



Roj: **STSJ AS 1396/2023 - ECLI:ES:TSJAS:2023:1396**

Id Cendoj: **33044330022023100301**

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

Sede: **Oviedo**

Sección: **2**

Fecha: **26/05/2023**

Nº de Recurso: **853/2021**

Nº de Resolución: **630/2023**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA: 00630/2023

N.I.G: 33044 33 3 2021 0000823

RECURSO P.O. nº 853/2021

RECURRENTE Doña Eva

PROCURADORA Doña Eva Cortadi Pérez

LETRADA Doña Vanessa Castelló Jordá

RECURRIDO

ABOGACÍA DEL ESTADO

CODEMANDADO

SERVICIO JURÍDICO DEL

PRINCIPADO DE ASTURIAS Tribunal Económico Administrativo Central (T.E.A.C.)

Doña María del Pilar Tormo Theureau

Servicios Tributarios del Principado de Asturias

Doña Cecilia Martínez Castro

SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a veintiséis de mayo de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente **sentencia** en el recurso contencioso administrativo número 853/2021, interpuesto por doña Eva ,



representada por la procuradora doña Eva Cortadi Pérez y asistida por la letrada doña Vanessa Castelló Jordá, contra el Tribunal Económico Administrativo Central (T.E.A.C.), representado y asistido por la Sra. Abogado del Estado doña María del Pilar Tormo Theureau, siendo codemandado los Servicios Tributarios del Principado de Asturias representados y asistidos por la Letrada de su Servicio Jurídico doña Cecilia Martínez Castro, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Jorge Germán Rubiera Álvarez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongán, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO.- Conferido traslado a la parte codemandada para que contestase a la demanda lo hizo en tiempo y forma, solicitando se dicte sentencia con desestimación del recurso, confirmando la resolución recurrida, con imposición de costas al actor.

CUARTO.- Por Auto de 18 de julio de 2022, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

QUINTO.- No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularan sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

SEXTO.- Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 17 de mayo pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La parte actora interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2021, por la que se estima en parte el recurso de alzada nº 00-05015-2019 interpuesto contra la resolución del TEARA de 31 de mayo de 2019, desestimatoria de las reclamaciones números NUM000 y NUM001 interpuestas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación dictado por el Jefe del Área de Inspección del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y contra el acuerdo sancionador derivado del anterior acuerdo de liquidación.

La demanda se fundamenta en los siguientes hechos:

El 6 de junio de 2012 se produjo el fallecimiento de D. Rogelio, siendo legataria su esposa Dña. Eva e instituyéndose heredera universal a su hija, Adriana. El citado fallecimiento tuvo lugar bajo la vigencia de testamento abierto, autorizado el día 3 de diciembre de 1982 ante el Notario de Avilés, D. Rafael Bergillos Arjona, número 2.879 de su protocolo. Por medio del citado testamento, el causante legó a su cónyuge el usufructo vitalicio de toda su herencia, con dispensa de prestar fianza, y con el que se consideraría pagada la cuota vidual, instituyendo como heredera universal, a su hija Adriana.

Entre los bienes y derechos declarados se encontraban las participaciones que el causante tenía en la entidad Galitudo S.L., dedicada, entre otras actividades, a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles. Dichas participaciones fueron incluidas en las autoliquidaciones del ISD presentadas por la recurrente, aplicando la reducción del 95 por 100 establecida en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las cuotas tributarias ingresadas por la actora y por Dña. Adriana ascendieron a 1.260.584,61 euros y 7.674.445,57 euros, respectivamente.

El 3 de febrero de 2016 se inició un procedimiento de comprobación e investigación por el concepto del ISD devengado el 6 de junio de 2012, frente a la recurrente y frente a su hija Dña. Adriana.

Se indica que dichas actuaciones de inspección se documentaron en apenas 4 diligencias, en las que, fundamentalmente se solicitó a la actora la aportación de documentación relacionada con el cumplimiento



de los requisitos de la reducción de la base imponible aplicada, sin que se solicitase documentación alguna relativa al ajuar doméstico.

Sigue la demanda que el 16 de diciembre de 2016 se suscribieron actas de Disconformidad número A02- NUM002 y A02- NUM003 cuya propuesta de regularización del ISD se basaba en dos cuestiones fundamentales: (i) La aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, correspondiente al 95% del valor de las participaciones en Galitudo SL transmitidas. La Inspección cuestionó la procedencia de dicha reducción por considerar que no se cumplían los requisitos legalmente exigidos para su aplicación, en concreto, el desarrollo de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, con local afecto y persona empleada a jornada completa. (ii) La valoración del ajuar doméstico, que la Inspección consideraba incorrecta.

Frente a las actas suscritas, se formularon alegaciones por considerar contraria a Derecho la regularización propuesta. El procedimiento de inspección finalizó con la emisión de los correspondientes acuerdos de liquidación, notificados el 19 de julio de 2017, que confirmaban la propuesta contenida en las actas.

Se señala que sobre la base de las dos cuestiones discutidas -aplicación de la reducción del artículo 20.2.c) LISD y valoración del ajuar doméstico- se regularizó el ISD declarado por la recurrente, incrementando la base liquidable en 2.504.900,26 euros, y exigiendo, por tanto, una cuota a ingresar de 1.322.182,56 euros, adicional a los 1.260.584,60 euros que la actora ya satisfizo en su momento.

Como consecuencia de la regularización practicada, se inició expediente sancionador que finalizó con la emisión de la correspondiente Resolución de infracción tributaria, imponiendo a la recurrente una sanción grave por importe de 665.720,96 euros, por la supuesta comisión de la infracción prevista en el artículo 191.1 de la LGT, tomando como base la regularización practicada por la "incorrecta" aplicación de la reducción del 95% del valor de las participaciones de Galitudo S.L., prevista en el artículo 20.2.c) LISD.

Se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Asturias, quien mediante resolución de 31 de mayo de 2019 desestimó las reclamaciones planteadas, confirmando tanto la regularización practicada como la sanción impuesta. Se interpuso contra la misma recurso de alzada ante el TEAC que ha sido resuelto mediante resolución de 28 de septiembre de 2021, parcialmente estimatoria. En concreto, el TEAC acuerda estimar las pretensiones de la recurrente en lo que se refiere a la incorrecta determinación del ajuar doméstico pero desestima el recurso de alzada en lo que se refiere a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD.

Se alegan los siguientes motivos de impugnación: 1.- La nulidad de la liquidación practicada, dada la situación de indefensión generada a la actora por no haberse remitido un verdadero expediente administrativo. 2.- El cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción por empresa familiar prevista en el artículo 20.2.c) LISD. 3.- La disconformidad a derecho del acuerdo sancionador por ausencia del elemento subjetivo, dado que la conducta de la recurrente se ampara en una interpretación razonable de la norma. 4.- el acuerdo sancionador resulta igualmente improcedente por adolecer de una insuficiente motivación de la culpabilidad.

