

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07134/2023/00/01**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **23/07/2025**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción autonómica catalana por adquisición de participaciones de empresas. Afectación de bienes a la actividad económica. Elementos destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo. Bien arrendado al sujeto pasivo por precio igual o superior al de mercado: no afectación.

**Criterio:**

En interpretación de lo previsto en el apartado 2.2.a) del artículo 1 del Decreto de la Generalitat de Catalunya 414/2011, se considera que únicamente se recogen dos supuestos en los que los bienes no se consideran afectos a la actividad, uno, los elementos destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco y, dos, los que se cedan por precio inferior al de mercado a personas o entidad vinculadas. Por tanto, en ningún caso podrá considerarse que, si el bien estaba destinado exclusivamente al uso personal del transmitente y fue arrendado por precio igual o superior al de mercado, el bien se encuentra afecto pues, de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, no se establece posibilidad alguna de que una contraprestación superior a la de mercado implique considerar la afectación, límite que si se establece respecto a las personas o entidades vinculadas.

Este criterio es el recogido en la Resolución de la Dirección General de Tributos y Juego de Cataluña por la que se resuelve la Consulta Vinculante número V47/21 bis de 29 de julio de 2022 que a su vez se remite a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencias 716/19, de 26 de septiembre, y 769/19, de 10 de octubre, cuyos razonamientos jurídicos y conclusión este Tribunal Central comparte.

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

**Referencias normativas:**

Ley 19/2010 Cataluña Regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.  
13

Decreto 414/2011, de 13 de septiembre, Generalitat Catalunya. Reglamento ISD  
1.2.2.a)

**Conceptos:**

Afectación  
Compraventa/adquisición  
Empresa familiar  
Parentesco  
Reducciones

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 23 de julio de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-07134-2023-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA DE DIRECTOR GENERAL

RECURRENTE: AGENCIA TRIBUTARIA DE CATALUNYA - Q0801480E

INTERESADO: **D. Xy**

En MADRID , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por el Director de la Agencia Tributaria de Cataluña contra la resolución parcialmente estimatoria de fecha 18 de mayo de 2023 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (RG: 08-11644-2021) relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El día 20-06-2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 08-06-2023 contra la resolución parcialmente estimatoria de fecha 18 de mayo de 2023 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña en el expediente de reclamación 08-11644-2021 por la que se anula la liquidación relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ...1 derivada del acta de inspección A02-... dictada por la Oficina Central de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña.

SEGUNDO.- **D. Wz** falleció el 28 de noviembre de 2014 bajo testamento otorgado ante el notario de Barcelona, **D. Ay**, el 13 de diciembre de 2010 (número .... de su protocolo).

**D. Xy**, en su condición de heredero en la herencia de su padre, presenta autoliquidación en la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña el 26 de mayo de 2015, en la que se incluyen 277.007 participaciones en la sociedad **LMU, SL**, aplicando una reducción del 95% sobre el valor de las mismas.

TERCERO.- El 9 de noviembre de 2017 fueron iniciadas actuaciones inspectoras en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el curso de dicho procedimiento, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 190.4 c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, el cual establece que *"cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria, en este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado y esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación"* se extendieron dos actas:

Acta **A02-3/...** firmada en disconformidad el día 25 de enero de 2019 de la que se procede exclusivamente a la comprobación del valor de las participaciones de la sociedad **LMU, SL**, y de la que resulta que el valor declarado de las participaciones no se corresponde con el valor real, quedando fijado según tasación efectuada por perito de la Administración en 13.094.101,91 euros.

Acta **A02-4/...** firmada en disconformidad el día 25 de enero de 2019 en la que se determina que la reducción del 95% por las participaciones de la citada mercantil, prevista a l'article 10 i següents de la Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'Impost sobre Successions i Donacions aplicada por el sujeto pasivo en su autoliquidación debe ser parcial y, una parte de las deudas deducidas por actas de inspección del IRPF 2010 y 2011 no se consideran deducibles.

No formuladas alegaciones, el 11 de abril de 2019, el Cap de l'Inspecció Central adjunta dicta el acuerdo de liquidación AL2017... derivado del Acta número A02-... y el acuerdo AL2017...derivado del Acta número A02-... elevando a definitivas la liquidaciones propuestas, una vez recalculados los intereses de demora. Acuerdos que constan notificados por agentes tributarios el 3 de mayo de 2019.

CUARTO.- El día 6 de octubre de 2021 tuvo entrada en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña la reclamación 08-11644-2021 que había sido interpuesta el 31 de mayo de 2019 ante la Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña contra el acuerdo de liquidación AL... derivado del Acta número A02-...

