

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA
Sentencia n.º 590/2025 de 20 de junio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 15743/2024.

SUMARIO:

CC.AA. Galicia. Tributos cedidos. ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades. Tesorería e inversiones a corto y largo plazo. En este caso, se recurre la regularización practicada por la que aplicó la reducción autonómica a la adquisición de las participaciones sociales en el porcentaje correspondiente a los activos afectos a la actividad desarrollada. Concretamente, lo fija en un 62,24 %, partiendo de la plusvalía latente de inmovilizado financiero determinada y la exclusión de ciertas partidas relativas a inversiones financieras a largo plazo, a corto plazo y tesorería. El TEAR acogió la reclamación en lo atinente a la tesorería dado que la Administración no rebatió las circunstancias concretas que justificarían el exceso, según el informe pericial aportado por el contribuyente, limitándose a aplicar unas ratios que, por sí solas, no abordan aquellas. El demandante insiste en la necesidad de todos los activos cuestionados para el ejercicio de la actividad, por lo que, a su juicio, los argumentos del TEAR deberían extenderse también a las inversiones a largo plazo y a corto plazo, pues justificada la necesidad de la tesorería, resulta indiferente que se invierta para obtener beneficios. El Tribunal señala que las conclusiones alcanzadas por el TEAR respecto a la tesorería, no pueden extrapolarse a las inversiones financieras a largo plazo, precisamente porque la tesorería está integrada por efectivo y otros activos líquidos. Ahora bien, en cuanto al resto de activos a corto plazo, la motivación de la Administración resulta genérica y, por sí sola, no rebate la evidente vinculación con la actividad desarrollada por la participada como son las fianzas por arrendamientos de inmuebles a empresas del grupo o las acciones de entidades con el mismo objeto social. Es por ello, que deben ser consideradas activos afectos. Añade que la Administración no puede fundar la no necesidad de las inversiones financieras a corto plazo y tesorería, exclusivamente en la comparación con los ratios del sector, considerando el exceso con respecto a la media innecesario para el ejercicio de la actividad, siendo imprescindible para ello un análisis particularizado de aquellas circunstancias que, en su caso, permitiría determinar qué parte de dichos activos no está afecto a la actividad. **Actividad económica de arrendamiento de inmuebles.** Se excluye la participación correspondiente a un centro comercial puesto que, en este caso, la sociedad no cuenta con un trabajador por cuenta ajena con contrato laboral a jornada completa que gestione la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles. Es otra sociedad del grupo la que cuenta con la persona contratada a jornada completa para gestionar esta actividad.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

SENTENCIA
T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4
A CORUÑA
SENTENCIA: 00590/2025

-

Equipo/usuario: SB
Modelo: N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA
PLAZA GALICIA S/N
Correo electrónico:sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal
N.I.G:15030 33 3 2024 0001543
Procedimiento:PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015743 /2024 /

Síguenos en...



Sobre:ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Federico

ABOGADOSILVIA CAAMAÑO SANCHEZ

PROCURADORD./D^a. BERTA SOBRINO NIETO

ContraD./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA,
CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADOABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADORD./D^a.

PONENTE: DÑA. MARÍA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

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

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D. JUAN SELLÉS FERREIRO-PDTE.

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.^a MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a veintidós de septiembre de dos mil veinticinco

En el recurso contencioso-administrativo número PO 15743/2024 interpuesto por D. Federico, representado por la procuradora Dña. BERTA SOBRINO NIETO, bajo la dirección letrada de Dña. SILVIA CAAMAÑO SANCHEZ, contra el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia el 30.09.2024 en la reclamación NUM000 y acumulada NUM001, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con la herencia de doña Jacinta, fallecida el 27.09.2015.

Es parte la Administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO, es parte codemandada la CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA XUNTA DE GALICIA.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

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 la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación 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 indeterminada.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo y alegaciones de las partes.

Don Federico interpone el presente recurso contra el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia el 30.09.2024 en la reclamación NUM000 y acumulada NUM001, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con la herencia de doña Jacinta, fallecida el 27.09.2015.

La regularización practicada por la ATRIGA consistió en aplicar la reducción autonómica a la adquisición de las participaciones sociales de entidad mercantil "Monte Teixido, S.L." en el porcentaje correspondiente a los activos afectos a la actividad desarrollada. Tal porcentaje se fija en un 62.24 %, partiendo de la plusvalía latente de inmovilizado financiero determinada y la exclusión de ciertas partidas relativas a inversiones financieras a largo plazo, a corto plazo y tesorería.

Síguenos en...



El TEAR acogió la reclamación en lo atinente a la tesorería dado que la ATRIGA no rebatió las circunstancias concretas que justificarían el exceso, según el informe pericial aportado por el contribuyente, limitándose a aplicar unas ratios que, por sí solas, no abordan aquellas, así como respecto del ajuar doméstico.

El demandante insiste en la necesidad de todos los activos cuestionados para el ejercicio de la actividad. Los argumentos del TEAR deben extenderse a las inversiones a largo plazo y a corto plazo, pues justificada la necesidad de la tesorería, resulta indiferente que se invierta para obtener beneficios. Respecto de la participación de Gadisa en "Bergantiños Área Comercial, S.L.", afirma que su actividad es la de gestión del centro comercial y, en todo caso, aun desarrollando la de arrendamientos de bienes inmuebles una sociedad del grupo cuenta con persona contratada a jornada completa para gestionar esta actividad.

Tanto el abogado del Estado, como la letrada de la Xunta, reiteran los argumentos de los acuerdos impugnados, que consideran no han sido desvirtuados por el informe pericial aportado con la demanda.

SEGUNDO.- Requisitos determinantes de la reducción aplicada. Activos necesarios y carga de la prueba

Como hemos dicho en el anterior fundamento de derecho, la ATRIGA reconoce el cumplimiento de los requisitos para aplicar la reducción prevista y regulada en artículo 7.cuatro del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, que mejora la estatal del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a las participaciones sociales de la entidad "Monte Teixido, S.L." adquiridas mortis causa por la parte demandante.

Ambos preceptos se remiten en tal aspecto a la exención del artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) que la limita en los siguientes términos: *"La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno 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 derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora"*.

A fin de determinar qué activos se consideran afectos, este mismo precepto, al igual que los artículos 1 y 6.3 del Real Decreto 1704/1999, 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, se remite respecto al concepto de actividad económica y de activos afectos a las normas del IRPF, que son las aplicables al caso de autos.

La reforma operada por la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del artículo 7. cuatro, añadiendo al segundo párrafo del apartado b2) una referencia a la afectación a la actividad de tesorería, de activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio ejercicio como en los diez ejercicios anteriores, resulta de aplicación a los impuestos devengados con posterioridad al 01.01.2023, sin que pueda aplicarse retroactivamente. El propio legislador justifica tal reforma en la exposición de motivos por los actuales *momentos de incertidumbre económica, con períodos de alta inflación y las consecuentes subidas de tipos de intereses, las empresas necesitan destinar recursos propios para acometer nuevas inversiones y no depender excesivamente de la financiación ajena. Para ello se modifica... la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades y se abre la posibilidad de que determinados activos de tipo financiero puedan considerarse afectos para no penalizar la retención que hagan las empresas de su beneficio con el fin de acometer en el futuro nuevas inversiones*. Tal justificación refuerza el criterio sustentado por este Tribunal para los ejercicios anteriores a la reforma, plasmado en las sentencias recaídas en los recursos 15715/2021 a propósito del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 2012, y posteriores de los recursos 15216/2022, 15218/22, 15222/2023 y 15223/2022. Así lo hemos declarado con reiteración, entre otras muchas, en las recientes sentencias recaídas en recurso 15461/2024, 15541/2024 o 15149/2024.

En estas sentencias declaramos que según el artículo 6.3 del RD 1704/1999: *"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"*. Remisión que debe entenderse realizada al artículo 29 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), que como lo hacía el 27 de la LIRPF de 1998, dispone: *"Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:*

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros".

Por tanto, la literalidad del artículo 4.Ocho.Dos LIP no permite albergar duda alguna: los bienes citados en las letras a) y b) se presumen, salvo prueba en contrario, afectos a la actividad; en la letra c) se admite prueba de la afectación de cualquier otro elemento, salvo los activos representativos de participaciones en fondos propios de una entidad y de cesión de capitales a tercero. Y, aunque el precepto de la LIRPF no admite excepción alguna respecto de estos activos (*en ningún caso*), el artículo 6.3 RD 1704/1999, se remite a él para el ámbito del IP, salvo en la previsión relativa a dichos activos *que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica*.

En consecuencia, pesa sobre el contribuyente la carga de probar que los activos son necesarios para el desarrollo de la actividad o, en los términos empleados por el primer inciso del art. 29.1.c) LIRPF.

Llegados a este punto, debemos preguntarnos si la mera contabilización de los activos basta para trasladar a la Administración la obligación de probar que no son necesarios para la actividad. El TS en la sentencia de 10.01.2022, rca 1563/2020, ECLI:ES:TS:2022:15, que se cita en la demanda señala que este precepto recoge una fórmula legal de la mayor amplitud, *"orientada a esa relación causal o conexión de funcionalidad o necesidad para obtener los rendimientos -en lo que consiste la afectación de los activos, base de la reducción-, que remite, a la postre, a un problema fáctico de prueba de la afección"*. En su FJ 3º.5 declara: *"... conforme a la dicción del propio apartado c), rectamente interpretado, no puede quedar fuera de la consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica, a los efectos del artículo 27.1.c) LIRPF - como norma de reenvío de segundo grado- todo bien o derecho del que quepa acreditar, mediante cualquier medio de prueba, que cumple en la empresa una función económica, aunque sea con fines de liquidez, solvencia, tesorería, acceso al crédito, etc., para lo que será precisa y oportuna la pertinente actividad probatoria, que se habrá de someter a las reglas reguladoras de ésta"*.

Ya dijimos en la mentada sentencia de 09.05.2025 que: *"En esta sentencia el TS no oculta una voluntad interpretativa de la norma que favorezca a las empresas familiares, con el objeto de aliviar el coste fiscal derivado de determinadas operaciones. Pero esta labor hermenéutica la hace el TS a propósito de la interpretación y aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 20.6 LISD, destacando la finalidad que persigue la propia norma de favorecer a la empresa familiar. Ahora bien, una interpretación abierta, finalista e integradora como la que hace el TS no se contradice con la obligación que pesa sobre quienes pretenden demostrar el carácter afecto de los elementos patrimoniales que forman parte de la sociedad, y entre ellos la tesorería"*.

Aun aceptando la innegable conflictividad de los conceptos "activos necesarios para el ejercicio de la actividad" o "elementos patrimoniales necesarios para la obtención de rendimientos", la carga de probar esta característica pesa sobre el contribuyente.

Por ello, no basta con acudir a la voluntad empresarial para justificar la necesidad de los activos, especialmente, con las inversiones financieras que permanecen invariables o se incrementan a lo largo de varios ejercicios. Por ejemplo, se evidencia tal necesidad acreditando su realización efectiva en un periodo razonable en el ejercicio de la actividad económica, o que su permanencia se ajusta a un plan de inversiones.

Ya dijimos en anteriores ocasiones que la tesis maximalista ha sido expresamente rechazada por este Tribunal, entre otras muchas, en la sentencia de 09.05.2025, recurso 15149/2024, en la

que recordamos: "(...) no debemos perder de vista que nos encontramos ante una excepción al régimen general -beneficio fiscal-, lo que impone una interpretación acorde con la finalidad pretendida: favorecer la actividad empresarial, por lo que, solo los bienes afectos a esta actividad pueden tomarse en consideración.

También dijimos con reiteración que existen dos criterios opuestos: por un lado, el amplio o posición maximalista, seguido por la actora, en cuya virtud todo estaría afecto a la actividad empresarial en la medida en que a mayor liquidez, mayores posibilidades de afrontar las cambiantes realidades macroeconómicas sin necesidad de crédito, minorando los costes de adquisición de otros activos; y, por otro, el restrictivo u objetivo, que defienden las Administraciones a efectos del IP o ISYD, por el cual solo los elementos indispensables para la marcha de la sociedad son necesarios para la obtención de rendimientos.

Este Tribunal en la (...) sentencia de 13.10.2022, recaída en el recurso 15072/2022, descartó el criterio amplio o empresarial en atención a que dejaría a la voluntad del contribuyente la aplicación de la normativa fiscal, decantándonos por uno más objetivo, pero intermedio, ya que el de la Administración ha de ser objeto de matizaciones, como las apuntadas en nuestra sentencia de 02.03.2022, recurso 15366/20, en la que ya advertimos, aunque fuera para el exceso de tesorería, que los ratios de liquidez, tesorería y disponibilidad son parámetros que se obtienen a partir de datos concretos de la sociedad a la que se aplican y aunque, generalmente, se muestran idóneas para calcular el nivel de solvencia de la empresa, no reflejan las necesidades de tesorería dimanantes de las peculiaridades de la sociedad -salvo si acaecen en el ejercicio- o vicisitudes del sector".

En definitiva, nos encontramos ante una cuestión de prueba, o como dice la STS de 10 de enero de 2022 "un problema fáctico de prueba de la afección"-aunque lo haya sido para extender esa posibilidad a las participaciones de entidades mercantiles en otras distintas-".

TERCERO.- Motivación de la ATRIGA. Prueba practicada a fin de acreditar la afectación de las inversiones financieras a largo plazo y a corto plazo.

Bajo la perspectiva expuesta procede examinar la motivación de la ATRIGA y suficiencia con relación a la prueba aportada por el contribuyente.

En el acuerdo de liquidación se justifica la exclusión del importe de las inversiones financieras a largo y corto plazo del numerador de la fórmula establecida para el cálculo de la reducción en que, en sí mismas no constituyen una actividad económica, pues no suponen la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes, sin que constituyan medios necesarios para la obtención de los rendimientos derivados de una actividad que pueda calificarse como económica, no concurriendo circunstancias que justifiquen de forma suficiente una afección que determine la necesidad de dichos activos financieros.

Respecto de la participación de Monte Teixido en GADISA, Inspección examina las sociedades por esta participadas, especialmente, GADISA RETAIL, S.L, Transportes Piadela, S.L., Servicios Polígono Piadela, S.L. Se exponen los respectivos objetos sociales y se concretan las cifras de los activos no afectos: en todas ellas, las inversiones financieras a corto plazo, efectivo y activos líquidos en el exceso que resulta de la ratio de disponibilidad y, de la primera, además las inversiones financieras a largo plazo -cartera de valores y otros activos financieros- y la partida "otras inversiones", por las razones expuestas.

En vía económico-administrativa se aportó un informe técnico titulado "Análisis de la posición de tesorería del Grupo GADISA en 2010-2015" -informe AFI-. En base a él, el TEAR considera que la ratio de disponibilidad o prueba ácida, dadas las peculiaridades concurrentes, deviene insuficiente para sentar que la tesorería del Grupo es ociosa, pues sería necesario analizar y probar que no cumple otras funciones en la empresa como inversiones, autofinanciación, etc.

La parte demandante pretende extender tal conclusión a todos los activos financieros que la ATRIGA consideró no afectos en atención a dos argumentos: a) justificada la necesidad de tesorería, las inversiones financieras a largo o corto plazo también son necesarias por cuanto sirven a idénticos objetivos; b) no cabe rechazar las inversiones financieras consistentes en acciones IFA por importe de 27.976,62 euros, ni los activos financieros por importe de 7.629,05 euros que conforman fianzas prestadas como consecuencia del pago de arrendamiento de inmueble en el que se desarrolla la actividad, así como las entregadas por arrendamientos a largo plazo a empresas del grupo "otras inversiones" por importe de 394.412 €; y, c) respecto de las inversiones financieras a corto plazo, aunque el informe versa sobre la tesorería, en los cuadros explicativos se justifica la necesidad de todo el activo corriente. Si estas se consideran

ociosas, la ratio de liquidez descendería a un nivel muy alejado del adecuado, colocando a GADISA en situación de endeudamiento excesivo.

Pues bien, el primer argumento no puede compartirse, pues parte de un presupuesto erróneo, ya que si las inversiones financieras a largo plazo no son tesorería, integrada por efectivo y otros activos líquidos, difícilmente las conclusiones alcanzadas respecto de esta pueden extrapolarse sin más a aquel activo financiero.

Ahora bien, en cuanto a las citadas expresamente en la demanda, anteriormente transcritas y cuantificadas, la motivación de la ATRIGA es genérica y, por sí sola, no rebate la evidente vinculación con la actividad desarrollada por GADISA RETAIL (fianzas por arrendamientos de inmuebles a empresas del grupo, acciones de entidades con el mismo objeto social...) que permite considerarlas activos afectos.

En lo que atañe al segundo argumento, no podemos ignorar, de un lado, que a pesar del título del informe pericial, las tablas comparativas que confecciona el perito para rebatir la idoneidad de las ratios medias computan no solo el efectivo y activos líquidos de GADISA, sino todo el activo corriente en el que se integran las inversiones a corto plazo. Y, de otro, que el TEAC en resolución de 29.04.2024, dictada en la reclamación NUM002, entiende que dadas las peculiaridades de GADISA RETAIL (realiza la función de cash pooling respecto del grupo...) la Administración no puede fundar la no necesidad de dichos activos -inversiones financieras a corto plazo y tesorería, exclusivamente en la comparación con los ratios del sector, considerando el exceso con respecto a la media innecesario para el ejercicio de la actividad, siendo imprescindible para ello un análisis particularizado de aquellas circunstancias que, en su caso, permitiría determinar qué parte de dichos activos no está afecto a la actividad. La omisión de este examen condujo al TEAC a la aplicación de la reducción al 100% de dichos activos.

Ambas razones imponen la estimación del presente recurso en cuanto a las inversiones a corto plazo de las mentadas sociedades participadas por GADISA (Gadisa Retail, Transportes Piadela y Servicios polígono Piadela) en coherencia con lo resuelto por el TEAR respecto de la tesorería, ya que no limita la estimación a Gadisa Retail.

Tal solución no puede extenderse a las inversiones a corto plazo de Monte Teixido, S.L. a que se refiere el apartado 4 del acuerdo de liquidación, pues ninguna prueba ha aportado el contribuyente para acreditar la necesidad de tales activos, pese a la evolución constada por Inspección. Ni siquiera se exponen las circunstancias o peculiaridades concurrentes que justificarían tal extremo, razón por la que la motivación de la ATRIGA aquí sí se estima suficiente. Insistimos en que este Tribunal ha rechazado la tesis maximalista.

En suma, el recurso se acoge en lo que afecta a las inversiones a largo plazo y corto plazo de Gadisa reseñadas, restando por examinar la participación de esta sociedad en Bergantiños Área Comercial, S.L.

CUARTO.- Actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles.

Ya para finalizar con el examen de los activos de GADISA cuestionados, la exclusión de la participación de Bergantiños Área Comercial, S.L se funda en que no realiza la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, al no contar la sociedad con trabajador por cuenta ajena con contrato laboral a jornada completa.

El demandante alega que la actividad no se limita al arrendamiento de locales sino que comprende muchas más actuaciones inherentes a la gestión del centro comercial, por lo que no sería preciso el cumplimiento de dicho requisito que, en cualquier caso, se dice observado a través de personal de otra sociedad del grupo.

Sostiene que el titular del centro comercial ha de garantizar diversos servicios que, en ocasiones, precisan de licencias o autorizaciones, contratar con proveedores o terceros para prestarlos (limpieza, mantenimiento, reparación, música, etc.). En estos casos no se puede imponer la contratación directa por la sociedad de una persona que gestione la actividad, pues dada su complejidad y características puede ser encomendada a terceros o asumirla sociedades del grupo. Cita en apoyo de su tesis las resoluciones de la DGT a las consultas vinculantes V1499-15, V0660-16 o V1794-17.

En las resoluciones de la DGT mentadas en la demanda se analiza la cuestión desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades y, como dijimos en otras ocasiones, por ejemplo, en la sentencia dictada en el recurso 15635/2021, se trata de figuras impositivas distintas, con previsiones normativas diferentes, como hemos visto.

En primer lugar, hemos de resolver qué tipo de actividad desarrolla la sociedad: estamos antes un arrendamiento de inmuebles o ante otro tipo de actividad.

Para sustentar esto último el actor afirma que no solo se arriendan locales sino que se asume la prestación de todos los servicios ya mencionados, imprescindibles para mantener el centro y todos sus componentes (locales, oficinas, zonas comunes, aparcamiento, etc.) en las condiciones necesarias para su aprovechamiento, al margen de los eventos que en el mismo centro comercial se organizan ("Primavera de Cine", "Pista de Hielo", "Fiestas San Juan", "Día de la bicicleta", "Promo parque acuático", "Campeonato GAlego Dirk TRank", "Promo vuelta al cole", "Sereas e Piratas" o "campañas y sorteos de Navidad". Esta situación no puede equipararse a la de un particular que recibe un inmueble en herencia y se limita a alquilarlo y a cobrar la renta por ello, sino ante una auténtica actividad económica de gestión y explotación de un centro comercial.