Por las Administraciones demandada y codemandada se solicitó la desestimación del recurso interpuesto.

SEGUNDO.- Se alega por la recurrente la nulidad de la liquidación practicada: indefensión por no haberse remitido un verdadero expediente administrativo.

Se aduce que el expediente remitido por el Ente Público no cumple las exigencias del art. 48 de la LJCA ni las exigencias legales previstas en el art. 70 de la Ley 39/2015. Se indica que tal forma de actuar por parte de los Servicios Tributarios de Asturias causa a la recurrente una clara indefensión, en la medida en que el caos generado en el expediente se traduce materialmente en una falta de motivación de los acuerdos de liquidación dictados, puesto que se impide la consulta de los documentos que sustentan su argumentación y, por tanto, imposibilitan comprobar la veracidad de las afirmaciones realizadas en el acto administrativo impugnado.

Se añade que la falta de soporte documental del proceder de la Administración impide a los particulares y a los Tribunales constatar la legalidad de la actuación administrativa hasta tal punto que su ausencia en el expediente acarrea una infracción del artículo 24.1 CE, por obstaculizar el derecho del contribuyente a obtener la tutela judicial efectiva y de los principios de interdicción de la arbitrariedad, seguridad jurídica y legalidad (artículos 9.1, 9.3 y 103.1 CE); ausencia que ni la actora ni el tribunal pueden comprobar adecuadamente cuando se remite un "expediente" como el que ahora nos ocupa.

Sobre este motivo impugnatorio se alega por la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias que no existe tal indefensión cuando la recurrente ningún recurso planteó contra la diligencia de ordenación de 3 de mayo de 2022 que tenía por recibido el expediente administrativo completo de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias y ordenaba a la demandante formalizar la demanda en el plazo que le restaba.



Hemos de señalar que no estamos ante una ausencia de expediente o de un expediente incompleto sino ante una queja por su carácter desordenado. Sin embargo, hemos de indicar por un lado, que ese juicio de desorden es subjetivo y no ha comprometido el derecho de defensa, además de poder explicarse por la complejidad del propio expediente. Lo relevante para que un defecto formal sea invalidante, y está claro que el desorden del expediente es formal, radica en que se haya generado indefensión material (art. 48.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común) lo que no se ha acreditado en la demanda. A ello se añade que la Sala advierte que constan en el expediente las resoluciones definitivas que incorporan fundamento y respuesta, y el particular ha podido ejercer en vía administrativa y de reclamación económico-administrativa su derecho de acceso al expediente sin mengua acreditada de privación de su derecho de defensa.

De ahí que debamos desestimar esta vertiente impugnatoria.

TERCERO.- Se aduce por la actora el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en el art. 20.2.c) LISD.

Se indica que la cuestión central sobre la que versa el debate en el presente recurso consiste en determinar si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) LISD para la aplicación de la reducción de la base imponible del ISD, equivalente al 95 por 100 del valor de las participaciones transmitidas mortis causa de la entidad Galitido S.L. Se añade que la Inspección cuestionó que Galitido S.L. desarrollase una actividad económica de arrendamiento al no reunir los requisitos previstos en el artículo 27 LIRPF. Se afirma que tanto la Inspección como los Tribunales económico-administrativos, niegan la concurrencia de dichos requisitos -local afecto y persona a jornada completa-, sobre la base, exclusivamente, de unas manifestaciones efectuadas por el trabajador en cuestión, y sin entrar a valorar las pruebas aportadas por la recurrente que, según se sostiene por la misma, acreditan la realización efectiva de una actividad económica de arrendamiento de más de 60 inmuebles, que genera unos ingresos anuales millonarios en cada ejercicio y en particular en el 2012, año del fallecimiento.

Se señala que el TEAC y el TEAR han incumplido su deber de valorar las pruebas aportadas.

Se indica que, en el caso que nos ocupa tanto la Inspección como los TEA niegan que las partidas que componen el activo de la sociedad estén afectas a una actividad económica. Se afirma que el activo de Galitido S.L. estaba formado por las siguientes partidas:

- Inversiones en empresas del grupo, participaciones en Constructora Principado, S.A. y Parksalesas, S.A. (todas ellas correspondientes a participaciones en sociedades empresariales): 10.885.140,08 euros (31,50%)
- Inmuebles: 14.782.404,77 euros (42,80%)
- Inversiones financieras a corto plazo: 8.871.873,28 euros (25,70%).

Respecto a las inversiones en empresas del Grupo se dice que todas ellas corresponden a participaciones en sociedades que desarrollan una actividad económica -fácilmente contrastable por la Administración-, detentando Galitido S.L. una participación en dichas sociedades superior al 5%, dando cumplimiento a todos los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.Dos LIP. Las inversiones en empresas del grupo -que representan el 31,5% del activo de Galitido S.L.- están afectas a actividades económicas (las desarrolladas por Constructora Principado S.A. y Parksalesas S.A.), teniendo la consideración, por tanto, de activos afectos.

En cuanto a los inmuebles insiste la recurrente en la existencia de una actividad económica de arrendamiento de más de 60 inmuebles, que generó en el ejercicio 2012 unos ingresos de 1.351.617,17 euros y cuya realidad nunca ha sido cuestionada.

Se aduce la existencia de actividad económica desde el punto de vista material.

Se señala que la gestión del arrendamiento de más de 60 inmuebles, con un valor contable de casi 15 millones de euros (aproximadamente 25 millones de euros de valor de mercado) y que generaron unos ingresos de más de un millón de euros en 2012, requiere de una estructura formada, como mínimo, por una persona que se dedique en exclusiva a ello, de modo que no habría sido posible obtener los ingresos que se obtuvieron en 2012 por Galitido SL sin la contratación de los servicios de un trabajador dedicado a ello a jornada completa.

Se destaca, así, la aportación de una ingente cantidad de documentación:

- facturas mensuales de cada uno de los 60 inmuebles o la cantidad de asientos contables que diariamente tenían que registrarse, ponía de manifiesto el volumen de la actividad de arrendamiento de Galitido S.L., cuya complejidad es reconocida por la propia Inspección (párrafo tercero de la página 8 del acta "Empresa del tamaño de Galitido");
- contratos de alquiler de los distintos inmuebles arrendados;



- copia de las hojas del catastro correspondientes a los inmuebles arrendados, con el fin de demostrar el número de inmuebles objeto de arrendamiento de Galitedo SL y por tanto, la complejidad de su gestión;
- copia de algunos de los miles de extractos bancarios procedentes de los bancos con los que en el día a día opera Galitedo S.L.;
- copia de las liquidaciones del IBI de los inmuebles.

