



Roj: **STS 3476/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3476**

Id Cendoj: **28079130022025100174**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **14/07/2025**

Nº de Recurso: **4148/2023**

Nº de Resolución: **969/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 1435/2023,**  
**ATS 3555/2024,**  
**STS 3476/2025**

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### **Sentencia núm. 969/2025**

Fecha de sentencia: 14/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4148/2023**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/06/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **4148/2023**

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### **Sentencia núm. 969/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara



D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 14 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4148/2023**, interpuesto por doña Verónica representada por el procurador don Pol Sanz Ramírez, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 20 de febrero de 2023, en el recurso núm. 2081/2021 (909/2021 de la sección) sobre impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Han comparecido, como parte recurrida, la Generalitat de Cataluña, representada por el abogado de la Generalitat y la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 20 de febrero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 2081/2021, interpuesto por la Generalitat de Cataluña contra la resolución del TEAC, de 25 de marzo de 2021, dictada en el procedimiento NUM000, 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 estimó la reclamación formulada por Dña. Verónica, contra la resolución de 17 de enero de 2014 del jefe de la Inspección Territorial de Cataluña, en la que se confirmó la propuesta de liquidación definitiva, en concepto de impuesto sobre sucesiones, por la adquisición *mortis causae* una cuarta parte de la herencia de su madre, Dña. Noelia.

**SEGUNDO.-** *Hechos relevantes.*

1º. Doña Noelia falleció el día 8 de octubre de 2008. La causante era viuda en únicas nupcias de Laureano, fallecido el 23 de enero de 1999. El matrimonio tuvo cinco hijos.

2º. 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.

3º. 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 ellas 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 Noelia desde el fallecimiento de su esposo.

4º. 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.

5º. Practicadas actuaciones de comprobación e investigación sobre la adquisición hereditaria de la hoy recurrente, el 5 de septiembre de 2013 se firmó acta en disconformidad, correspondiente al impuesto sobre sucesiones y donaciones - ISyD-, dando lugar a la regularización, por parte de la Agencia Tributaria de Cataluña, que 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, Dña. Graciela, 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 de 883.558,96 euros, con el resultado de una deuda tributaria de 277.224,19 euros.

6º.- El Servicio de Gestión Tributaria de Cataluña notificó, el 4 de febrero de 2014, liquidación de la cuota del ISD resultante del procedimiento de inspección. En ella se lee que «en el caso concreto que nos ocupa la causante y posteriormente la comunidad de bienes arrendaban las fincas pretendidamente afectas a una actividad económica. No obstante esta inspección territorial 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 el 28 de junio de 2011». El rechazo a otorgar carácter laboral al contrato citado (y, por ende, la negativa a entender que existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles) fue la única circunstancia tenida en cuenta por la Inspección para negar el beneficio y se amparó en: (i) la supuesta ausencia de retribución salarial, pues el esfuerzo y trabajo realizado por doña Graciela «acaba repercutiendo en él mismo (sic) al tener la condición de comunero», (ii) en la falta de ajenidad, toda vez que «la plusvalía generada por el trabajo del comunero repercute directamente en el trabajador ya que es el mismo quien hace suyo parte de los beneficios generados por la CB» y (iii) en la inexistencia de dependencia y subordinación, por cuanto «es difícilmente imaginable que se puedan tomar decisiones relevantes respecto del arrendamiento sin el concurso del comunero, la Sra. Graciela, propietaria del 25% de los medios de producción de la CB».

7º.- El contribuyente interpuso reclamación contra la mencionada liquidación y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña estimó la reclamación presentada en resolución de 15 de marzo de 2018. De ella nos interesa su fundamento de derecho quinto, que dice lo que sigue:

«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. Tras el fallecimiento, sus herederos, Sres. Miguel, Dulce, Graciela y Verónica, constituyeron la Comunidad de Bienes DIRECCION000 CB con la aportación de los mismos inmuebles, que son ahora objeto de regularización por incumplimiento de la obligación de mantenimiento de la actividad económica por los causahabientes, siendo el único requisito controvertido la existencia de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa».