En el escrito de interposición el interesado informaba que de forma simultánea a esa reclamación había instado la tasación pericial contradictoria ante la Inspección respecto a esta liquidación, a pesar de que no se le había ofrecido la posibilidad de solicitarla. En base a ello, solicitaba la suspensión de la liquidación tal como establece el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

QUINTO.- El 22 de octubre de 2021, ello es antes de que el Tribunal Regional pusiera el expediente de manifiesto a fin de formular alegaciones, el interesado presentó un escrito encabezado con el siguiente título: *"Improcedencia reclamación económica administrativa contra acto de liquidación Agencia Tributaria Catalana liquidación AL... csv ... por importe de 3.132.270,34 por Resolución de la Oficina Gestora sobre la base del artículo 235 LGT"*, que el Tribunal Regional calificó, erróneamente, como "desistimiento", dictando resolución de "archivo" en este sentido. Error que fue subsanado tras el recurso de anulación interpuesto por el reclamante, en resolución dictada el 23/03/2023, en la que se anula la anteriormente dictada al comprobarse que lo que pretendía el interesado no era desistir, sino comunicar a ese Tribunal que por acuerdo de la Agencia Tributaria de 7 de junio de 2019 la Administración Tributaria había resuelto las alegaciones presentadas por el obligado tributario, las admitía, y había dictado un acto administrativo aceptando la tramitación de la tasación pericial contradictoria, en el que además se decía, literalmente, que *"deja sin efecto la reclamación económico administrativa presentada"*.

Se acompañaba copia de la resolución de la Inspección de la ATC, de la que cabe destacar el siguiente redactado:

**ASSUMPTE: SOL· LICITUD DE TAXACIÓ PERICIAL CONTRADICTORIA**

**Obligat tributari: D. Xy**

**Referència: Impost sobre Successions i Donacions TPC ..., expedient ...**

*Vista la vostra sol·licitud de taxació pericial contradictoria de data 31 de maig de 2019, i la reclamació economicoadministrativa, presentada en la mateixa data, en aplicació de l'article 135 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributaria (en endavant LGT), l'article 161 del Reial Decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel que s'aprova el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributaria i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs (en endavant RD 1065/2007) i l'article 98.3 del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost de Successions i Donacions (RD 1629/1991), es procedeix a iniciar el corresponent procediment de Taxació Pericial Contradictoria i deixar sense efectes la reclamació economicoadministrativa.*

*A aquests efectes, en compliment de l'art.135.1 de la LGT es procedeix a la suspensió de l'execució de les liquidacions i del termini per interposar recurs o reclamació contra la mateixa.*

*Un cop resolta la Taxació Pericial Contradictoria es notificara la liquidació que correspongui i s'iniciara el termini previst a l'article 62.2 de la LGT, per a que s'efectuï*

*l'ingrés, així com el comput del termini per interposar el recurs o reclamació econico-administrativa contra la liquidació.*

(...)

*Els bens objecte de la taxació pericial contradictoria són els següents:*

*277.007 participacions de la societat "LMU, SL"*

SEXTO.- El 28 de marzo de 2022 el reclamante presentó escrito de alegaciones, cuyas pretensiones principales, en síntesis, eran las siguientes:

No procede la tramitación del presente procedimiento económico administrativo, al menos parcialmente, ya que la Administración Tributaria catalana admitió a trámite un procedimiento de tasación pericial contradictoria, lo que determina la necesidad de dictar una nueva liquidación al finalizar el procedimiento, y este procedimiento se refiere a una liquidación que, por su propia naturaleza, ya no existe.

Si se admite la alegación anterior, se ha superado la duración máxima del procedimiento inspector, ya que el procedimiento de tasación pericial contradictoria ha durado más de seis meses y ese plazo debe ser considerado dentro del procedimiento inspector.

Subsidiariamente, cuando se practica y se notifica la primera liquidación antes de la tasación pericial contradictoria, el día 30 de mayo de 2019 ya se había superado la duración máxima del procedimiento inspector.

La nulidad de la primera liquidación dictada con motivo de la comprobación de valor, que se sigue el procedimiento económico administrativo 08/2570/2021, determina la nulidad de la liquidación objeto del presente procedimiento.

El activo de Avenida 1 debe ser considerado como un activo afecto a los efectos del cálculo de la regla proporcional a fin de determinar el porcentaje del valor de la sociedad que puede gozar de la reducción del 95% por la transmisión mortis causa de participaciones sociales.