Se señala que se ha demostrado la existencia de una actividad económica de arrendamiento que genera importantes ingresos anuales en Galiteo S.L. y dicha realidad material es la que debe primar a la hora de analizar el cumplimiento de los requisitos del art. 20.2.c) LISD, invocando a este respecto varias sentencias, indicando que, si bien la concurrencia de los requisitos de local y empleado en los términos previstos en la LIRPF son instrumentos válidos para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como empresarial, no constituirían sin embargo requisitos indefectibles de dicha actividad, de forma que la efectiva realización de la misma puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

Se sostiene la existencia de actividad económica desde el punto de vista formal.

Así, en cuanto al requisito de una persona empleada a jornada completa, se indica que era D. Candido quien estaba contratado laboralmente, a jornada completa, para la gestión del arrendamiento de los distintos inmuebles titularidad de Galitedo S.L., aportándose informe de vida laboral; extracto del modelo 190 de Galitedo S.L. correspondiente al ejercicio 2012, en el que consta la relación de perceptores de trabajo en el ejercicio 2012, 2013, siendo el único perceptor con clave A, don Candido ; extracto de los modelos 190 de Asturmadi Doors S.L. correspondiente a los ejercicios 2010, 2011 y 2013 en los que don Candido prestó sus servicios a dicha sociedad; copia de la nóminas abonadas por Galitedo S.L.; copia de los certificados de retenciones emitidos por Galiteo S.L.; y copia del contrato de trabajo suscrito entre Galiteo S.L. y don Candido .

Señala la actora que para acreditar este extremo se aportaron, asimismo, certificados expedidos por distintas sociedades que prestaron sus servicios a Galitedo S.L. durante 2012 y actas notariales de manifestaciones elaboradas por el director financiero de Asturmadi Doors S.L. y por la persona que sustituyó a D. Candido en Galitedo S.L.

De la documentación obrante en el expediente considera la actora suficientemente probado que D. Candido (i) mantenía una relación laboral a jornada completa con Galitedo S.L., y que (ii) prestaba de forma efectiva sus servicios a Galitedo S.L., en la gestión del arrendamiento de los más de 60 inmuebles que componen el patrimonio de la sociedad.

Respecto al requisito del local exclusivamente afecto a la actividad, se indica que Galitedo S.L. desarrolla su actividad económica en el local sito en c/ Maudes, 51-8ª planta, en Madrid. Se indica que dicho local es utilizado por Galitedo S.L. en virtud de contrato de arrendamiento de servicios formalizado el 5 de junio de 2011 con la sociedad por Negocenter Centro de Negocios, S.L., cuyo objeto social es la prestación de servicios de arrendamiento de centros de negocios y servicios relacionados con los mismos.

Se afirma que en el caso de Galitedo S.L., mientras que la actividad de arrendamiento se ejerce en la Comunidad Autónoma de Asturias, en la que se encuentra la mayoría de los bienes inmuebles de la entidad destinados al arrendamiento y desde donde ejercía sus funciones D. Candido , el local desde el que se gestiona, entre otras cosas, el patrimonio inmobiliario de Galitedo S.L., se encuentra localizado en Madrid. El domicilio social y fiscal de la sociedad se encuentran en Madrid, sin que dicho domicilio haya sido nunca cuestionado por la Administración.

Se señala que resulta irrelevante que el trabajador contratado lleve a cabo la gestión de la actividad en el local afecto o en el municipio en el que se encuentren los inmuebles, por lo que debe considerarse cumplido el requisito del "local afecto" exigido por el art. 27.2 de la Ley del IRPF.

En relación a las inversiones financieras a corto plazo se señala en la demanda que el hecho de que la afectación de las inversiones financieras no se haya discutido previamente responde a dos motivos fundamentales: (i) con la afectación a la actividad de los inmuebles y de las participaciones en empresas del Grupo era suficiente para acreditar la afectación de más del 50% del activo a los efectos de aplicar la reducción del artículo 20.2.c) LISD; y (ii) la doctrina administrativa venía tradicionalmente negando la posibilidad de que las inversiones financieras pudiesen considerarse afectas a una actividad económica, invocando la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022 (recurso de casación 1563/2020) en cuanto reconoce la posibilidad de acreditar la afectación a la actividad económica de los activos financieros, en este caso destinados a invertir en la adquisición de más inmuebles en el corto plazo, aportando una escritura de compraventa de 14 de diciembre de 2012 de adquisición por Galitedo S.L. de una nave industrial por el precio de 3.600.000 euros.



Por la Abogado del Estado se señala en su escrito de contestación a la demanda que Galitedo S.L. tiene como fin principal la gestión de un patrimonio inmobiliario y, con ello, queda excluida del ámbito de la exención del artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y, por ende, de la reducción prevista en el art. 20.2.c) LISD.

Teniendo en cuenta el activo de Galitedo S.L. se indica que las partidas correspondientes a las inversiones a corto plazo y en el Grupo exceden del 50 por ciento del total de los activos con que cuenta la entidad, y estos activos, por imperativo legal del propio artículo 4.Ocho LIP y del artículo 29 LIRPF, no pueden considerarse afectos a la actividad económica.

Se remite en cuanto a la concurrencia de los requisitos relativos al local afecto a la actividad económica y al desarrollo de una actividad laboral a jornada completa por una persona empleada y contratada a tal fin, a las consideraciones realizadas por el TEARA y el TEAC en las resoluciones recurridas.

Por la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias se señala que no se cumplen los requisitos previstos en el art. 20.2.c) LISD para la aplicación de la reducción de la base imponible del ISD, equivalente al 95% del valor de las participaciones transmitidas mortis causa de la entidad Galitedo S.L.

En particular, entiende que se incumpliría el requisito previsto en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, relativo a que la entidad participada no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (para que la actividad de arrendamiento llevada a cabo por Galitedo, S. L. se considere como económica debe contarse, conforme a lo previsto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con un local exclusivamente destinado a la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).

Según se señala en la contestación a la demanda, con invocación del art. 27.2 de la LIRPF, el cumplimiento formal de los requisitos previstos en dicho precepto resulta exigible, en todo caso, no admitiéndose la validez del supuesto cumplimiento, desde el punto de vista material.

En cuanto a las inversiones financieras a corto plazo se considera que no están afectas a una actividad económica, no solo porque lo afirma el art. 29.1.c) de la LIRPF sino porque aunque quisieran vincularse a la actividad de arrendamiento, tarea harto difícil, ésta tampoco está afecta. Se señala que se trata de una cuestión nueva y en relación a que se adquirió una nave por 3.600.000 euros el 14 de diciembre de 2012, teniendo en cuenta que la actividad de arrendamiento a la que se dedica la entidad no puede considerarse como económica sería indiferente que dichas inversiones estuvieran afectas a la misma pues seguirían su misma suerte. Y tampoco se ha acreditado la afección del resto del saldo de dichas inversiones por importe de 5.271.873,28 euros.