Pese al loable esfuerzo argumental realizado en la demanda, no existen elementos de juicio que doten a todas las actuaciones a las se alude de la trascendencia necesaria para mutar la actividad esencial (arrendamiento de inmuebles) en otra diferente. Precisamente, la envergadura de estos se proyecta ineludiblemente en la variedad y cantidad de los servicios prestados, que reputamos accesorios e inherentes a los contratos, lo cual no muta la actividad realizada y en la que figura de alta la entidad.

En todo caso, ya en las sentencias de 29.11.2022, recurso 15737/2021 y de 02.12.2022, recurso 15730/2021 (ponente magistrada Sra. Rivera Frade) se analizó tanto la actividad desarrollada por esta sociedad, como la necesidad de contratar directamente un trabajador por cuenta ajena a jornada completa para la gestión de los arrendamientos. Así, dijimos entonces que: *"La remisión del artículo 7.Cuatro del Decreto legislativo 1/2011 , al número 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio , del impuesto sobre el patrimonio (LIP), nos obliga a su vez a acudir a la normativa reguladora del IRPF, en cuanto el artículo 4. Ocho LIP establece que, para la aplicación de la exención en dicho impuesto, uno de los requisitos que debe concurrir es que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.*

La propia norma nos dice cuándo se entiende que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario, y lo es cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, y que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Y para el caso de entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles, la norma también nos dice que, para entender que realizan una actividad económica, y que, por tanto, no tienen como fin la mera gestión de un patrimonio inmobiliario, deben que cumplir lo dispuesto en el artículo 27.2 la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("LIRPF "), es decir, debe contar al menos con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

De tal manera, la remisión del artículo 7.Cuatro del Decreto legislativo 1/2011 , al número 8 del artículo 4 LIP nos conduce a la normativa reguladora del IRPF, en cuanto el artículo 4. Ocho LIP establece que, para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella se estará a lo dispuesto en la LIRPF , cuyo artículo 27.2 es del siguiente tenor literal:

"A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza, como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

La negativa de la Administración tributaria a aplicar la reducción fiscal del artículo 7.Cuatro del Decreto legislativo 1/2011 , se apoya en dos motivos, el primero en que, según la ATRIGA y el TEAC, la actividad desarrollada en los dos centros comerciales por ICC consistía en el arrendamiento de bienes inmuebles, no contando con una persona empleada a jornada completa...

El actor se opone ... el Centro comercial "Bergantiños Área Comercial" fue promovido por la sociedad "BERGANTIÑOS AREA COMERCIAL, S.L.", participada al 50% por ICC y "MERCANTABRIA, S.L." (antes, GALLEGA DE DISTRIBUIDORES, S.A.-GADISA), para dedicarlo a su gestión y explotación...

no se cumplen los requisitos del artículo 27.2 LIRPF para que la actividad desarrollada en el centro comercial ... tenga la consideración de actividad económica... lo mismo se puede decir del centro comercial de Bergantiños, respecto del cual tampoco consta la contratación de un empleado a jornada completa para desarrollar el arrendamiento de los inmuebles ubicados en ese centro, o la prestación de otros servicios que afectasen o redundasen en beneficio del centro en su conjunto. La persona que teóricamente se ocuparía de los alquileres (y decimos teóricamente, dado que esta función no se explicita en el contrato y no se aporta prueba da intervención en los alquileres) no es empleada de "Bergantiños, S.L." sino de una sociedad (instrumental) de GADISA".

Contando con idénticos elementos de juicio que en aquel entonces, no se aprecia razón alguna para llegar a conclusión distinta a la en su día alcanzada (al margen de si la contratación del empleado pudiera hacerse o no a través de otra sociedad del grupo, en el caso de autos no existe prueba alguna que permita conocer qué concretas funciones desempeña el empleado de las sociedad Mercacantabria, SLU -contratado a jornada completa-).

QUINTO- Sobre la imposición de costas:

Conforme art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional no hacemos especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales al estimar parcialmente el recurso.

FALLO

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

1. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Federico contra el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia el 30.09.2024 en la reclamación NUM000 y acumulada NUM001, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
2. Anular en parte dichos acuerdos por ser parcialmente contrarios a Derecho en los términos concretados en el fundamento jurídico cuarto de la presente sentencia.
3. No hacer especial mención sobre las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).