El 7 de abril de 2022 presenta escrito de alegaciones complementarias, en las que reitera que se ha superado el plazo de 18 meses previsto como duración máxima del procedimiento inspector, dado que habiéndose acogido el obligado tributario al sistema de notificaciones electrónicas voluntarias, salvo casos excepcionales, la notificación al obligado tributario debía realizarse mediante ese sistema. Por ello, solicita que se considere que la notificación realizada al obligado tributario fue el día 30 de mayo y no el día 3 de mayo como se pretende por la Administración Tributaria. Aporta en su apoyo Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), Sentencia núm. 498/2011 de 7 junio. JT 2011\851.

SÉPTIMO.- Con fecha de 18 de mayo de 2023 fue dictada resolución por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña por la que se estima parcialmente la reclamación en lo referente a la consideración del activo de Avenida 1 como afecto a la actividad desarrollada por la entidad **LMU, SL.** y se desestima el resto.

Dicha resolución fue notificada el 29 de mayo de 2023.

OCTAVO.- Con fecha de 08-06-2023 el Director de la Agencia Tributaria de Cataluña interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central, en el que, en esencia, alega que la fundamentación del TEARC para considerar el inmueble de la Avenida 1 como bien afecto resulta totalmente errónea haciendo mención a la consulta número V47/21 bis de 29 de julio de 2022 de la Dirección General de Tributos y Juego de Catalunya que se apoya en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 716/19, de 26 de septiembre y 769/19, de octubre, en las que se analiza la aplicación de las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

NOVENO.- El Tribunal Regional dio traslado al reclamante en primera instancia del contenido del recurso de alzada interpuesto por la Comunidad Autónoma, en el que, tras alegar cuestiones que excedían del objeto del recurso de alzada, manifestaba la procedencia del criterio establecido por el Tribunal Regional en su resolución, considerando el inmueble controvertido como afecto a la actividad económica de la entidad **LMU, SL.**

Las alegaciones recogidas en el escrito de contestación al recurso de alzada del Director son las siguientes:

No procede la tramitación del presente procedimiento económico-administrativo, ya que la Administración Tributaria catalana admitió a trámite un procedimiento de tasación pericial contradictoria lo que determina la necesidad de dictar una nueva liquidación al finalizar el procedimiento, y este procedimiento se refiere a una primera liquidación que por su propia naturaleza ya no existe.

Se ha superado la duración máxima del procedimiento inspector, ya que el procedimiento de tasación pericial contradictoria ha durado más de seis meses y ese plazo debe ser considerado dentro del procedimiento inspector.

Subsidiariamente, cuando se practica y se notifica la primera liquidación antes de la tasación pericial contradictoria, el día 30 de mayo de 2019 ya se había superado la duración máxima del procedimiento inspector.

El activo del inmueble de la avenida 1 como activo afecto.

El 19 de diciembre de 2024 este Tribunal dictó resolución del recurso de alzada interpuesto por el Director en el que se estimaban sus alegaciones y se indicaba al reclamante en primera instancia que no procedía el análisis de las alegaciones que excedían de la cuestión planteada por el Director, en tanto que tales cuestiones debían haber sido alegadas en recurso de alzada, recurso que no había sido interpuesto al haber dictado el Tribunal Regional resolución estimatoria en parte de sus pretensiones.

DÉCIMO.- El 20 de enero de 2025 el reclamante en primera instancia interpuso recurso de anulación contra la resolución de este Tribunal de 19 de diciembre de 2024 por considerar improcedente la no contestación de las alegaciones formuladas en su escrito de contestación al recurso de alzada formulado por el Director.

El 28 de febrero de 2025 este Tribunal dictó resolución del recurso de anulación en el que se estimaba la alegación del reclamante en primera instancia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la conformidad o no a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- Para una mejor comprensión de los hechos, resulta conveniente reproducir el Tercer Fundamento de Derecho de la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada:

*TERCERO.- Debe comenzarse por destacar que, tal y como indica el reclamante, la complejidad que encierran las actuaciones inspectoras a revisar, derivan esencialmente de la práctica de dos liquidaciones provisionales, al haber efectuado la comprobación*

del valor de las participaciones de la sociedad CCS de la que resulta un valor superior al declarado, además de haber regularizado otros elementos de la liquidación del impuesto sucesorio, al amparo de lo dispuesto en el art. 190.4 del RD1067/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria, según el cual:

"Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación."

A resultas de ello, la Inspección como consecuencia del Acta A02 ... practica una primera liquidación provisional regularizando exclusivamente la comprobación de valor de las participaciones sociales, de la que resulta una deuda tributaria de 52.454,79 euros; recogiendo en Acta A02 ... la regularización del resto de los elementos comprobados, practicando la segunda liquidación provisional incluyendo en la base imponible el valor comprobado de las participaciones, minorada ahora por las partidas ya regularizadas (porcentaje de bienes afectos a la actividad económica con derecho a la reducción del 95% y determinadas deudas del causante). Liquidación de la que resulta una deuda tributaria de 3.132.270,34 euros.

Respecto de la primera de las liquidaciones ofrece la posibilidad de solicitar tasación pericial contradictoria, no dando esta oportunidad en la segunda.

La notificación de estas dos liquidaciones provisionales llevó al obligado tributario a presentar el 31/05/2019 tres escritos ante la ATC:

1. En relación a la liquidación derivada del Acta A02 ..., solicitando la tasación pericial contradictoria del valor de las participaciones sociales y suspensión de la ejecución de la liquidación en virtud del art.135 LGT.

2. En relación a la liquidación derivada del Acta A02 ..., solicita asimismo la tasación pericial contradictoria del valor de las participaciones sociales y suspensión de la ejecución de la liquidación en virtud del art.135 LGT, al entender que a pesar de no habersele ofrecido la posibilidad de solicitarla, dada la interrelación existente, debía admitirse, acumulándose ambas peticiones.

3. Reclamación económico-administrativa contra la liquidación derivada del Acta A02 ..., solicitando en "otro si" la suspensión por este TEAR del acto impugnado en virtud del art.135 LGT, en síntesis, porque la liquidación trae causa del aumento significativo del valor de las participaciones sociales a las que no se aplica parte de la reducción.

Este último escrito, que se corresponde con la presente reclamación, no es remitido a este Tribunal como ya se ha hecho constar hasta el 06/10/2021.

En el expediente de inspección que se acompaña, consta el acuerdo de fecha 7 de junio de 2019 al que se refiere el interesado en el que, efectivamente, se hace referencia a la admisión de la solicitud de TPC, la suspensión de las liquidaciones y a dejar sin efecto la reclamación económico-administrativa.

Asimismo, consta documento titulado "INADMISSIÓ SOL·LICITUD DE TPC I REMISSIÓ AL TEARC", dictado el 22/09/2021, en el que la Cap de l'Oficina Central d'Inspecció, acuerda:

1.Inadmetre la sol·licitud de taxació pericial contradictòria en relació a la liquidació AL... derivada de l'acta A02-...

2.Remetre al TEARC la reclamació economico administrativa contra la liquidació AL... derivada de l'acta A02-...

Contra dicho acto se ofrecía la posibilidad de interponer recurso de reposición o reclamación económico administrativa. Este Tribunal en el momento de dictar la presente resolución no tiene constancia de que se haya recurrido, no obstante, aunque tal acuerdo tenga relación con las alegaciones formuladas, no es objeto de la presente reclamación, por lo que no se resolverá sobre el mismo.

CUARTO.- Como primera cuestión este Tribunal debe pronunciarse sobre la alegación efectuada por el reclamante en primera instancia relativa a la posibilidad de liquidar la deuda tributaria.

En este sentido, cabe recordar que **el presente recurso de alzada se centra única y exclusivamente en la liquidación derivada del Acta A02-...** en la que se determina que la reducción del 95% por las participaciones de la entidad **LMU, SL.**, prevista en el artículo 10 y siguientes de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicada por el sujeto pasivo en su autoliquidación debe ser parcial y, una parte de las deudas deducidas por actas de inspección del IRPF 2010 y 2011 no se consideran deducibles.

En relación a esta liquidación, el reclamante en primera instancia discute la fecha de notificación de la misma, pues, frente a la fecha considerada por la Administración - esto es, el 3 de mayo de 2019- el reclamante defiende como fecha de notificación el 30 de mayo de dicho año, fecha en la que manifiesta que se personó en las oficinas de la Administración Tributaria a fin de que se le notificase la liquidación.

De acuerdo con el acuse de recibo que obra en el expediente, el acuerdo de liquidación fue entregado por dos agentes notificadores el día 3 de mayo de 2019 a las 14:30, a nombre de la **Sra.M** como representante del obligado tributario, en el domicilio de aquella, ... siendo firmada por el **Sr. Pm**, en el que consta que:

B.- es fa carrec del/dels documents en qüestió, fent-l'hi l'advertiment de l'obligació de fer-los arribar a l'interessat o administrador de l'establiment o entitat destinatària, tot de conformitat amb els articles 41 i ss de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre

Sobre esta alegación se pronuncia el Tribunal Regional en la resolución de la reclamación económico-administrativa señalando que:

**...en prueba de esta notificación, efectuada según se dice al personarse el obligado tributario en la ATC el 30 de mayo de 2019, nada aporta.** Tampoco consta ninguna referencia a dicha comparecencia en el expediente de inspección, con lo cual no puede admitirse la fecha pretendida por el interesado.

Por contra, de la notificación entregada por los funcionarios, es cierto que no se desprende si lo fue a persona que se encontraba dentro del domicilio del interesado o era un vecino como ahora se insinúa, pero lo cierto es que **esa persona, perfectamente identificada, se hizo cargo de la notificación, por lo que deben entenderse cumplidos los requisitos de la recepción por terceros establecidos en el art.111.1 de la LGT.**

Añade el reclamante en alegaciones complementarias, que habiéndose acogido el obligado tributario al sistema de notificaciones electrónicas voluntarias, salvo casos excepcionales, la notificación al obligado tributario debía realizarse mediante ese sistema. Aporta en prueba de ello como anexo 9 copia de los documentos de acogimiento al régimen de notificaciones electrónicas alta 29/03/2019.

*Tampoco esta alegación puede hacer decaer la validez de la notificación practicada por los agentes notificadores, puesto que con independencia de si la notificación debía o no haberse practicado por medios electrónicos, lo cierto es que el interesado ha tenido conocimiento de ella, puesto que ha interpuesto la reclamación en plazo. Este criterio es el que se desprende de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2022 (Rec. Casación 1388/2021), en la que analizando las consecuencias de que la notificación a una persona jurídica no se haga por vía electrónica, concluye que:*

*"Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente".*

*En definitiva, a los efectos que ahora se están analizando debe reconocerse validez, al menos en calidad de "intento", a la notificación efectuada por funcionarios el día 03/05/2019.*

Siendo que por parte del reclamante no se ha llevado a cabo la aportación de nuevas pruebas que permitan desvirtuar los hechos recogidos por el Tribunal Regional en su resolución, debemos compartir sus conclusiones y por ello reconocer la validez de la notificación practicada el día 3 de mayo de 2019.

Por lo tanto, siendo la duración del procedimiento inspector de 18 meses, al haberse iniciado las actuaciones inspectoras el 9 de noviembre de 2017 y haber concluido el 3 de mayo de 2019, las actuaciones han concluido dentro del plazo legalmente previsto teniendo así eficacia interruptora de la prescripción.

Una vez concluido que las actuaciones inspectoras relativas al acuerdo de liquidación derivado del Acta A02-... han tenido efectos interruptivos de la prescripción, los mismo efectos tiene la interposición contra dicho acuerdo el 31 de mayo de 2019 de la reclamación económico-administrativa 08-11644-2019, así como la notificación de su resolución al reclamante en primera instancia el 29 de mayo de 2023 y la posterior interposición del presente recurso de alzada.

QUINTO.- Ahora bien, tal y como se ha recogido en la presente resolución, el acuerdo de liquidación derivado del Acta A02-... empleó, a fin de aplicar la reducción por adquisición de participaciones en la entidad **LMU, SL.**, el valor resultante de la comprobación de valores de la cual se derivó el acuerdo de liquidación AL....

En este sentido, dado que el Tribunal Económico-Administrativo Regional en resolución de 19 de septiembre de 2024 ha resuelto anular la liquidación AL... sin posibilidad de proceder a una nueva comprobación de valores, en resolución firme por consentida, quedan pues los valores declarados elevados a definitivos, por lo que este Tribunal Central debe proceder a la anulación del acuerdo de liquidación AL... derivado del Acta número A02-... a efectos de que el mismo se sustituya por otro en el que se apliquen dichos valores declarados y se calculen las demás magnitudes conforme a los mismos.

SEXTO.- Como última cuestión, este Tribunal debe pronunciarse respecto a la alegación formulada por el Director de la Agencia Tributaria de Cataluña referida a la imposibilidad de considerar como afecto el inmueble de la Avenida 1.

Centrándonos en la cuestión a dilucidar, la Agencia Tributaria de Cataluña, mediante acuerdo de liquidación de 11 de abril de 2019, consideró que el inmueble situado en la Avenida 1 número .. de Barcelona perteneciente a la entidad "**LMU, SL**" no estaba afecto a la actividad económica desarrollada por la sociedad, por exclusión expresa del apartado 2.2 del artículo 1 del Decreto 414/2011 al estar destinado exclusivamente al uso personal del transmitente al haber estado arrendado al causante a precio de mercado desde el año 1988 hasta el 31 de diciembre de 2013, fecha en que el inmueble se puso a la venta.

No estando conforme el reclamante en primera instancia con el criterio adoptado por el órgano de inspección en el acuerdo de liquidación procedió a interponer reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (RG: 08-11644-2021) el cual, en sesión de 18 de mayo de 2023 estimó la alegación referida a la afectación del citado bien, considerándolo afecto, haciendo mención a la resolución de ese mismo Tribunal Regional nº 08- 9234-2019 interpuesta por el mismo reclamante en primera instancia, en calidad de sucesor del causante contra la liquidación derivada del acta A02 n.º ..., incoada en fecha 19 de marzo de 2019, por la Inspección de la ATC por el Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2013, donde se considera dicho bien afecto, haciendo mención a la Consulta de la DGT V1255/2020, de 5 de mayo. Además, el Tribunal Regional en su resolución también hizo mención al hecho de que el criterio recogido en dicha consulta también fue reiterado en la consulta de la DGT V1036-22, concluyendo en la parte final del Fundamento de Derecho DÉCIMO que:

(...)

*Lo que nos lleva a concluir que para poder considerar no afecto el inmueble, hubiera procedido, cuanto menos, una actividad probatoria por parte de la Inspección para acreditar que el precio convenido para el arrendamiento era inferior al de mercado.*

*Por otro lado encontramos que el contrato de arrendamiento finalizó el 31/12/2013, según se alega por traslado de domicilio del causante por motivos de su última enfermedad, poniendo la sociedad el inmueble a la venta. La Inspección en este punto, comienza por negar validez frente a terceros los contratos de encargo de venta a diversas inmobiliarias aportados durante las actuaciones por tratarse de documentos privados. A lo cual añade, y es lo primordial, que el hecho de poner el inmueble a la venta no supone la afectación del inmueble a la actividad de la sociedad. En primer lugar, porque la actividad económica de la LMU, SL es el alquiler de inmuebles y no la venta: ni está dada de alta en ese epígrafe del IAE, ni constan resultados de tal actividad en sus balances; además considera que si se dedicara a esta actividad no necesitaría encargar su venta, sino que la habría realizado directamente.*

*Pues bien, en este punto la Inspección yerra en la calificación de la actividad a la que el inmueble debe entenderse afecto. Es decir, por el simple hecho de que un activo afecto a una actividad económica se ponga a la venta, no se debe presumir que una sociedad inicia la actividad económica de "compra-venta", ni obviamente que queda afecto a esta supuesta nueva actividad, sino que en principio el activo continuará afecto a la misma actividad económica en la que se había utilizado; en nuestro caso a la de arrendamiento (no se ha discutido que efectivamente estuvo alquilado al causante desde 1988 hasta 31/12/2013).*

*En definitiva, debe estimarse la alegación del reclamante y considerar que el inmueble situado en Avenida 1 estaba afecto a la actividad económica de arrendamiento de la sociedad, por lo que debe incluirse su valor para calcular el porcentaje sobre el que debe ser aplicada la reducción del 95%. Lo cual implica que deba anularse el acuerdo impugnado para que sea practicada nueva liquidación atendiendo a lo que se acaba de exponer*

Sentado lo anterior, resulta conveniente señalar que la reducción por adquisición de participaciones en empresas viene regulada en la normativa catalana en la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

El artículo 1 de la Ley 19/2010 dispone:

1. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las que correspondan a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida y las de bienes del causante adquiridos con pacto de supervivencia, la base liquidable se obtiene de resultados de aplicar a la base imponible las reducciones que establece el presente capítulo, que sustituyen a las reducciones análogas aprobadas por la normativa estatal.

(...)

De acuerdo con lo anterior, las reducciones establecidas por la normativa catalana se configuran como reducciones propias, aplicables a las adquisiciones por causa de muerte a las que resulte de aplicación dicha normativa de acuerdo con la legislación vigente.

La referida reducción se regula en la Ley de Cataluña 19/2010 en los artículos 10 a 14 teniendo en consideración, respecto a lo que aquí nos afecta, lo establecido en el artículo 13, que dispone:

*Artículo 13. Actividad económica y bienes afectos.*

**Para determinar, al efecto de la reducción establecida en la presente sección, si se desarrolla una actividad económica, o si esta actividad tiene elementos patrimoniales afectos, es preciso atenerse, respectivamente, a las reglas que determinan los artículos 7 y 8, excepto en relación con los activos a que se refiere el último inciso de la letra c del artículo 8.1, los cuales pueden estar afectos a la actividad económica.**

En este sentido, respecto de la afectación de los bienes a la actividad económica, el artículo 8 de la citada Ley dispone:

*Artículo 8. Bienes afectos.*

1. A efectos de la aplicación de la reducción que establece la presente sección, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se realiza la actividad.

b) Los bienes destinados a la oferta de servicios económicos y socioculturales para el personal al servicio de la actividad, salvo aquellos bienes destinados al ocio o tiempo libre o, en general, aquellos bienes de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Los demás elementos patrimoniales que sean necesarios para obtener los rendimientos de la actividad; en ningún caso tienen esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros.

2. Si los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1 sirven tan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, se entiende que la afectación se limita a la parte de estos elementos que realmente se utilice en la actividad de que se trate; en ningún caso son susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

3. Deben determinarse por reglamento, con carácter exhaustivo, las condiciones y los requisitos que deben cumplir los elementos patrimoniales para ser considerados afectos a la actividad económica a efectos de la reducción establecida en la presente sección.

Respecto a la regulación establecida en el Reglamento, como se ha recogido más arriba, se encuentra en la letra a) del apartado 2.2 del primer artículo del Decreto de la Generalitat de Catalunya 414/2011, estableciéndose respecto de la afectación de los bienes a la actividad, lo siguiente:

2. Bienes afectos.

2.1 A los efectos de lo que establecen los artículos 8 y 39.4 de la Ley del impuesto, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica todos aquellos que se utilicen para los fines de esta actividad, de acuerdo con lo previsto en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya sean de titularidad exclusiva del titular de la actividad, como de titularidad compartida con el cónyuge.

2.2 En ningún caso se considerarán bienes afectos a la actividad:

a) Los destinados exclusivamente al uso personal de la persona transmitente o de su cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado o los que estén cedidos, por precio inferior al mercado, a personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo previsto en la Ley del impuesto sobre sociedades.

b) Los que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, a menos que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante, es decir, que se utilicen para el ejercicio de la actividad económica y se destinen al uso personal del/de la contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Lo que dispone el párrafo anterior no es aplicable a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los supuestos siguientes:

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos de motor y de seguridad vial, aprobado por el Real decreto legislativo 339/1990, de 2 de Real decreto legislativo 339/1990, de 2 de , así como los definidos como vehículos mixtos en el mismo anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todoterreno o tipo «jeep».

Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

c) Los que son de la titularidad del causante, y no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar, salvo prueba en contrario.

d) Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular de la persona titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

2.3 Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entiende limitada a la parte de estos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, solo se consideran afectadas las partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso son susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Sentado lo anterior, y teniendo en cuenta que la normativa catalana regula de forma expresa en su articulado cuándo un bien se considera afecto a una actividad económica a fin de proceder a la aplicación de la reducción por adquisición de participaciones en empresas se debe estar a lo previsto en esta normativa para determinar si existe afectación y si, además, procede la aplicación del beneficio fiscal.

El Tribunal Regional, para la resolución de esta reclamación ha traído a colación el criterio que aplica a una liquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio del causante por el que ha considerado que, en aplicación de la normativa de ese impuesto, el bien se encontraba exento del Impuesto sobre el Patrimonio al estar afecto a la actividad de la entidad, aplicando lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio:

*Artículo 6. Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.*

1. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16. uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. **Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.**

a) Los destinados exclusivamente al uso personal de la persona transmitente o de su cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado o los que estén cedidos, por precio inferior al mercado, a personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo previsto en la Ley del impuesto sobre sociedades.

En aplicación del citado artículo, el Tribunal Regional interpretó que "cuando la norma hace referencia a los elementos destinados "exclusivamente al uso personal" se refiere a aquellos bienes que se utilizan sin generar contraprestación alguna, para diferenciarlos de los bienes cedidos por un precio inferior al de mercado. Es decir, diferencia los bienes cedidos gratuitamente de los cedidos por un precio inferior a mercado", usando como apoyo de dicho criterio lo establecido por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en la resolución a la consulta vinculante V1255-20, dada el 5 de mayo de 2020.

De la lectura de lo recogido en el apartado 3 del artículo 6 del Real Decreto 1704/1999 se puede observar que recoge el mismo supuesto que el apartado 2.2 a) del artículo 1 del Decreto 414/2011. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la referida resolución vinculante ha sido dictada por la Dirección General de Tributos en el ámbito competencial del Estado, la interpretación de la Ley Estatal y su desarrollo reglamentario, concretamente la referida al Impuesto sobre el Patrimonio, y aquí se trata de interpretar, aplicar la Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña dictada en ejercicio de sus competencias normativas en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que es a dicha Comunidad Autónoma a quien le corresponderá la competencia para contestar consultas con carácter vinculante, tal y como dispone el artículo 88.5 de la LGT:

*"La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación."*

La consecuencia de esta circunstancia es que el criterio de la Dirección General de Tributos expuesto no tiene carácter vinculante, sin perjuicio de su valor ilustrativo, pues la referida consulta se refiere al artículo 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, mientras que en el caso que nos ocupa resulta de aplicación el artículo 13 de la Ley de Cataluña 19/2010.

No obstante, resulta conveniente poner de manifiesto que, si bien la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones exige que, para la aplicación de la reducción, los bienes se encuentren exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, estableciéndose en esta última normativa los criterios de afectación, la normativa catalana a la que hemos hecho referencia en este recurso no establece dicha remisión, sino que establece directamente cuándo dichos bienes se consideran o no afectos a la actividad de la entidad.