En cuanto a las inversiones en empresas del grupo se señala que han de computarse también como no afectas, tanto por los motivos anteriormente mencionados como porque en ningún momento se ha probado que cumplan alguno de los requisitos previstos para que no sean computables como tal.

En relación a la alegación de la actora de que posee una participación superior al 5% en las entidades Constructora Principado, S. A. y Parksalesas, S. A., se señala que no se prueba en ningún momento que se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Subsidiariamente se invoca la regla de la proporcionalidad prevista en la normativa del impuesto sobre el patrimonio relativa a la exención de los bienes y participaciones en entidades que estén afectos al desarrollo de la actividad empresarial.

CUARTO.- La recurrente alega su derecho a la aplicación de la reducción prevista en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con las participaciones de la entidad Galitedo S.L.

Para examinar este motivo impugnatorio hemos de partir del marco normativo aplicable.

Dicho precepto, en lo que aquí interesa dispone:

"2. En las adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

(...)

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa



individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo".

Por su parte, el art. 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, en su apartado ocho establece que:

"Estarán exentos de este impuesto:

(...)

"Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica 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 o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos 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 año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 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.

c) 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 entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas 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 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 su vez, hemos de remitirnos a la LIRPF para determinar si existe actividad económica. Así el art. 27.2 aplicable disponía que:

"A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

La finalidad de este último precepto es establecer unos requisitos necesarios para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial. Se trata de requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales para que esta actividad tenga tal carácter, exigiendo la presencia de un local exclusivo y un empleado a jornada completa para aceptar que el arrendamiento de inmuebles es una actividad económica.

La resolución del TEAC impugnada centra su argumentación en el análisis sobre si la entidad cumple con las exigencias del art. 27 de la Ley 35/2006 del IRPF.

A este respecto la actora sostiene que los inmuebles están afectos a una actividad económica, señalando que los requisitos de local y empleado en los términos previstos en la LIRPF no son los únicos medios para acreditar la misma sino que valdría cualquier medio de prueba válido en derecho, como es el hecho de que existan 60 inmuebles. Se refiere, así, a la existencia de una actividad económica de arrendamiento que genera importantes ingresos anuales en Galitudo S.L., indicando que dicha realidad material es la que debe primar al analizar el cumplimiento de los requisitos del art. 20.2.c) LISD, aunque no se cumpliesen los requisitos formales de local y empleado.

No podemos acoger esta alegación de la actora.

A este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2016 (recurso 3013/2015), al examinar las exigencias que han de concurrir para que a los bienes afectos a una actividad de arrendamiento de bienes inmuebles se les pueda aplicar la exención establecida en el art. 4, apartado 8, punto uno, de la Ley 19/1991, a la que se remite el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, para que pueda operar la reducción de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones, aclara, en primer lugar que: "tratándose en definitiva del reconocimiento de una ventaja fiscal, ha de estarse al mandato de prohibición de la analogía en esta materia que proclama el artículo 14 de la LGT; y esto comporta que la aquí reclamada ventaja fiscal haya de operar en los estrictos términos que la regula el artículo 1 del Real Decreto 1704/1999, (transcrito por la sentencia recurrida en sus FFJJ que antes se reseñaron), que, a los específicos efectos de la exención del artículo 4, octavo, uno, de la Ley 19/1991, requiere inexcusablemente, para que el arrendamiento de inmuebles pueda ser considerado actividad económica, la concurrencia de las circunstancias que establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998 (L/IRPF 1998)".

Por tanto, se exige la concurrencia de los requisitos previstos en el art. 27.2 de la LIRPF, en la redacción vigente a la fecha de devengo del impuesto (al menos, un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa). Y en cuanto a la invocación de varias sentencias en contra de este criterio, el Alto Tribunal añade que: "Por tanto, no es de compartir esa indebida o errónea aplicación del criterio de estanqueidad que se censura a la Sala de instancia, como tampoco resulta de aplicación, por estar referidas a casos muy distintos al aquí enjuiciado, las sentencias de esta Sala que son invocadas en el recurso de casación".



A continuación se dice en dicha sentencia que: "En tercer lugar, porque es igualmente correcto el criterio de la sentencia de instancia de que la exigencia de la persona con contrato laboral a jornada completa está estrictamente referida a la operatividad de la ventaja fiscal, como opción legítima del autor de la norma que la establece para decidir cuáles son los concretos motivos de política económica o social que a tal efecto han de ser ponderados; y, por tal razón, su virtualidad en esta materia no tiene por qué ser coincidente con la que pueda tener a otros efectos tributarios".

En este mismo sentido, la sentencia del TSJ de Cataluña de 10 de noviembre de 2017, recurso 254/2014, señala que: "El incumplimiento de ambos requisitos (local y empleado laboral), de exigencia material y sustantiva que no formal, impide considerar que la actividad de arrendamiento de inmuebles (llevada a cabo por el causante en un primer momento y tras su fallecimiento por su hija, la actual recurrente) sea calificada de actividad económica (todo lo más, de gestión de patrimonio inmobiliario), lo que justifica que no proceda la reducción fiscal del 95%".

Y la sentencia del TSJ de Madrid de 14 de enero de 2014, recurso 1033/2010, afirma que: "coincide la Sección con el razonamiento de la resolución del TEAC impugnada, cuando expone que habrá de seguirse lo dispuesto en el artículo 4. 8.a) de la Ley 19/1991 en tanto expone que para determinar si existe actividad económica se estará a lo dispuesto en el IRPF cuyo artículo 25.2 concreta que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren dos circunstancias: utilización de al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa y que se cuente con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad circunstancia esta última que la resolución impugnada entiende inexistente".

Por tanto, para la aplicación del referido beneficio fiscal resulta exigible el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 27 de la LIRPF.

Sin perjuicio de lo anterior, la recurrente alega la existencia de actividad económica desde el punto de vista formal.

Así, se afirma que Don Candido estaba contratado laboralmente, a jornada completa, para la gestión del arrendamiento de los distintos inmuebles titularidad de Galitedo S.L. aportando al efecto diversa documentación (informe de vida laboral, modelo 190 de Galitedo S.L., modelo 190 de Asturmadi Doors S.L., nóminas, certificados de retenciones, contrato de trabajo, certificados de empresas, actas de manifestaciones, y en esta vía judicial informe pericial sobre la necesidad de disponer de un perfil humano técnico administrativo con dedicación exclusiva).

