabajo. Este hecho es negado durante las actuaciones por el obligado tributario y el resto de coherederos-comuneros, que hacen hincapié en que la CCBB estaba integrada por tres personas más, de las cuales, doña Adelaida no era ninguna de que tomaban las decisiones y marcaba y ordenaba cual era el trabajo que ella debía de realizar; indicaron ya ante la inspección, que las personas que realizaban las tareas de dirección eran los comuneros Araceli, junto con su hermano Marcos, aportando en prueba de ello diversos documentos relativos a declaraciones fiscales -entre ellas, el modelo 036- firmados por ellos y, en ningún caso, firmado por doña Adelaida, ya que esta, según manifiesta, realizaba tareas administrativas acorde con su condición laboral. Estos hechos no son negados por la inspección. Por otro lado, también se indica por el TEAC que los interesados aportaron documentación de que la mencionada Sra. Adelaida, entre el 26 de junio de 2011 y el 6 de febrero

de 2012, estuvo de baja laboral por incapacidad laboral temporal por contingencias comunes y fue sustituida por un trabajador con la condición de asalariado como ella.

No se trata, en verdad, contrariamente a lo considerado por la sentencia recurrida, de un problema probatorio. En su fundamento jurídico tercero se afirma que la recurrente no ha acreditado «que la comunidad de la que es miembro realice una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, ya que no consta que para su ejercicio sea preciso contratar la prestación de servicios de una persona con una carga de trabajo equivalente, al menos, a una jornada completa».

De lo que se trata, realmente, es de determinar si un contrato suscrito por la "comunidad de bienes DIRECCION000" con uno de los comuneros y que se prolonga después del fallecimiento de la causante, impide -inexorablemente y por la sola circunstancia de ser el empleado titular de una participación en esa comunidad- dar por cumplido el requisito establecido en el artículo 27.2 LIRPF.

Para conocer el sentido jurídico que debe darse a la expresión "contrato laboral" debe acudir a los dispuesto en el Estatuto de los Trabajadores, cuyo artículo 1.11 sienta las notas básicas en las que descansar toda relación laboral: «1. La presente ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización de otra persona, física o jurídica, denominada empleados o empresario». Por tanto, deben concurrir, al menos, tres notas: a) ajenidad en la relación; b) dependencia del empleado respecto del empleador y c) el carácter oneroso de la prestación de servicios. En la presente ocasión, se está en presencia de una prestación de servicios realizada en régimen de ajenidad y dependencia, pudiendo vislumbrarse que, entre el prestador de los servicios y la comunidad de bienes, existía una contraposición de intereses propia de un contrato laboral. La ajenidad y dependencia no puede entenderse excluida por el mero hecho de que la trabajadora tenga una participación del 25 por 100 en la comunidad, que es su empleadora. No se ha desvirtuado que la prestación de servicios sea real y efectiva, bajo el ámbito de dirección y organización de la comunidad de bienes, debiendo entenderse cumplido este requisito necesario para configurar una relación de trabajo por cuenta ajena. El trabajo desarrollado ha consistido en la ordenación de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Respecto de la retribución salarial, aunque la Inspección reconoce que la Sra. Adelaida percibía unas determinadas cantidades de la comunidad de bienes, opina que no se pueden considerar salariales, ya que el esfuerzo y el trabajo acaban repercutiendo en ella misma, al tener la condición de comunera. Pero el obligado tributario, durante las actuaciones ha mantenido que se trata de una retribución salarial percibida por sus servicios laborales como administrativa de la comunidad de bienes, esto es, por su esfuerzo y trabajo, salario que resultaba del contrato suscrito por la comunera con la comunidad de bienes (aportado durante las actuaciones) y que venía manteniendo desde antes de la muerte de la causante por la prestación de los mismos servicios como administrativa. El salario era recibido en la fecha y lugar establecido por las partes y sus ingresos se declaraban por la comunera en concepto de rendimientos de trabajo personal a efectos del IRPF. No ha probado la inspección que nada de ello fuera así. Tampoco se ha probado que la Sra. Adelaida asumiera ningún riesgo, ni que su retribución guardara proporción con el resultado de la actividad de la Comunidad de bienes, ni que percibiera remuneración por ejercicio de una función de dirección.

La Sra. Adelaida nunca figuró de alta en el RETA, ni debía figurar, a la vista de las circunstancias concurrentes en esta ocasión.

Por lo demás, si lo que se pretende sostener es la incompatibilidad, en todo caso, del encuadramiento en el RETA con la existencia de un contrato laboral, hay que decir que al menos en diversas consultas de la Dirección General de Tributos como, por ejemplo, la Consulta V0606-08, de 28 de marzo, la Consulta V1043-08, de 27 de mayo y la Consulta V0203-25, de 19 de febrero, se ha considerado que se cumple el requisito de contrato laboral, cuando el trabajador esté incluido, en virtud de obligación establecida por la normativa laboral, en el régimen especial de trabajadores autónomos».

Finalmente, establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

«Por todo lo expuesto, fijamos la doctrina de que no debe rechazarse -siempre- el carácter laboral del contrato suscrito entre una comunidad de bienes y uno de sus comuneros por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada, de manera que puede entenderse cumplida la exigencia contenida el artículo 27.2 LIRPF cuando se suscriba un contrato de esa naturaleza, puesto que ello se compadece con las normas jurídicas relativas a la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por razón de la

sucesión de la empresa familiar, que queda supeditada al mantenimiento de la actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas».

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en las sentencias de 14 de julio de 2025 referidas, de las que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO. 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 desestimación del recurso contencioso-administrativo.

QUINTO. 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 tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de las sentencias núm. 969 y 970/2025, de 14 de julio de 2025, pronunciadas en los recursos de casación núm. 4148/2023 y 4160/2023.

Segundo.Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Pol Sanz Ramírez, en representación de doña Adelaida, contra la sentencia núm. 595, de 20 de febrero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 2463/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero.Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 2463/2021, deducido por la Generalidad de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 28 de abril de 2021, dictada en el procedimiento 00-02643-2019, que desestimó el recurso de alzada formulado por el director de la Agencia Tributaria de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 15 de marzo de 2018, que había estimado la reclamación formulada por doña Adelaida, contra la resolución del jefe de la Inspección Territorial de Cataluña, anulando la liquidación relativa al Impuesto sobre Sucesiones.

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).