También nos importa parte de su fundamento de derecho noveno, exactamente este párrafo:

«[...] En resumen, en el presente caso tenemos un contrato laboral, del que no hay constancia en el expediente que no haya sido admitido como tal por la Seguridad social. Un contrato como "jefe de Administración" de características idénticas al firmado con anterioridad al fallecimiento con la causante que ha sido admitido como válido, a efectos de considerar el cumplimiento del mismo requisito de existir persona contratada a jornada completa, en la fecha del devengo. No se ha probado que fuera del salario que venía percibiendo con anterioridad, tuviera variación alguna tras adquirir la condición de comunera, ni, en definitiva, se ha probado que la trabajadora dispusiera del control efectivo de la comunidad de bienes.

La valoración conjunta de estos hechos nos lleva a calificar la naturaleza del contrato de "Jefe de Administración" cuestionado, como laboral, puesto que concuerda con los requisitos exigidos para ello en la corriente doctrinal expuesta y la Inspección, con los argumentos utilizados, no ha probado que su naturaleza fuera mercantil».

Y, asimismo, nos interesa su fundamento décimo, que tiene el siguiente tenor:

«Siendo este el único requisito que la Administración actuante considera incumplido por los herederos durante el periodo posterior al fallecimiento, este Tribunal entiende que debe entenderse que continúan ejerciendo mediante la comunidad de bienes la actividad económica de arrendamiento de inmuebles y, en consecuencia, que se cumplen los requisitos de mantenimiento para poder disfrutar de la reducción reconocida en el momento del devengo del impuesto».

8º.- La Generalidad de Cataluña presentó recurso de alzada contra la anterior resolución y el Tribunal Económico-Administrativo Central la desestimó, en resolución de 25 de marzo de 2021, declarando: «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».



9º.- Interpuesto recurso contencioso-administrativo por la Generalidad de Cataluña, seguido con el núm. 909/2021, 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.

**TERCERO.-** La sentencia de instancia.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho tercero con el siguiente tenor literal:

«[...] 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. Graciela, fue contratada el 26 de marzo de 2003 por su madre y causante, Dña. Noelia, 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. Laureano, 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. Noelia, el 8 de octubre de 2008, sus herederos, y entre ellos, la contratada Dña. Graciela, 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. Graciela 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. Graciela 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».

Contra la anterior sentencia, la obligada tributaria preparó el presente recurso de casación.

**CUARTO.-** Tramitación del recurso de casación.

**1.- Preparación.** La representación procesal de doña Verónica presentó escrito, el 4 de abril de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, 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) y 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).



La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de mayo de 2023.

**2.- Admisión.** La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de marzo de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«**1.1.** Determinar, desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial efectiva, si resulta obligatorio para el órgano sentenciador el planeamiento 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 (sic) 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».

**3.- Interposición.** Doña Verónica interpuso recurso de casación mediante escrito de 16 de mayo de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que por esta Sala se: «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».

**4.- Oposición al recurso interpuesto.** El abogado del Estado presentó escrito, el 7 de junio de 2024, en el que manifiesta que se abstiene de plantear oposición al recurso.

El abogado de la Generalitat presentó escrito el 5 de julio de 2024 oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones de la recurrente, tras la debida argumentación, concluye solicitando de esta Sala que: «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».

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 8 de julio de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 23 de mayo de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de junio de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del recurso de casación.*

El presente recurso trata 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 de la reducción de la base imponible del 95 % sobre el valor de los bienes y los derechos.

**SEGUNDO.-** *Posición de las partes.*

El inicio del escrito de interposición presentado por doña Verónica, comienza poniendo de relieve que el artículo 33 LJCA viene a reforzar la exigencia de congruencia en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo en el sentido de que el precepto exige a los tribunales que juzguen dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes, así como dentro de los motivos que fundamentan el recurso y la oposición. De esta forma, se consigue que la *ratio decidendise* mantenga dentro de los términos planteados por las partes en el debate, sin que quepa introducir motivos que, no habiendo sido alegados por las partes, fuesen determinantes del pronunciamiento contenido en la sentencia.

Teniendo ello presente, entiende que la sentencia de instancia 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*.

Y es que la cuestión litigiosa objeto del recurso conocido por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 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.

Una decisión administrativa que niega 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.

En el presente caso, señala la recurrente, la modificación de los términos del debate procesal tal y como había sido trabado (desde la propia liquidación que se impugnó ante el TEARC) es absoluta, porque la sentencia recurrida no se limita a analizar si el repetido contrato entre la CB y doña Graciela tenía naturaleza laboral (único dato tenido en cuenta por la Inspección -insistimos- para rechazar el beneficio fiscal) sino que -yendo mucho más allá- analiza si la propia CB ejercía o no una actividad económica antes del fallecimiento de la causante.