Por su parte, tanto la Inspección como el TEAR y el TEAC niegan el cumplimiento del requisito de utilizar para la ordenación de la actividad a una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, criterio este, hemos de adelantar, que la Sala comparte tras examinar la prueba obrante en el expediente y la practicada en los presentes autos.

Así obra en el expediente (folio 2573) la comparecencia ante la Inspección de Tributos de don Candido, el 25 de agosto de 2016, en la que, después de manifestar que cree que estuvo trabajando para Galitedo S.L. desde 2012 hasta febrero o marzo de 2013, al ser preguntado por sus funciones dentro de la empresa, manifestó que no sabe a qué se dedica la empresa Galitedo S.L., que el gerente de la empresa para la que trabajaba Asturmadi S.L., don Pablo, le dijo que durante ese tiempo (2012) y hasta que cesó (en 2013) lo iban a asegurar en Galitedo S.L. pero él siguió trabajando para "Astumadi S.L.", sin saber a qué se dedica Galitedo S.L. ni realizar ninguna función para Galitedo S.L. Añadió que no recordaba si llegó a firmar contrato de trabajo. Manifestó que siempre vivió en Avilés sin desplazarse a Madrid.

Asimismo, la Inspección toma en consideración que el día 2-3-2016 se aportó un contrato de trabajo indefinido ordinario de fecha 1-12-2011 en el que, entre otros datos, aparecen: Datos de la empresa: doña Adriana como administradora de Galitedo S.L. Datos del centro de Trabajo: Madrid. Datos del trabajador: Candido, con domicilio en Avilés. Grupo profesional en el que se incluye al trabajador: Aux. Adm. Centro de Trabajo: Calle Maudes, 51. Fecha de inicio de la relación laboral: 1-12-2011. Y como cláusula adicional se recoge que la actividad laboral la realizará en Madrid y Asturias.

En la diligencia de 2 de marzo de 2016 se consigna, asimismo, en relación al mencionado contrato de trabajo, que no figura sellado por el INEM, lo que resulta relevante a los efectos previstos en el art. 1227 del Código Civil.

Resulta destacable la cláusula octava del mencionado contrato de trabajo que se remite a una Ley del año 2013, posterior a la fecha de dicho contrato, lo que comporta que el mismo no fue suscrito en la fecha consignada en tal documento.



La recurrente reconoce en su demanda que no se había formalizado con don Candido un contrato laboral por escrito en 2011 con Galitedo, indicando que el contrato también se podía celebrar de palabra. Pero no se aclara el motivo por el que en el momento de la entrega del contrato ante la Inspección no se aclaró su verdadera fecha.

Resulta también significativo que el Servicio de Empleo informase a fecha 7-6-2016, en relación a los contratos de trabajo realizados por Galitedo S.L. desde 2001 (fecha de su constitución) hasta 2012, que no figuraban datos para la consulta especificada en la base de datos de los Servicios Públicos de Empleo, información que resultaría de interés en orden a justificar la presencia de un empleado en la empresa con contrato laboral y a jornada completa para el desarrollo de su actividad.

Todo este material probatorio conduce a confirmar el criterio de la Administración tributaria en cuanto al incumplimiento del requisito de tener un empleado según lo previsto en el art. 27 de la LIRPF.

La recurrente sostiene que la Inspección y posteriormente los TEA basan su argumentación en el contrato de trabajo aportado y las manifestaciones de don Candido ante la Inspección obviando el resto de pruebas practicadas, cuando lo relevante es que don Candido ha prestado un servicio por cuenta y con medios de Galitedo S.L. a cambio de una retribución pagada por dicha sociedad.

No podemos acoger estas alegaciones de la recurrente.

Don Candido presentó ante la Inspección un escrito el 7-12-2016 en el que rectifica lo que había manifestado ante la misma Inspección en su comparecencia de 25 de agosto de 2016, al señalar que "sin ser consciente de las implicaciones que de mis manifestaciones podían derivarse, contesté erróneamente a las cuestiones planteadas por esa inspección, motivado tanto por el temor a verme envuelto en alguna responsabilidad ante la Hacienda del Principado por mi trabajo en Galitedo (no olvidemos que me encontraba ante inspectores por primera vez en mi vida)... fui consciente de los errores incurridos al efectuar dichas declaraciones...". Se añade en dicho escrito que desde el momento en que inició su relación laboral con Galitedo y bajo la supervisión de doña Adriana se encargó personalmente de la gestión administrativa, contable y financiera de la entidad. También se dice que durante el período en que estuvo trabajando para Galitedo únicamente lo hizo para ella y no para otra sociedad del grupo familiar y que fue despedido de las empresas de la familia Adriana Rogelio por una decisión arbitraria, injusta y tomada con mala intención por parte de don Pablo, quedándose sin trabajo.

Obra, en efecto, en el expediente el acta de manifestaciones de don Candido de 20 de octubre de 2016, en la que se recoge la rectificación de sus iniciales declaraciones ante la Inspección.

Ciertamente, la explicación ofrecida por don Candido para realizar tal rectificación no resulta verosímil al basarse en un supuesto temor a la Inspección. Aun admitiendo, en hipótesis, que padeciera tal temor o bien un estado nervioso por el hecho de comparecer ante un funcionario público a prestar declaración, ello podría explicar la comisión de ciertas imprecisiones o inexactitudes en sus manifestaciones, pero no se justifica que tal estado de ánimo le llevara a realizar afirmaciones categóricas (no sabe a qué se dedica Galitedo, el gerente de Asturmadi le informó que le iban a asegurar en Galitedo, pero siguió trabajando en Asturmadi, sin realizar ninguna función para Galitedo) completamente contradictorias con las que realizó posteriormente. Tampoco se explican las circunstancias por las que habrían desaparecido unas semanas después a su comparecencia ante dicha Inspección los temores que manifiesta que concurrían en aquella comparecencia.

Resulta por ello lógico que la Inspección otorgara prevalencia probatoria a las declaraciones de don Candido en su comparecencia ante la misma, en razón a su espontaneidad y claridad frente a sus posteriores manifestaciones cuando no se ha ofrecido una explicación razonable de su rectificación. Tampoco se ha aclarado el motivo por el que si don Candido consideraba que había sido despedido injustamente, según se dice en su acta de manifestaciones, modifica por completo la versión de los hechos que había ofrecido inicialmente.

Se dice en el acta de manifestaciones de don Candido que en el ejercicio 2012, la dirección del Grupo le comunicó la intención de trasladarle a Galitedo S.L., a los efectos de que se ocupara de las tareas contables, administrativas y de gestión en general de dicha sociedad, explicándole que había crecido mucho, tenía numerosos inmuebles, cuya gestión requería de una persona que se ocupara de ellos, lo que da a entender que antes de dicho ejercicio no hacía necesaria la presencia de un trabajador que se ocupara de aquellas tareas, aspecto éste que resulta inexplicado por la recurrente de forma convincente.

Respecto a la alegación de la actora sobre la prueba aportada, además del contrato de trabajo, para acreditar la realidad de los servicios prestados por don Candido para Galitedo S.L. (alta en la SS, modelo 190, nóminas, certificado de retenciones) hemos de señalar que dichos documentos no desvirtúan las manifestaciones realizadas por don Candido ante la Inspección (prestadas de forma natural, espontánea y por tanto creíble) en el sentido de que don Pablo le manifestó que durante 2012 y hasta que cesó (2013) lo iban a asegurar



en Galitedo, pero siguió trabajando para Asturmadi S.L., lo que constituye una explicación razonable de la existencia de tales documentos y de su ineficacia probatoria para acreditar que hubiera una relación laboral real entre Galitedo S.L. y don Candido (según apunta la Inspección, don Pablo, socio y administrador de Asturmadi S.L. está casado con la hija del causante y de la recurrente).

En cuanto a las manifestaciones ante Notario de don Leonardo, Director Financiero y de Administración de Asturmadi S.L. y de don Marino, en la actualidad trabajador de Galitedo, se señala por la Inspección la existencia de circunstancias que hacen dudar de su imparcialidad, dada la relación de dependencia con las sociedades en las que el causante y su familia tenían y tienen participación directa. Respecto a la aportación de certificados de varias empresas en los que se realizan manifestaciones que la Administración califica de gratuitas, dada la ausencia de responsabilidad que las mismas conllevan, se indica que no se aporta prueba de lo que en ellas se dice respecto de don Candido y que tales manifestaciones pueden venir motivadas por las relaciones comerciales con los interesados, susceptibles de intereses comunes, de mera amistad o compromiso etc.

En art. 105.1 de la LGT dispone que: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Y a este respecto, tal y como se recoge en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2015, "cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales."

En el presente caso, la Sala comparte la valoración probatoria realizada por la Administración tributaria al otorgar prevalencia a las manifestaciones de don Candido ante la Inspección, insistimos de forma espontánea y no preparada, frente a las manifestaciones ante Notario de personas vinculadas con la recurrente, por cuyo motivo han de ser tamizadas por esas circunstancias que les unen con la actora, y en cuanto a los certificados de varias empresas sobre el trabajo que don Candido desempeñaba por cuenta de Galitedo S.L., las declaraciones recogidas en los mismos, al igual que aquellas manifestaciones ante Notario, no fueron objeto de ratificación a presencia judicial, con respeto de los principios de inmediación y contradicción, y con las advertencias sobre las consecuencias legales de faltar a la verdad, lo que les resta fuerza probatoria, teniendo en cuenta además que, nada impedía a la recurrente haber propuesto su testimonio como prueba en el presente recurso.

Se aportó por la recurrente un informe pericial elaborado por la sociedad tasadora ST Consultores Inmobiliarios, en el que se analiza la composición de la cartera de activos titularidad de Galitedo S.L. para determinar la necesidad objetiva de disponer de recursos humanos y técnicos para su gestión. Dicho informe, de 8 de abril de 2022, realizado por el arquitecto don Carlos Jesús, atendiendo al número, tipología y situación de los activos que componen la cartera objeto de estudio, especialmente aquellos de tipo industrial, comercial, retail y garajes, en situación de arrendamiento o con expectativas de ser arrendados, concluye que para garantizar la gestión y mantenimiento de dicha cartera de activos es absolutamente necesario disponer de un perfil humano técnico-administrativo con dedicación exclusiva.

Dicho perito, en su comparecencia judicial, se ratificó en su informe. Señaló que había calculado que existían entre 60 y 70 activos. Indicó que una gestión de activos en alquiler no implica muchas veces solo cobrar el recibo sino una serie de cosas que obligatoriamente se han de hacer esté alquilado o no, todo lo que tiene que ver con el deber de la propiedad, con el deber de mantenimiento y conservación, la propia gestión de la comercialización normalmente muy intensiva para mover esos activos y estar atento a todos los riesgos. Se ratificó en que para la gestión y explotación económica de la cartera de inmuebles de Galitedo S.L. en 2012 era imprescindible tener una persona que se dedicase exclusivamente a dicha gestión.

La prueba pericial practicada, si bien acredita la necesidad de personal técnico-administrativo dedicado a la gestión de una cartera de inmuebles como la que tenía Galitedo S.L. en 2012, lo que no justifica debidamente es que se cumpliera el requisito de que don Candido fuese la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que se encargase de dicha gestión, según ya hemos razonado anteriormente, teniendo en cuenta, a mayor abundamiento, que la referida gestión puede llevarse a cabo, igualmente, mediante personal externo a la empresa, y que no consta la contratación de personal por Galitedo S.L. antes del mencionado ejercicio 2012.

A la vista de las anteriores consideraciones procede desestimar la aplicación del referido beneficio fiscal al no cumplirse el requisito de tener un empleado en los términos previstos en la LIRPF.

Sin perjuicio de lo anterior, tampoco ha justificado la actora el otro requisito establecido en el art. 27 de la Ley del IRPF, consistente en que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. Se presenta como tal el sito en la calle Maudes, 51, 8ª planta de Madrid. Ocurre, tal y como se señala en el acuerdo de liquidación, que si don Candido hubiera llevado



realmente la ordenación de la actividad de arrendamiento de inmuebles, lo normal sería que trabajara en el citado local. Sin embargo, aquel manifestó en su declaración inicial ante la Inspección que siempre vivió en Avilés sin desplazarse a Madrid, lo que pone en entredicho la existencia de un local exclusivamente afecto a la actividad que se encuentra en una provincia distinta y distanciada a la que se desarrolla la actividad y diferente al lugar de residencia del trabajador, postura contradictoria a la que se refieren las sentencias de esta Sala de 12 de diciembre de 2008, recurso 1588/2006, y de 14 de julio de 2010, recurso 663/2008.

Resultan, a estos efectos, significativas las manifestaciones del perito Sr. Carlos Jesús, cuando fue preguntado sobre si se podía llevar a cabo la gestión desde una oficina situada a 500 kilómetros de donde están los inmuebles, a lo que contestó que dentro del trabajo de gestión va a haber características laborables que implican ambas necesidades: Mucha gestión de oficina, que se puede realizar de muchas maneras y va a tener que acometer cercanía de visita a los edificios, locales, terrenos, Ayuntamientos etc. La doble vía es necesaria.

Difícilmente puede sostenerse que el local destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad se encuentra en Madrid, cuando el empleado encargado de la ordenación de dicha actividad vive en Asturias, los inmuebles que gestiona se encuentran igualmente en Asturias y no se desplaza a Madrid.

Por ello, la actividad de arrendamiento de inmuebles llevada a cabo por Galitido S.L. no puede considerarse económica y dichos elementos patrimoniales no se encuentran afectos a una actividad económica.

En cuanto a las inversiones financieras a corto plazo (por importe de 8.871.873,28 euros, un 25,70%), se invoca por la recurrente la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022, recurso 1563/2020, en cuanto a la posibilidad de acreditar la afectación a la actividad económica de los activos financieros, indicando que las inversiones financieras que componen el activo de Galitido SL en 2012 estaban afectas a su actividad, pues se trata de activos financieros destinados a invertir en la adquisición de más inmuebles en el corto plazo, a cuyo efecto se aporta con la demanda copia de la escritura de compraventa de fecha 14 de diciembre de 2012 de adquisición de una nave industrial por un importe de 3.600.000 euros.

No podemos acoger esta alegación.

Así, la recurrente admite en su demanda que la afectación de las inversiones financieras a corto plazo no se había discutido previamente, por lo que se trata de una cuestión nueva, en relación a la cual, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2012, recurso 289/2008, señala que: "El proceso Contencioso-Administrativo no permite la "desviación procesal", la que se produce cuando se plantean en sede jurisdiccional cuestiones (no motivos) nuevas, respecto de las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse, como en el caso presente, y por tanto, no procede hacer pronunciamiento alguno sobre la cuestión objeto de estudio, por ser una petición o pretensión que no fue objeto de las resoluciones administrativas impugnadas y no alterar la función esencialmente revisoria de la Jurisdicción respecto de la actuación administrativa".

A ello añadiremos, a efectos exclusivamente dialécticos, que si hemos sentado que la actividad de arrendamiento a que se dedica Galitido S.L. no puede considerarse como económica, las inversiones financieras a corto plazo dedicadas a la misma tampoco tendrían tal consideración, a lo que debemos agregar que la escritura aportada podría justificar la afectación del importe de 3.600.000 euros a la actividad, pero nada se argumenta ni se prueba por la recurrente sobre la afectación del resto de inversiones financieras a corto plazo que integran el activo de la entidad, en el sentido de que dicho resto del saldo sea racionalmente necesario para el ejercicio de la alegada actividad económica, por lo que no se acreditaría la afectación de más del 50% del activo a los efectos de aplicar la reducción del art. 20.2.c) de la LISD.

Debe, por tanto, desestimarse esta vertiente impugnatoria.

QUINTO.- Se alega por la recurrente la inexistencia del elemento subjetivo de la infracción: Su conducta estuvo amparada en una interpretación razonable de la norma.

Se indica que la interpretación razonable de la norma, cuya concurrencia determinaría la ausencia de responsabilidad ex art. 179.2 LGT, no ha sido tenida en cuenta por el TEAC.

En relación a la concurrencia de los requisitos necesarios para calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica y dar cumplimiento a los requisitos del art. 4.Ocho.Dos LIP y 20.2.c) LISD, sostiene la recurrente que la misma llevó a cabo un exhaustivo análisis de la normativa reguladora del ISD y del IRPF, del ET, de las consultas vinculantes de la DGT y de los pronunciamientos judiciales existentes a los efectos de determinar si Galitido S.L. desarrollaba una verdadera actividad económica.

Se afirma que la cuestión a resolver es cuando menos controvertida y la actora ha llevado a cabo una interpretación razonable de la norma que encuentra sustento en pronunciamientos de nuestros Tribunales y más en un supuesto concreto en el que hablamos de una gestión de 60 inmuebles.



Se hace referencia a que el art. 27 de la LIRPF ha sido modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, para eliminar el requisito del local afecto.

Asimismo se alega la improcedencia de la sanción impuesta por falta de motivación de la culpabilidad.

Se señala que la Inspección no dedica un apartado específico al análisis de la concurrencia de culpabilidad en la conducta. Se refiere la recurrente a la utilización de frases estereotipadas y vacías de contenido. Se añade que aun en el supuesto de que se considerase que no concurre la causa de exoneración del art. 179.2.d) de la LGT, la mera referencia a esa no concurrencia no puede considerarse suficiente para entender motivada la culpabilidad.

Por el Abogado del Estado se alegó la conformidad a derecho de la sanción tributaria impuesta al recurrente como consecuencia de haber dejado de ingresar la cuota tributaria correspondiente por la indebida aplicación de la reducción prevista en el art. 20.2.c) LISD.

Se aduce que no puede pretender la interesada ampararse en una interpretación razonable de la norma, en cuanto conocía con exactitud los requisitos legales necesarios para aplicar la reducción, y conociéndolos, incluyendo las exclusiones legales que le impedían acogerse a ese beneficio, construyó una apariencia de cumplimiento de los mismos.

Por los Servicios Tributarios se alegó, en su contestación a la demanda, que la resolución de 19 de enero de 2018 justifica más que debidamente la culpabilidad en los términos exigidos por el Tribunal Supremo.

SEXTO.- Se imputa a la recurrente la comisión de una infracción tipificada en el art. 191.1 de la LGT, según el cual: "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley.

Por su parte, el art. 183.1 de la LGT dispone que: "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador, aparece resumida en la sentencia de dicho Tribunal de 15-3-2017, rec. 1080/2016:

"A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los *artículos 24.2 y 25.1 CE* y expresamente establecida en el *artículo 183.1 LGT*, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el *Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio*.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada *sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional* al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta *Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008*, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la *sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008*, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las



sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en *sentencia de 4 de febrero de 2010*, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente".

Asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2012, recurso 4320/2011, señala que: "Ni los tribunales económico-administrativos ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, en este caso la Inspección de los Tributos, a quien corresponde motivar la imposición de la sanción (confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)".

En el presente caso, el acuerdo sancionador contiene una amplia motivación de los hechos y fundamentos de derecho que justifican la sanción impuesta.

