



Roj: **STSJ GAL 2991/2022 - ECLI:ES:TSJGAL:2022:2991**

Id Cendoj: **15030330042022100301**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **03/05/2022**

Nº de Recurso: **15550/2020**

Nº de Resolución: **304/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

A CORUÑA

SENTENCIA: 00304/2022

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2020 0001390

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015550 /2020 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Eulogio

ABOGADO GASPAR OTERO CAMPOS

PROCURADOR D./D^a. LUIS RAMON VALDES ALBILLO

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

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D^a. ,

PONENTE: D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE PRESIDENTA

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^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PTDA.

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A Coruña, tres de mayo de dos mil veintidós.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15550/2020, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por D. Eulogio , representado por el procurador D.LUIS RAMON VALDES ALBILLO, dirigido por el



letrado D.GASPAR OTERO CAMPOS, contra RESOLUCION 12/03/20 IMPUESTO PATRIMONIO 2011-12-13-14 EXPEDIENTE NUM000 . Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECO **NOMICO-ADMINISTRATIVO** REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y la codemandada CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA COMUNIDAD.

Es ponente la Ilma. Sra. D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

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 partes 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.- 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 13.684,71 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO .- Objetodel recurso contencioso-administrativo:

Don Eulogio interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 12 de marzo de 2020 que acuerda estimar parcialmente las reclamaciones económico-administrativas número NUM000 y acumuladas, promovidas contra los acuerdos del Inspector Jefe Adjunto de los Servicios Centrales de la ATRIGA confirmando las propuestas de liquidaciones contenidas en las actas incoadas en disconformidad por el concepto Impuesto sobre Patrimonio ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

Tal como se expone en el escrito de demanda en las liquidaciones objeto de recurso se incrementó el valor de determinados inmuebles y se regularizó el porcentaje de la exención de las acciones de la entidad "Hermanos Gandón, S.A." (en adelante HGSA). Y la estimación parcial de las reclamaciones presentadas se debe a que el TEAR anuló los acuerdos sancionadores, declaró prescrito el derecho a liquidar el IP-2011 a la esposa del aquí recurrente, y declaró que no procedía el devengo de los intereses de demora.

La impugnación que presenta el actor en esta vía judicial se dirige a discutir, por una parte, el carácter ganancial de las acciones de HGSA, y por otra, la cuantificación del importe exento de las acciones.

SEGUNDO.- Sobre el carácter ganancial de las acciones de HGSA:

Frente a la consideración que hace el TEAR sobre el carácter ganancial de las acciones de HGSA a partir de la escritura de donación de fecha 7 de julio de 2014 aportada al expediente, y por tanto, frente a la consideración de su carácter privativo en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, la parte actora alega que, conforme a la jurisprudencia (con cita de la STS, Sala de lo Civil, Sentencia 60/2020, de fecha 3 de febrero de 2020), el hecho probado es que el título corresponde privativamente a Don Eulogio , y así está reconocido en el libro registro de accionistas de HGSA, por lo que sólo a él debe atribuírsele el valor de la participación en la mercantil a los efectos de liquidar el Impuesto sobre Patrimonio.

Sin embargo, y pese a alegación de que los accionistas aportaron unos bienes privativos estando casados en régimen de gananciales, y de que en la escritura de donación de fecha 30 de diciembre de 2013 otro de los accionistas hizo constar el carácter privativo de sus acciones, lo relevante no es la consideración que merezcan estas acciones en escrituras ajenas, sino la que se ha atribuido expresamente en la escritura en la que el actor y su esposa figuran como transmitentes de acciones de la misma entidad; escritura en la que se hace constar su carácter ganancial.

La indeterminación del régimen ganancial o privativo de estas acciones, o más que indeterminación, la contradicción de ese carácter según se trate de unos accionistas u otros, no puede favorecer al aquí recurrente, cuando al margen de las razones que hayan llevado a unos u otros socios a consignar en las escrituras de donación un diferente carácter ganancial o privativo a las acciones de las que eran titulares, lo cierto es que en



el caso de las que han sido objeto de donación en la escritura de fecha 7 de julio de 2014, el actor y su esposa aparecen, ambos, como titulares, figurando expresamente su carácter ganancial. Aquí cobra su sentido la presunción de ganancialidad de los bienes existentes en el matrimonio mientras no se pruebe que pertenecen privativamente a uno de los dos cónyuges (artículo 1361 Código Civil), y la afirmación de que no hay ninguna norma que prohíba que un bien privativo pierda este carácter por voluntad de su titular pasando a adquirir el carácter ganancial, como ha podido suceder en el presente caso.