Y todo ello sin plantear previamente la tesis, como exige el artículo 33 LJCA, por lo que entiende la Sra. Graciela que la sentencia de instancia no podía anular, por un motivo distinto a los esgrimidos por las partes, de manera que, al haberlo hecho así, se produce una clara vulneración del principio de congruencia por inobservancia de lo establecido en el referido artículo 33.2 LJCA en relación con el artículo 24 de la Constitución.

Considera que la cuestión suscitada en el proceso que nos ocupa no consistía en determinar si la comunidad de bienes " DIRECCION000 " realizaba o no una actividad económica a la muerte del causante, ni si esa actividad se prolongó y mantuvo después por los herederos tras aquel fallecimiento. Mantiene 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.

Porque ese -y no otro- fue exclusivamente el obstáculo identificado por la Agencia Tributaria de Cataluña para rechazar la aplicación en sede del impuesto sobre sucesiones y donaciones, prevista en el art. 2.1.d) de la Ley catalana 21/2011: el contrato entre la CB DIRECCION000 . con doña Graciela no reúne, a juicio de la Administración Tributaria de la Generalitat de Cataluña, los requisitos de aquel precepto de la LIRPF por el solo hecho de que la empleada es un miembro de la comunidad, lo que determina -siempre y en todo caso- que el contrato no sea laboral por no concurrir los requisitos de ajenidad, retribución salarial y dependencia.

Por consiguiente, 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* 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. O si, por el contrario, ha de efectuarse una interpretación que se atempere al espíritu y finalidad de la normativa del impuesto sobre sucesiones y donaciones, atendiendo a la realidad *material* de la actividad económica y prescindiendo en esa labor hermenéutica -como sostuvo el TEAC- de motivos puramente formales y relacionados con la naturaleza laboral o no de un contrato suscrito entre la causante y la causahabiente, a través del cual se instrumenta y se posibilita la continuación de la actividad de arrendamiento cuya realidad, en sede de la causante, insistimos no se ha discutido en ningún momento por parte de la Administración Tributaria de la Generalitat de Cataluña.

Entiende doña Verónica 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.

Defiende que los requisitos contenidos en el artículo 27.2 LIRPF se dan en este caso, tal y como, dice, acreditó en vía económico-administrativa y reiteró en vía contenciosa mediante la aportación de la siguiente documentación:

1. Copia de la declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de Graciela de los años 2008 (siendo comunera desde octubre) 2009 (su primer año completo como comunera) 2010, 2011, 2012 y el año 2013, corroborándose que su rendimiento del trabajo fue lineal en todos esos años, sin ningún incremento considerable, más que el aplicable por su condición de asalariado, lo que es prueba evidente de su nula condición de funciones de dirección y de toma de decisiones autónomas en el ámbito de la CB.

2. Informes de datos para la cotización de trabajadores por cuenta ajena. Información laboral, emitido por el Ministerio de Empleo y Seguridad Social en fecha 9 de marzo del 2015, en el que puede comprobarse que, desde la fecha de alta como trabajadora el día 25 de marzo del 2003, hasta la fecha de 10 de mayo de 2019, fue asalariada como trabajadora por cuenta ajena, y a partir de dicho momento pasó a tener la condición de jubilada. Dichos certificados demuestran, a su juicio, que el contrato que unía a la trabajadora con la comunidad de bienes es laboral, conforme así lo califica expresamente el organismo competente ("Información por relación laboral") y la pensión que cobra en concepto de jubilación es consecuencia de la relación laboral que mantuvo con la CB, por un periodo de 17 años y 18 días, lo que deja constancia fehaciente de la relación laboral con la CB.

3. Informe de trabajadores en alta en el código de cuenta de cotización de la CB, que permite comprobar que Graciela, permaneció de alta en el régimen general en la cuenta de cotización preceptiva en la Seguridad Social hasta la fecha de 10 de mayo de 2019, es decir, más de 10 años tras el devengo del impuesto sobre sucesiones del que trae causa de este recurso.

