

**Sentencia de 26 de mayo de 2023, núm. 630/2023**  
**Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sección 2, de lo Contencioso-Administrativo**  
**Recurso núm. 853/2021**

#### **Materia**

Materia Fiscal. Impuesto sobre Sucesiones. Reducción del 95%. Actividad económica.

#### **Introducción**

El TSJ de Asturias considera que son requisitos indispensables para considerar como actividad económica de una entidad la gestión de inmuebles para el arrendamiento los listados en el artículo 27.2 LIRPF.

#### **Normativa aplicable**

##### **Artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD)**

*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 art. 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.*

##### **Artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)**

*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.*

#### **Antecedentes de hecho**

En fecha 6 de junio de 2012, fallece D. Rogelio, instituyendo a su esposa, D<sup>a</sup>. Eva, como legataria del usufructo vitalicio de toda la herencia, y a su hija, D<sup>a</sup>. Adriana, como heredera universal. Entre el caudal relicto se encontraban participaciones en la entidad *Galitudo, S.L.*, dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, sobre las que se aplicó la reducción del 95% en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones.

En fecha 3 de febrero de 2016, se inicia un procedimiento inspector sobre ambas, que finalizó mediante la notificación, en fecha 19 de julio de 2017, del acuerdo de liquidación por el que se regulariza el Impuesto declarado, exigiendo una cuota a ingresar de 1.322.182,56 euros. Posteriormente, se notificó sanción por importe de 665.720,96 euros.

### **Conflicto/Controversia**

El conflicto que subyace en el presente asunto consiste en determinar si las participaciones de la entidad *Galitudo, S.L.* cumplen con las condiciones exigidas para aplicar la reducción del 95%.

### **Iter cronológico/procesal**

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

- En fecha 19 de julio de 2017, se notifican a D<sup>a</sup>. Eva el Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como el acuerdo sancionador derivado del mismo.
- Contra dichos actos, D<sup>a</sup>. Eva interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias.
- En fecha 31 de mayo de 2019, el TEAR de Asturias desestima las reclamaciones presentadas.
- Ante ello, D<sup>a</sup>. Eva formula recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).
- En fecha 28 de septiembre de 2021, el TEAC estima parcialmente el recurso presentado.
- Contra la anterior resolución, D<sup>a</sup>. Eva interpone recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Asturias.

### **Antecedentes procesales**

El Acuerdo de liquidación discute la aplicación de la reducción del 95% al entender que la actividad económica desarrollada por la compañía carece de local afecto y persona empleada a tiempo completo, por lo que se carece de los requisitos exigidos por la LISD para su aplicación. Asimismo, considera incorrecta la valoración del ajuar doméstico.

El criterio seguido por la Inspección fue confirmado por el TEAR de Asturias. Sin embargo, el TEAC admite la incorrección en la determinación del ajuar, pero desestimando las pretensiones relativas a la aplicación de la reducción.

### **Alegaciones parte recurrente**

Las pretensiones de la recurrente se basan en 4 puntos:

Primero. Entiende que debe procederse a la nulidad de la liquidación al sostener haber padecido indefensión como consecuencia de la falta de cumplimiento de las exigencias previstas en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa del expediente administrativo. Ese incumplimiento impide que recurrente y tribunal pueda constatar la legalidad de las actuaciones, obstaculizando su derecho a la tutela judicial efectiva.

Segundo. Considera que la entidad *Galitudo, S.L.* desarrolla una actividad económica consistente en la gestión de arrendamientos de más de 60 inmuebles, además de ostentar participaciones en otras entidades afectas a actividades económicas, añadiendo que en vía económico-administrativa incumplen el deber de valoración de las pruebas aportadas.

Además, aduce que, aunque conforme al artículo 27 LIRPF, el local y empleado son instrumentos válidos para calificar la actividad de arrendamiento como empresarial, ésta puede acreditarse por cualquier otro medio admitido en derecho. Aun así, sostienen la existencia más que probada de que contaba con un empleado y que contaba con un local de arrendamiento para dichos servicios.

Finalmente, en cuanto a las inversiones financieras, sostiene que son activos destinados a invertir en la adquisición de más inmuebles a corto plazo.

Tercero. En relación con el acuerdo sancionador, entiende D<sup>a</sup>. Eva que su conducta se ampara en una interpretación razonable de la norma, así como la falta de motivación de la culpabilidad.

### **Fundamentos de Derecho**

Primero. El TSJ considera que no se está ante una ausencia de expediente, sino ante una queja por su carácter desordenado. Al no haberse probado que ello haya generado indefensión material y que constan en el mismo los documentos pertinentes, entiende que no priva su derecho de defensa.

Segundo. El Tribunal parte de constatar que la finalidad del artículo 27 LIRPF establece unos requisitos básicos para determinar cuándo una entidad que ejerce la actividad de arrendamiento es una actividad empresarial. Siendo la finalidad de su cumplimiento la aplicación de una exención, el TSJ entiende que debe ser de aplicación restrictiva, siendo necesarias su existencia, al ser requisitos de corte material, y no meramente formales.

Además, entiende que, en base al material probatorio obrante en el expediente, da prevalencia a las manifestaciones realizadas ante la inspección por D. Cándido, supuesto trabajador de la entidad, que sostuvo que, aunque se encontraba vinculado a la entidad, él seguía trabajando para otra compañía, frente a las manifestaciones de personas vinculadas con la recurrente efectuadas ante notario. En el mismo sentido desestimatorio entiende que pueda considerarse como local afecto a las necesidades de la entidad el local arrendado en Madrid, teniendo en cuenta que la mayoría de los edificios se situaban en Asturias y el supuesto trabajador se encontraba en la misma Comunidad.

Respecto a las inversiones financieras, entendiendo que la actividad de *Galitudo, S.L.* no podría considerarse como económica, la misma consideración tendrán tales inversiones.

Tercero. Partiendo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los requisitos necesarios para motivar los hechos y fundamentos de derecho que justifican la imposición de la sanción, considera suficientemente motivado el mismo, partiendo de diferentes indicios, como la falsedad del contrato de trabajo o el hecho de que las inversiones financieras no constituyan elementos patrimoniales afectos a la actividad económica.

En relación con la causa de exclusión de la responsabilidad, considera que, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo, la aplicación de la reducción del artículo 20.2.c) LISD presenta una gran dificultad interpretativa, conteniendo numerosos reenvíos a otros textos normativos y de desarrollo normativo.

Considera que, aun los intentos infructuosos de probar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la LIRPF, lo cierto es que ha tratado de probar la existencia de actividad económica desde el punto de vista material, por lo que acepta que se encuentre amparada en la causa de exclusión de la responsabilidad.

#### **Parte dispositiva**

El TSJ de Asturias estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto.