

**BASE DE DATOS NORMACEF**

Referencia: NFJ059647

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA**

Sentencia 340/2015, de 17 de junio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15658/2013

**SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.** Tanto el TEAC como el TEAR estiman que si bien la sociedad no cerró ventas ni arrendamientos de inmuebles hasta bien entrado el 2003, cuando recibió las edificaciones de otra sociedad del grupo en virtud de la permuta celebrada en noviembre de 2000 y una serie de inmuebles por ampliación de capital de febrero de 2003 (días antes del fallecimiento del causante), en ese periodo estaba acometiendo todas las actividades necesarias para ejercer la de arrendamiento sobre los bienes inmuebles que iba a recibir que constituyen los eslabones de la cadena de actuaciones en que se configura el ejercicio de una actividad económica. En el caso de autos la controversia se circunscribe a la existencia o no de actividad empresarial en los 90 días anteriores al fallecimiento del causante partiendo del hecho indubitado de que se cumplen formalmente los requisitos de local afecto a la actividad y personal contratado y de que no se realizaron ventas ni arrendamientos de inmuebles. Concurren los requisitos de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa y local afecto a la actividad pero se estiman por la Administración Autónoma insuficientes dado la ausencia de arrendamiento o compraventa alguna de bienes en aquel periodo. La Sala entiende que sí procede la aplicación del beneficio fiscal ya que no puede entenderse que la sociedad se trate de una sociedad patrimonial, puesto que sí se realizaron actividades necesarias para el desarrollo de la actividad de arrendamiento en el periodo referido, como lo evidencia la venta de pisos y locales pocos meses después de acaecido el fallecimiento del causante.

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 25 y 27.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 75.

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.octavo.dos Ley IP), art. 5.

**PONENTE:***Doña María del Carmen Núñez Fiaño.*

Magistrados:

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Don JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE

Don JUAN SELLES FERREIRO

Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

Doña MARIA DOLORES RIVERA FRADE

**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

A CORUÑA

SENTENCIA: 00340/2015

- N11600

PLAZA GALICIA S/N

N.I.G: 15030 33 3 2013 0018583

Procedimiento : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015658 /2013 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. CONSELLERIA DE FACENDA

LETRADO LETRADO COMUNIDAD(SERVICIO PROVINCIAL)

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.

Contra D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, Rosalia , Almudena , Eloisa

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO, ANGEL JUAN TRASHORRAS LODOS , ANGEL JUAN TRASHORRAS LODOS , ANGEL JUAN TRASHORRAS LODOS

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. , CARMEN GOMEZ CORTES , CARMEN GOMEZ CORTES , CARMEN GOMEZ CORTES

PONENTE: D. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, diecisiete de junio de dos mil quince.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15658/2013, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por CONSELLERIA DE FACENDA, representada por el LETRADO COMUNIDAD, contra resolución del TEAC-CENTRAL DE 12/09/13 SOBRE IMPUESTO SUCESIONES. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y los codemandados Rosalia , Almudena Y Eloisa representados por la procuradora CARMEN GOMEZ CORTES.

Es ponente el Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se

estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

#### **Segundo.**

Conferido traslado a las partes demandadas, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en las contestaciones de la demanda.

#### **Tercero.**

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

#### **Cuarto.**

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 710.398 euros.

### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso jurisdiccional el acuerdo dictado con fecha 12 de septiembre de 2013 por el Tribunal Económico-Administrativo Central en recurso de alzada promovido contra el acuerdo del TEAR que estima la reclamación NUM000 , sobre liquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones en relación con la herencia dejada por don Geronimo .

#### **Segundo.**

Se centra la cuestión litigiosa en determinar la procedencia o no del beneficio fiscal contemplado en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , que aplican el TEAR y el TEAC en relación a las participaciones sociales de "Comercio, Transportes y Auxiliares, S.L." incluidas en la referida herencia.

Sostiene la Xunta de Galicia que no cabe aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISYD a la transmisión mortis causa de las participaciones sociales de "Comercio, Transportes y Auxiliares, S.L." toda vez que nos encontramos ante una sociedad patrimonial que no gozaría de la exención del artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio , del Impuesto sobre el patrimonio, al que se remite aquel precepto en cuanto a requisitos condicionantes del beneficio fiscal analizado, al tratarse de una sociedad patrimonial pues a la fecha del fallecimiento del causante y durante los 90 días anteriores, más del 50% del capital social pertenece al grupo familiar (dato indiscutido) y más de la mitad del capital social está constituido por terrenos y solares y durante dicho intervalo la entidad no realizó actividad empresarial alguna pues la única prestación de servicios es la cesión de su personal al resto de empresas del grupo, actividad (que no constituye arrendamiento ni compraventa de inmuebles) por la que según el Libro Diario del ejercicio 2002 obtuvo unos ingresos de 39.569,09 €, figurando como gastos de personal 37.063,21 €. Concluye que, si bien se cumplen formalmente los requisitos del artículo 25 de la Ley 40/1998 (local afecto y personal), la falta de actividad los hacen insuficientes a los efectos analizados, conforme señala la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia de Extremadura (sentencia de 25/10/2011 , JUR 2011\397196), Galicia (sentencia 19 de mayo de 2010 , JUR 2010/330183).

Tanto el TEAC como el TEAR estiman que si bien la sociedad no cerró ventas ni arrendamientos de inmuebles hasta bien entrado el 2003, cuando recibió las edificaciones de otra sociedad del grupo en virtud de la permuta celebrada en noviembre de 2000 y una serie de inmuebles por ampliación de capital de febrero de 2003 (días antes del fallecimiento del causante), en ese periodo estaba acometiendo todas las actividades necesarias para ejercer la de arrendamiento sobre los bienes inmuebles que iba a recibir , que constituyen los eslabones de la cadena de actuaciones en que se configura el ejercicio de una actividad económica.

el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , en la redacción aplicable al caso, disponía lo siguiente: "En los casos en los que en la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable, se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a 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 falleciese el adquirente dentro de este plazo."

El referido artículo 4.ocho de la Ley 19/1991 disponía, también en la redacción aplicable, declara exentos del gravamen patrimonial: "2. Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes: a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no refina las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo el recogido en la letra b) del número 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán en entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el art. 16.º de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional minorados en el importe de las deudas derivada, de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad".

Finalmente, en cuanto a la normativa aplicable, el artículo 5 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, señalaba que:

"Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad económica cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto. Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del

Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

2. Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

Pues bien, en el caso de autos la controversia se circunscribe a la existencia o no de actividad empresarial en los 90 días anteriores al fallecimiento del causante partiendo del hecho indubitado de que se cumplen formalmente los requisitos de local afecto a la actividad y personal contratado y de que no se realizaron ventas ni arrendamientos de inmuebles. Y, en este orden de cosas, destacar que el artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos con un local exclusivamente afecto a la gestión de la misma y para su ordenación se utilice al menos a una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. La concurrencia de tales requisitos, como hemos dicho, no se discuten, no obstante, se estiman por la Administración Autonómica insuficientes dado la ausencia de arrendamiento o compraventa alguna de bienes en aquel periodo. Se cita en la demanda la sentencia de este Tribunal de 19 de mayo de 2010 -recurso 15329/09-, en la que se dijo: "Y, en relación con ello, si bien debe convenirse con la demandante, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia que acompaña, que la actividad empresarial no es predecible ni estratégicamente reconducible a parámetros de proximidad temporal, en cambio, debe resaltarse que la afectación habrá de ser real y efectiva, sin que la mera disponibilidad o susceptibilidad de utilización de activos sea concepto equiparable, por más que fuera posible reconducir, a posteriori, la afectación si se acreditara que a la fecha del devengo, en función de actividades estratégicas o empresariales no consumadas pero si perfeccionadas, aquélla fuera diferente en su importe a la considerada correcta por la Administración. Ello es perceptible en el texto del artículo 27 de la Ley 40/1998, antes transcrito, que deja clara la vinculación entre los elementos patrimoniales y la obtención de rendimientos, en la medida en que éstos son consecuencia de los primeros, lo que es tanto como afirmar, de acuerdo con la dicción legal, que los primeros son "necesarios" para la percepción de los segundos. En tal contexto, es de insistir, no existe variación entre los criterios de necesidad y afección, en la medida en que ambos responden a un contenido idéntico en la correlación de activos y rendimientos. ... Debe compartirse la tesis de la resolución recurrida y la línea argumental de la Administración, pues la actividad inmobiliaria, por más que tenga también un proceso secuencial, exige una concreción específica, con los medios materiales y personales adecuados, diferente a la mera hipótesis o expectativa de actuación en función de las posibilidades que se otorgue a una promoción concreta". Pero precisamente en aplicación de este criterio procede desestimar el recurso pues en el supuesto enjuiciado sí se realizaron actividades necesarias para el desarrollo de la actividad de arrendamiento en el periodo referido, como lo evidencia la venta de pisos y locales pocos meses después de acaecido el fallecimiento del causante.

### **Tercero.**

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

No obstante la desestimación del recurso no hacemos especial pronunciamiento sobre las costas procesales dadas las dudas de hecho fundadas sobre el ejercicio de la actividad.

Vistos los preceptos y principios citados y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

Que desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Xunta del acuerdo dictado con fecha 12 de septiembre de 2013 por el Tribunal Económico-Administrativo Central en recurso de alzada promovido contra el acuerdo del TEAR que estima la reclamación NUM000 , sobre liquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones en relación con la herencia dejada por don Geronimo , sin imposición de las costas procesales.

Notifíquese a las partes, haciéndole saber que no es firme y que contra ella sólo cabe interponer el recurso de casación para la unificación de doctrina establecido en el capítulo III Sección 4ª de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dentro del plazo de treinta días , contados desde el siguiente a su notificación, ante esta Sala a medio de escrito con los requisitos establecidos en el artículo 97.1 de dicha ley, adjuntando las certificaciones que en el mismo se indican; y que para admitir a trámite el recurso, al interponerse deberá constituirse en la cuenta de depósitos y consignaciones de este Tribunal, núm. 3958-0000-85-XXXX-XX-24, el depósito a que se refiere la disposición adicional decimoquinta de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre (BOE núm. 266, de 4/11/2009). Asimismo podrá interponer contra ella cualquier otro recurso que estime adecuado a la defensa de sus intereses.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.-** La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilma. Sra. Magistrada Ponente Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, diecisiete de junio de dos mil quince.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.