TERCERO.- Sobre la cuantificación del importe exento de las acciones de "Hermanos Gandón, S.A.". Consideración como activo no afecto a la actividad del préstamo concedido a "Conservas y Frigoríficos del Morrazo, S.A.":

Como ya se indica en el escrito de demanda, el verdadero debate que enfrenta a las partes en este procedimiento se centra en la afección a la actividad de HGSA de los préstamos efectuados a favor de entidades vinculadas, y de las inversiones financieras que se reflejan en los balances de situación al cierre de cada uno de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

Partiendo del objeto social de HGSA, el actor sostiene que la Administración tenía que haber considerado que el préstamo de 4 millones de euros concedido a favor de "Conservas y Frigoríficos del Morrazo, S.A." determina la participación en una mercantil cuya actividad económica es la pesca en aguas territoriales de las Islas Malvinas, esperando la entidad HGSA obtener rendimientos de dicha inversión por dos vías: la obtención de ingresos financieros como consecuencia de haberse instrumentado la inversión a través de un préstamo, y el incremento patrimonial de su participada, el cual se consolidará en su patrimonio en el momento que esta distribuya dividendos o se enajene la participación.

La entidad "Conservas y Frigoríficos del Morrazo, S.A.", tiene un objeto social análogo al de HGS. Y esta última es accionista de la primera en casi el 50 %.

Según figura en los estatutos sociales de HGSA elevados a escritura pública en de fecha 30 de junio de 1992, su objeto social viene constituido por las siguientes actividades: la pesca de cualquier clase y modalidad en caladeros nacionales o extranjero; la fabricación, transformación, congelación, conservación y almacenamiento de toda clase de pescados, mariscos, conservas, harinas y otros preparados del pescado, propios o ajenos, así como la exportación e importación, comercialización al por-mayor o menor de los mismos; y la adquisición de los bienes que sean necesarios para el desarrollo de la sociedad.

El actor admite el carácter de no afecto a la actividad del crédito concedido a la mercantil 1943 "Dongan, S.L.". Pero considera, por contra, que debe de admitirse la afectación a la actividad económica del préstamo concedido a "Conservas y Frigoríficos del Morrazo, S.A.", destinado a adquirir el 65% de Nova Seafish LTD, propietaria del buque DIRECCION000 con licencia de pesca en las Islas Malvinas.

Para resolver la controversia suscitada debemos conocer en primer lugar lo que la normativa considera como elemento patrimonial afecto a una actividad económica.

Sobre ello, el 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, en su artículo 6.3, se remite al artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta las personas físicas.

Estos preceptos señalan lo siguiente:

El artículo 6 del Real Decreto 1704/1999 , regula la valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención, estableciendo en su apartado tercero que,

"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 "

Dicha previsión normativa nos conduce al artículo 29.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que nos dice qué es lo que se considera como elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, y son los siguientes:

"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".

Y añade en el apartado 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*".

Es verdad que en este caso no se cuestiona el carácter afecto o no de un préstamo a favor de tercero, sino a favor de una empresa vinculada. Pero ello no es suficiente para otorgarle el carácter de afecto. Para ello es preciso que quede constancia, y que quede acreditado, que el préstamo era necesario para la obtención de rendimientos de la sociedad, y nada ha demostrado al respecto de la parte actora. Por el contrario, según los balances aportados, el otorgamiento de ese préstamo no se ha traducido en rendimientos económicos en los ejercicios investigados, como ha advertido la Administración.