Piensa que la sentencia recurrida prescinde, sin embargo, de las pruebas documentales aportadas, llevando a cabo una interpretación formalista del art. 27.2 LRPF, que no es acorde con la interpretación finalista propugnada por el Tribunal Supremo en relación con la aplicación de los beneficios de la empresa familiar.

Sostiene que el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 LIRPF traslada a la Administración la carga de la prueba de su carácter meramente formal y, en consecuencia, de probar que el arrendamiento de inmuebles no conforma, en este caso, una actividad empresarial. Sin embargo, afirma, ninguna actividad probatoria ha sido desplegada por la Administración Tributaria en tal sentido en el presente caso, de modo que ninguno de los elementos a los que se alude para rechazar la aplicación del régimen bonificado en sede del impuesto sobre sucesiones, tal y como se analizan por el órgano de inspección queda desacreditado.

El planteamiento del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña es, a su juicio, difícilmente admisible si se tiene en cuenta que resulta un hecho no controvertido en vía administrativa que el requisito que estaba en juego no era otro que el del mantenimiento de la actividad, lo que implica que la misma existía al momento del fallecimiento de la causante, momento en el que estaba vigente el contrato cuya naturaleza se pone ahora en cuestión por la Administración tributaria.

Advierte sobre la contradicción en la que incurren tanto la Inspección como el representante procesal de la Generalitat en estos términos: si la actividad económica existía en el momento del fallecimiento del causante y en ese mismo momento la CB contaba con el mismo contrato que ahora analizamos, ¿cómo es posible rechazar la condición de laboral de ese contrato sin negar la existencia de actividad económica de arrendamiento *ex ante*? En otras palabras, aduce, la situación de la CB DIRECCION000 . era idéntica en cuanto al empleado que prestaba sus servicios en la misma antes y después del fallecimiento del causante; sin embargo, la existencia de tal empleado permitió a la Administración considerar que había una actividad



de arrendamiento cuando vivía la causante, pero ya no después del fallecimiento de aquélla, a partir de cuyo momento el contrato con doña Graciela "se convierte" en no laboral.

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 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.

Recuerda que tal interpretación ha sido rechazada ya en diversas ocasiones por el Tribunal Supremo con ocasión del análisis de la aplicación de beneficios fiscales en relación con el mantenimiento y continuidad de la actividad económica, citando al efecto, las sentencias de 16 de julio de 2015, rec. cas. 171/2014, de 26 de mayo de 2016, rec. cas. 4098/2014, y 10 de enero de 2022, rec. cas. 1563/2020.

Por su parte, la Abogacía del Estado presenta un escrito absteniéndose de formular oposición.

Finalmente, la Generalidad de Cataluña alega en su escrito que la inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) consideró incumplido el requisito de mantenimiento de la actividad económica durante cinco años previsto en el artículo 2.1 d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de Cataluña, por cuanto, después del fallecimiento de la causante (8 de octubre de 2008) y de la aceptación de la herencia (2 de octubre de 2009) por los herederos, la única empleada de la comunidad era Dña. Graciela, heredera y también comunera; ya que, como comunera, no quedaba acreditado que prestara servicios por cuenta ajena de acuerdo con lo exigido en el art. 27.2 LIRPF. La contratación de un trabajador, el Sr. Melchor, no se materializó hasta el 28 de junio de 2011, si bien sólo fue contratado a jornada completa a partir de febrero de 2012 cuando se redujo su jornada a tiempo parcial 20 horas, es decir, sólo siete meses después.

La administración catalana, en contra de la incongruencia denunciada en el recurso interpuesto, entiende que no se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva de la parte recurrente por no haberse planteado la tesis del art. 33 LJCA, en la medida que la Sala *a quoresolvió* dentro del marco delimitado por los motivos fijados en la demanda y deducidos anteriormente ya en vía económico-administrativa.

Dice que no es ocioso recordar que para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la condición de actividad económica o empresarial, el art. 27.2 de LIRPF (según redactado vigente) exige que se cumplan dos requisitos: (i) 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 (ii) que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En el recurso de alzada interpuesto ante el TEAC, el director de la ATC dedujo, idénticamente, como motivo de impugnación la inexistencia de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles por la ausencia de vinculación laboral en la contratación de un comunero, de conformidad con lo previsto en el art. 1.2 b) de la Ley 20/2007 de 11 de julio del Estatuto del trabajador autónomo, que establece que: «2. Se declaran expresamente comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos a que se refiere el apartado anterior: (...) b) 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 su vez, el artículo 305.2 d) 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 era el vigente entonces) encuadra en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos a los comuneros, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común.