Efectuadas las aclaraciones anteriores, y una vez fijados los criterios a aplicar, resulta conveniente hacer mención a la Consulta número V47/21 bis de 29 de julio de 2022 de la Dirección General de Tributos y Juego de Cataluña, a la que se refiere el Director en su recurso, y en la que se establece (la negrita es de este Tribunal Central):

*Cuestión: Alquiler de inmuebles entre partes vinculadas: afectación de los inmuebles a la actividad económica a efectos del ISD*

*En la consulta se expone lo siguiente:*

*La señora X ostenta la mayoría de las participaciones de una sociedad holding (XX), que a su vez participa directamente en otra sociedad holding (YY). Esta sociedad es titular de participaciones en otras sociedades, una de ellas, ZZ, que se dedica al arrendamiento de inmuebles, y se dice que cumple con los requisitos de la Ley del IRPF para tener la consideración de actividad económica.*

*ZZ alquila la mayoría de los inmuebles a terceros, y algunos de los inmuebles a Dª. X, tratándose de un arrendamiento entre partes vinculadas, y siendo el precio del alquiler fijado, un precio de mercado.*

*En relación con los hechos expuestos, se consulta si el alquiler entre partes vinculadas comporta que los bienes inmuebles están afectos a una actividad económica a efectos de la aplicación de las reducciones del 95% previstas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.*

En respuesta a la cuestión planteada, se informa lo siguiente:

1. El artículo 8 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, que establece:

(...)

2. Por otra parte, el artículo 1 del Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, establece en su apartado 2.2, lo siguiente:

En relación con esta cuestión, y para interpretar este último precepto transcrito, es necesario estar al **criterio establecido en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, núm. 716/19, de 26 de septiembre, y 769/19, de 10 de octubre**, en el que se analiza la aplicación de las reducciones en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en los siguientes términos:

CUARTO.- En segundo lugar, en cuanto a la afectación o no de determinados inmuebles a la actividad económica de las Sociedades, recordemos que en la regularización se considera como no afectos a la actividad empresarial de las sociedades AA y BB, los inmuebles sitos en Barcelona c/ CALLE002, NUM005, NUM006, puede constituir la vivienda habitual de D<sup>a</sup> P, y el situado también en Barcelona, en P<sup>o</sup> DIRECCION000 , NUM007 - NUM008, NUM009 y plaza de aparcamiento, utilizados de forma exclusiva por D<sup>a</sup>. V.

El TEARC estima la impugnación del Sr. W, afirmando que la Administración Tributaria practica la regularización obviando que la norma reglamentaria admite la posibilidad de cesión de bienes sociales a personas o entidades vinculadas, siempre que no sea por precio inferior al de mercado, y añadiendo a lo anterior que esta última circunstancia no ha sido objeto de comprobación o análisis por la Administración Tributaria. Pues bien, el TEARC realiza una interpretación del artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, claramente contraria a su tenor literal y que por ello este Tribunal no puede compartir.

En efecto, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinen los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondiente en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece en su artículo 6.3 lo siguiente:

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica.

Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquéllos que extiende cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El precepto deja bien claros dos supuestos: a) Que nunca se considerarán elementos afectos a la actividad los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del mismo reglamento (ascendientes , descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción) ; tampoco se considerarán elementos afectos los cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la LIS.

De acuerdo con este pronunciamiento, es preciso distinguir dos supuestos:

- Los elementos destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco nunca se considerarán bienes afectos a la actividad.

- No se considerarán bienes afectos, los cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas por tanto, si que son susceptibles de ser considerados afectos, los que se cedan a precio de mercado.

A la vista de lo anterior, se aprecia que el criterio vinculante para la Administración Tributaria catalana desde su emisión es el defendido por su Director General en el presente recurso, criterio que además coincide con el del Tribunal Superior de Justicia de esa Comunidad Autónoma. Es criterio dictado en interpretación de lo previsto en el apartado 2.2 del artículo 1 del Decreto 414/2011, cuyos razonamientos jurídicos y conclusión este Tribunal Central comparte haciendo propia la motivación de las Sentencias precitadas, a tenor de la cual, **únicamente se recogen dos supuestos en los que los bienes no se consideran afectos a la actividad**, uno, los elementos destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco y, dos, los que se cedan por precio inferior al de mercado a personas o entidad vinculadas. Por tanto, en ningún caso podrá considerarse que, si el bien estaba destinado exclusivamente al uso personal del transmitente y fue arrendado por precio igual o superior al de mercado, el bien se encuentra afecto pues, de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, no se establece posibilidad alguna de que una contraprestación superior a la de mercado implique considerar la afectación, límite que si se establece respecto a las personas o entidades vinculadas.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el presente recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.