

**Resolución de 29 de mayo de 2023**  
**Tribunal Económico-Administrativo Central**  
**Núm. 00/01501/2020**

#### **Materia**

Materia Fiscal. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ganancia patrimonial. Donación empresa familiar.

#### **Introducción**

El TEAC entiende que, a efectos de la ganancia patrimonial aflorada por la donación de las participaciones de un grupo empresarial familiar, que la exención del art. 33.3.c) LIRPF solo alcanza a la parte del patrimonio afecto a la actividad económica.

#### **Normativa aplicable**

**Artículo 33.3.c) 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).**

*3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:*

*(...)*

*c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.*

#### **Antecedentes de hecho**

La Inspección regulariza la ganancia patrimonial aflorada como consecuencia de la donación a los hijos del contribuyente de las participaciones del GRUPO XZ, S.L. al entender que solo procede la no existencia de ganancia respecto del 56% de valor de las participaciones, mientras que el 43% restante sí que existe al representar el porcentaje del patrimonio no afecto a la actividad económica.

#### **Conflicto/Controversia**

El conflicto que subyace en el presente asunto consiste en determinar si es posible aplicar la regla de proporcionalidad a los efectos de determinar si la situación de diferimiento tributario en IRPF debe aplicarse a toda la ganancia patrimonial o solo a la parte afecta a su actividad económica.

#### **Iter cronológico/procesal**

El *iter* cronológico del presente asunto es el que sigue:

- En fecha 27 de enero de 2020, la AEAT dicta Acuerdo de liquidación por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2014, por importe de 1.700.106,17 euros.
- Considerando no ajustado a Derecho el Acuerdo, el obligado tributario interpone reclamación económico-administrativa *per saltum* ante el TEAC.

### Alegaciones parte recurrente

La impugnación del Acuerdo se basa en un total de cinco motivos:

Primero. Infracción del artículo 89 de la Ley General Tributaria y del principio de confianza legítima al no sujetarse la Inspección al criterio emitido por la Dirección General de Tributos (DGT) en la consulta formulada sobre la procedencia de aplicar el art. 33.3.c) LIRPF.

Segundo. Inaplicación de la regla de proporcionalidad en IPRF, pues se prevé exclusivamente en los beneficios fiscales previstos para ISD e IP, por lo que debe aplicarse el diferimiento a toda la ganancia patrimonial. Además, sostiene la necesidad de acudir a una interpretación finalista del precepto.

Tercero. Error al realizar la valoración, pues la donación (y, por tanto, el devengo) se produce en fecha 30 de diciembre de 2014, y la Inspección emplea el balance de 31 de diciembre de 2014.

Cuarto. Improcedencia y falta de motivación sobre el método de cálculo empleado.

Quinto. Vulneración de la doctrina de los actos propios al existir una previa inspección por el concepto tributario IVA donde se concluye que la entidad matriz del grupo desarrolla la actividad de gestión y dirección de las participadas y actividades financieras independientes, lo que implica que una parte relevante de los activos del grupo se encuentran afectos a la actividad de la empresa.

### Fundamentos de Derecho

En relación con los motivos de impugnación aducidos, el TEAC considera lo que sigue:

Primero. Entiende que la contestación de la DGT, para que vincule a la Administración, requiere que tanto la pregunta como la contestación sean claras y precisas. En este caso la contestación de la DGT no recoge un criterio claro e inequívoco, por lo que no puede considerarse que exprese un criterio que vincule a la Inspección.

En relación con el principio de confianza legítima, parte de considerar que, según expresa el TJUE, la autoridad no puede adoptar medidas contrarias a las esperanzas inducidas de la razonable estabilidad de las decisiones de la Administración. Para operar dicho principio se exigen los siguientes requisitos: (i) un comportamiento que pueda haber generado confianza, (ii) el afectado no puede haber previsto un cambio de conducta de la Administración y (iii) el interés público no puede primar sobre el de la persona afectada.

En este sentido, el TEAC considera que, como el criterio expresado no era claro e inequívoco, no puede haber generado un acto que suponga suficiente confianza al obligado, por lo que dicho principio no puede haberse vulnerado-

Segundo. Con base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el objetivo perseguido por el legislador en los beneficios fiscales previstos en sede de IP e ISD es favorecer los bienes y

derechos afectos a la actividad económica y la continuidad de los mismos. Así, considera que debe aplicarse la regla de proporcionalidad y que el diferimiento de la ganancia patrimonial solo alcance el valor de las participaciones en función a su afectación a la actividad económica. Todo ello en base a los siguientes argumentos:

1. Mediante una interpretación finalista del precepto, que pretende facilitar la transmisión de la empresa familiar, carecería de sentido aplicarlo a elementos no afectos.
2. El hecho de que el IP y el ISD sean exenciones permanentes y el IRPF temporal no afecta a la posibilidad de aplicación de la regla de proporcionalidad, pues en los tres casos se pretende la misma finalidad.

Tercero. El TEAC entiende que al valorar la compañía sí puede usarse el balance de final de ejercicio, pero con los ajustes necesarios a fecha de devengo, por lo que procede a anular la liquidación y ordena que la Inspección dicte una nueva valorando las participaciones a fecha de 30 de diciembre de 2014.

Cuarto. El Tribunal administrativo considera razonable emplear el porcentaje obtenido de la estadística del Registro Mercantil de PYMES, pero entiende que no puede emplearse en aquellas empresas del grupo que son consideradas grandes empresas, por lo que entiende que al volverse a dictar el Acuerdo de liquidación debe emplear otro criterio para valorar dichas compañías.

Quinto. Entiende que no es de aplicación la doctrina de los actos propios al considerar el IVA factores distintos que el IRPF para determinar los elementos afectos a la actividad económica.

#### **Parte dispositiva**

El TEAC estima parcialmente la reclamación económico-administrativa presentada.