Añade que corresponde a todos los comuneros, en aplicación de la normativa civil que rige la comunidad de bienes, la facultad de gestión de los bienes comunes prevista los artículos 392 y ss. del Código civil, en particular, arts. 397 y 398 del citado texto legal.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el artículo 1.2 del RDL 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los trabajadores que delimita el ámbito de la relación laboral a aquella que vincula a «[la presente ley será de aplicación a] los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario». El propio texto legal recoge que "a los efectos de esta ley



serán empresarios todas las personas, físicas o jurídicas, o comunidades de bienes que reciban la prestación de servicios de las personas referidas en el apartado anterior...».

Según se desprende de la anterior definición legal, asegura la Agencia Tributaria de Cataluña, la doctrina y la jurisprudencia entienden que son cuatro los requisitos que determinan la existencia de vinculación laboral: voluntariedad, retribución salarial, ajenidad y dependencia.

En el específico caso de la relación entre una comunera y la comunidad de bienes que carece de personalidad jurídica propia y de la cual es copartícipe directa, de las anteriores características, sólo se podría reputar cumplida la primera.

Precisa que no concurre la nota de dependencia -que implica una subordinación con el empleador y que el trabajador realice su prestación laboral dentro del círculo rector y organizativo del empresario, que es quien toma las principales decisiones- en la medida en que la persona contratada es propietaria de un 25 % de la misma comunidad empleadora, siendo difícilmente imaginable que en la comunidad se tomen decisiones relevantes sobre los inmuebles y su arrendamiento sin contar con el concurso de dicha comunera que ha de participar en la toma de las principales decisiones estratégicas para la comunidad.

Tampoco concurre 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. Añade que en la relación jurídica entre la comunera y la comunidad de bienes no se cumplen diversas manifestaciones características de dicha ajenidad: no existe la ajenidad de los frutos dado que la retribución salarial del trabajador genera una plusvalía que pasa *ab initio* al patrimonio de otra persona empleadora, lo que no sucede en el caso del comunero; la ajenidad de los medios de producción tampoco tiene lugar, puesto que la comunera es copropietaria de los bienes inmuebles; tampoco la ajenidad en los riesgos y en la utilidad patrimonial, que suponen que el trabajador no responde del riesgo y ventura de la empresa ni que las fluctuaciones en las ganancias deban repercutir en el trabajador, habida cuenta de que las plusvalías generadas por su trabajo repercuten directamente en la comunera que hace suyos los beneficios generados por la comunidad. En la medida en que la designada como persona empleada es comunera -con una cuota de participación del veinticinco por ciento sobre la comunidad de bienes- y que tributa en régimen de atribución de rentas, no puede ser ajena al riesgo y ventura del negocio.

En cuanto a la retribución percibida por la comunera, no tiene contenido salarial en sentido propio -el salario implica ser inferior al valor del producto del trabajo, siendo el empleador quien adquiere parte del esfuerzo y producto del trabajador- por cuanto las percepciones que recibe el comunero de la propia comunidad de la que es partícipe discutiblemente pueden tener naturaleza salarial, habida cuenta de que el esfuerzo y el trabajo que realiza acaban repercutiendo en la propia persona del comunero al tener la condición de copartícipe.

Afirma que la doctrina administrativa también ha interpretado que los comuneros no pueden mantener una relación laboral con su propia comunidad de bienes sino una relación por cuenta propia; así se pronunció ya, entre otras, la Consulta de la DGT V1192-07 de 08.06.2007 cuando argumentó que «...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».

Mantiene la administración catalana que todo el debate procesal, ya 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 reducción fiscal pretendida, toda vez no se ha acreditado la existencia en la comunidad de bienes de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa durante los cinco años siguientes a la defunción de la causante.

A pesar de que, formalmente, se alegó la existencia de un contrato laboral, la pretendida empleada era comunera y copartícipe de la comunidad y, por consiguiente, su vinculación con la comunidad empleadora nunca habría tenido naturaleza laboral, sino mercantil; sin perjuicio del hecho que tampoco se acreditaron las funciones concretas llevadas a cabo por dicha comunera, ni que fueran ajenas y distintas de las facultades de gestión ejercidas por todos comuneros partícipes en la comunidad.