En su escrito de demanda la parte recurrente alega que el préstamo concedido "genera un rendimiento anual determinable", y que *espera obtener* rendimientos por dos vías, la obtención de ingresos financieros, y cuando se distribuyan dividendos o se enajene la participación. Pero como recuerda el abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, esta Sala ya desde su sentencia de fecha 19 de mayo de 2010 (ECLI:ES:TSJGAL:2010:7063-Recurso 15329/2009) se ha pronunciado en el sentido de que la afectación ha 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, aquella fuera diferente en su importe a la considerada correcta por la Administración. Ello es perceptible en el texto del artículo 27 LIRPF, 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 afectación, en la medida en que ambos responden a un contenido idéntico en la correlación de activos y rendimientos.

Y en cuanto a los ingresos financieros como consecuencia de la liquidación de intereses cobrados, en los estatutos sociales de HGSA no se incluye entre su objeto social la concesión de préstamos o cesión de capitales a favor de terceros ni de empresas vinculadas.

Por todo ello, este segundo motivo de impugnación también ha de decaer.

CUARTO.-Consideración de las inversiones financieras aplicadas a la adquisición de derechos de pesca, como activos no afectos a la actividad:

Considera el actor que si bien respecto a las inversiones financieras no resulta tan evidente su afectación a la actividad económica de HGSA como en el caso del préstamo concedido a la "Conservas y Frigoríficos del Morrazo, S.A.", el análisis financiero de la mercantil, y la ejecución de la adquisición de derechos de pesca, determinan que tales activos no sólo son necesarios para el desarrollo de la actividad de HGSA, sino que además sin ellos no cabría acometer inversiones que aseguren la continuidad y desarrollo de su actividad.

Para llegar a tal conclusión sostiene que es necesario profundizar en el análisis que hace la ATRIGA con la finalidad de determinar si en este caso los activos financieros deben ser considerados activos afectos a la actividad económica; y que para ello, resulta relevante un análisis de la posición financiera neta de la entidad, y su correlación con el resto de partidas del balance de situación.

Sin embargo, tales consideraciones, análisis y conclusiones a las que llega al actor en su demanda no aparecen avaladas por ninguna prueba pericial, ni por ninguna otra prueba que venga a desvirtuar el resultado al que ha llegado la Administración tributaria autonómica, aplicando los ratio de tesorería, de liquidez y de disponibilidad, de los que resultó que la posición financiera de HGSA no se correspondía con valores óptimos en ninguno de los tres coeficientes.

No olvidemos que, conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Con lo cual, bajo este apartado, se esperaba algo más del actor que meras alegaciones sin ir acompañadas de pruebas que viniesen a acreditar una efectiva y real afectación de las inversiones financieras de HGSA a la actividad económica que desarrolla.

Por todo ello el recurso ha de ser desestimado sin que se pueda llegar a una solución contraria mediante la aplicación de principios tributarios en los que se inspira nuestro sistema tributario, que cita la parte actora en su recurso, pues el conocimiento del sector pesquero y de la situación patrimonial de HGSA no es suficiente para



que nosotros extraigamos la conclusión de que el préstamo concedido por HGSA a "Conservas y Frigoríficos del Morrazo, S.A.", y las inversiones financieras aplicadas a la adquisición de derechos de pesca fuesen imprescindibles para el desarrollo de la actividad empresarial. Entendiendo esta Sala que no se ha aportado prueba que determinase su consideración como tal, la liquidación practicada no se puede reputar contraria al principio de capacidad económica, ni determina un resultado tributario confiscatorio.

QUINTO.- Sobre la imposición de costas:

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. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. No se aprecian circunstancias en el presente caso que conlleven la utilización de la referida facultad.

Las dudas generadas en el análisis y solución de la cuestión litigiosa, impiden hacer un pronunciamiento en materia de costas.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS:

Que debemos **desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por Don Eulogio contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 12 de marzo de 2020 que acuerda estimar parcialmente las reclamaciones económico-administrativas número NUM000 y acumuladas, promovidas contra los acuerdos del Inspector Jefe Adjunto de los Servicios Centrales de la ATRIGA confirmando las propuestas de liquidaciones contenidas en las actas incoadas en disconformidad por el concepto Impuesto sobre Patrimonio ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho 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, 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 lo acordamos y firmamos.