Entiende la administración tributaria catalana que no procede el planteamiento de la tesis, al amparo del artículo 33 LJCA, 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 a jornada completa.



Por tanto, el incumplimiento de uno de los requisitos establecidos en el art. 27.2 de la LIRPF trae como consecuencia insoslayable que la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles no se repute como actividad económica o empresarial.

Añade que no nos encontramos en presencia de ninguna interpretación rigorista *contra legem* de ningún precepto, en la medida que el sentido y el tenor del art. 27.2 LIRPF son claros y no dejan margen a que se introduzca ningún tipo de interpretación.

Adicionalmente, el art. 14 de la LGT prevé que «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». Por consiguiente, pretender extender la reducción fiscal objeto de autos a supuestos en los que no existe una contratación laboral, cuando no existe duda respecto de los requisitos exigibles para su aplicación, carece de cobertura legal y constituye una verdadera infracción de la normativa aplicable.

Entendemos que esta es la fundamentación jurídica que subyace en la jurisprudencia de este Alto Tribunal, cuando ha excluido la existencia de actividad económica de arrendamiento cuando la persona que se reputaba contratada era la figura del conserje de una finca (Cfr, STS de 29 de noviembre de 2016, rec. cas. 3013/2015).

Todo ello debe conducir, a su juicio, a la confirmación del pronunciamiento de la sentencia impugnada de la liquidación girada, habida cuenta de que no se ha acreditado el mantenimiento de la actividad económica durante los cinco años siguientes a la defunción de la causante (08 de octubre de 2008). 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 Doña Graciela, a través una contratación que no puede reputarse como laboral sino por cuenta propia o mercantil.

### **TERCERO.- Criterio de la Sala.**

La entidad " DIRECCION000 . C.B", se había constituido por el matrimonio formado por los padres de la recurrente, don Laureano y doña Noelia 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 Noelia 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 Graciela, 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, previsora, 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 Noelia, 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 Graciela, 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 supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

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

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

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

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 Graciela 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 Graciela, 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. Graciela, 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 Graciela 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 Verónica, junto con su hermano Miguel, 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 Graciela, ya que está, 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. Graciela, 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 acudirse 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: 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 ajena 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 ajena 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. Graciela 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. Graciela 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. Graciela 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.

#### **CUARTO.- Fijación de doctrina.**

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.

#### **QUINTO.- Pretensiones de las partes y pronunciamiento que se solicita.**



La recurrente suplica a la Sala que case y anule la sentencia impugnada y dicte sentencia por la que desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en su día por la Generalitat de Cataluña.

La administración tributaria catalana solicita que se dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso, confirmándose la sentencia de instancia.

Por todas las razones expuestas, declaramos haber lugar al recurso de casación, lo que comporta la desestimación del recurso contencioso administrativo interpuesto por la administración tributaria catalana y, por tanto, la anulación de la liquidación girada.

**SEXTO.- 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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.-**Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia

**Segundo.-**Haber lugar al recurso de casación **4148/2023**, interpuesto frente a la sentencia dictada el 20 de febrero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso 2081/2021, interpuesto por la Generalitat de Cataluña contra la resolución del TEAC, de 25 de marzo de 2021, dictada en el procedimiento NUM000, 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 estimó la reclamación formulada por doña Verónica, contra la resolución de 17 de enero de 2014 del jefe de la Inspección Territorial de Cataluña, en la que se confirmó la propuesta de liquidación definitiva, en concepto de impuesto sobre sucesiones, por la adquisición *mortis causade* una cuarta parte de la herencia de su madre, doña Noelia, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.-**Desestimar el recurso 2081/2021, interpuesto por la Generalitat de Cataluña contra la resolución del TEAC, de 25 de marzo de 2021, dictada en el procedimiento NUM000, 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 estimó la reclamación formulada por doña Verónica, contra la resolución de 17 de enero de 2014 del jefe de la Inspección Territorial de Cataluña, en la que se confirmó la propuesta de liquidación definitiva, en concepto de impuesto sobre sucesiones, por la adquisición *mortis causade* una cuarta parte de la herencia de su madre, doña Noelia, lo que comporta la anulación de dicha liquidación.

**Cuarto.**Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.