Así, se señala en dicho acuerdo que no cabe estimar la alegación referida al cumplimiento de las condiciones establecidas en el art. 20.2.c) de la LISD y art. 27 de la Ley del IRPF, respecto de la reducción del 95% del valor de las participaciones de Galitudo, entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles, remitiéndose al acuerdo de liquidación: La falsedad del contrato de trabajo del supuesto empleado y en consecuencia la no realización de una actividad económica de la citada entidad, no gozando por tanto del derecho de reducción del 95% del valor de las citadas participaciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones. Se refiere a continuación la resolución sancionadora a la supuesta contratación por Galitudo S.L., durante un corto período de tiempo, y en torno a la fecha de fallecimiento del causante de un empleado por cuenta ajena. Se indica que don Candido fue supuestamente contratado el 1- 12-2011 por Galitudo S.L., siendo el primer contrato por cuenta ajena que realizaba la empresa desde su constitución en 2001. Hasta esa fecha este trabajador había desarrollado su labor en otra empresa del mismo grupo familiar y a ella volvería poco tiempo después del fallecimiento del causante, tenía su vivienda habitual en Avilés, mientras que el domicilio social de la empresa -y por tanto el local supuestamente destinado a llevar la gestión de la actividad- se ubicaba en Madrid, sin que se haya probado un efectivo desplazamiento. El contrato no fue presentado ante el Servicio Público de Empleo, como era preceptivo, y en el mismo no consta ni la jornada de trabajo, ni las funciones a realizar ni la retribución y la cláusula 8ª del mismo remite a una Ley de 2013 de imposible conocimiento en 2011. El propio trabajador reconoció en diligencia ante la actuario que no sabía a qué se dedica, no realizó ninguna función en Galitudo S.L., él siguió trabajado en Asturmadi S.L., no recuerda si firmó el contrato de trabajo y no se desplazó a Madrid. Se añade que, aunque posteriormente se retractó de estas declaraciones, no se aporta justificación ni razón convincente para las supuestas falsas declaraciones. Todo ello, y al margen de quien abonase la nómina y practicase las retenciones a la Hacienda Pública o las cotizaciones a la Seguridad Social, no puede sino llevar a la convicción de que se elaboró un contrato de trabajo con posterioridad al fallecimiento del causante con el fin de dar cobertura y apariencia de cumplimiento al requisito establecido en el art. 27 de la Ley del IRPF, pero este requisito no se verificó real y efectivamente en la fecha de devengo del impuesto, y esto solo pudo hacerse con la evidente intención de engañar, obteniendo de este modo ilegítimamente un beneficio fiscal. Se indica que el arrendamiento de inmuebles, en este caso, no constituye una actividad económica, o lo que es lo mismo, se trata de la mera gestión de un patrimonio inmobiliario familiar.

Se añade que, al margen de lo anterior, los activos de la empresa constituidos por "inversiones en empresas del grupo" e "inversiones financieras a corto plazo" no constituyen elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, según se deduce literalmente del art. 29 de la LIRPF.



Se afirma, igualmente, la improcedencia de la reducción practicada por la recurrente, no apreciándose una laguna o duda razonable en la interpretación de la norma aplicable y que ha de presumirse la conciencia y conocimiento de la antijuridicidad de la conducta sancionable y su voluntariedad, así como que no cabe hablar de error de prohibición.

Hemos de señalar que concurre en el presente caso el elemento objetivo de la infracción y en cuanto al elemento subjetivo (culpabilidad) el mismo se halla ampliamente motivado en el acuerdo sancionador.

Ahora bien, la recurrente sostiene la concurrencia de una causa de exclusión de la responsabilidad (art. 179.2 de la LGT), consistente en que la actuación de la actora estaba amparada por una interpretación razonable de la norma. En este sentido se afirma en la demanda que la cuestión de fondo versaba sobre la concurrencia de los requisitos necesarios para calificar el arrendamiento de inmuebles llevado a cabo por Galitudo S.L. como "actividad económica" y dar cumplimiento a los requisitos del art. 4.Ocho.Dos LIP y 20.2.c) LISD, habiendo llevado a cabo un exhaustivo análisis de la normativa reguladora del ISD y del IRPF, del Estatuto de los Trabajadores y de consultas vinculantes de la DGT y de los pronunciamientos judiciales existentes. Sostiene la actora que se trata de una cuestión controvertida (más si cabe en un supuesto en el que se habla de la gestión de 60 inmuebles) y que ha llevado a cabo una interpretación razonable de la norma.

Ciertamente, la recurrente ha invocado en su demanda varias sentencias del Tribunal Supremo para sustentar su posición de que los requisitos de local y empleado en los términos previstos en el art. 27 de la LIRPF son válidos para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como empresarial, pero no son requisitos indefectibles de la existencia de dicha actividad.

En concreto se cita por la demandante la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2012, recurso 2318/2010, en la que se dice en relación al art. 25 de la Ley 40/1998, antecedente del actual art. 27 de la LIRPF, que: "El precepto transcrito, aplicable aquí por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, da un concepto general de las actividades empresariales, seguida de una enumeración de las que tienen este carácter y, por último, facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de venta y/o arrendamiento de bienes inmuebles, respecto de la que no tiene tal carácter, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes y rendimientos procedentes de los mismos".

En otra sentencia citada, la STS de 14 de junio de 2017, recurso 261/2016, se afirma que: "Ahora bien, la jurisprudencia de esta Sala entiende que dichas circunstancias han de ser interpretadas teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria, de ahí que como se haya dicho en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006) "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio".

Se invoca, asimismo, la sentencia de esta Sala de 9 de marzo de 2015, recurso 802/2013, en la que se señalaba que: "pues la ausencia de aquellos requisitos no es una presunción "iuris et de iure", cuando hay datos de que la actividad empresarial existe, como es la relativa al alquiler o compraventa de inmuebles".

Se trata de sentencias referidas al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades, esto es a conceptos tributarios distintos del que es objeto el presente recurso en el que se impugna una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones. Ya hemos razonado en esta resolución, en relación a este último impuesto, que los requisitos de empleado y local resultan necesarios para que el arrendamiento de inmuebles pueda ser considerado actividad económica, pues así lo ha señalado la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2016, ya reseñada, al examinar específicamente esta cuestión en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones. Pero ello no impide admitir que el art. 27 de la LIRPF encierra una complejidad que va más allá de lo que su aparente claridad literal podría dar a entender.

La dificultad interpretativa que plantea la aplicación de la reducción prevista en el art. 20.2.c) de la LISyD se constata en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022, recurso 1563/2020, invocada por la demandante, en la que se examina en relación al Impuesto sobre Donaciones la posibilidad de aplicar la reducción prevista en el art. 20.6 LISD a los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de cesión de capitales a terceros.

En dicha sentencia, después de afirmar que "la norma reglamentaria es desarrollo directo y explícito de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y atiende a una necesidad de claridad de ésta, enturbiada en las sucesivas leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social para 1995, 1997 y 1998 (Leyes 42/1994, 13/1996 y 66/1997)", fija la siguiente jurisprudencia: "4) El artículo 6.3 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, es conforme a la ley que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto". Hemos de precisar que el mencionado art. 27.1.c) de la Ley 40/1998 tiene la misma redacción que el art. 29.1.c) de la actual LIRPF, en cuyo precepto se fundamenta el acuerdo de liquidación aquí impugnado para negar que las inversiones financieras a corto plazo se puedan considerar elementos afectos a una actividad económica.

Aun cuando en esta resolución no se acoge la alegación de la demandante de que las inversiones financieras a corto plazo estén afectas a la actividad económica de Galitudo S.L. ello no excluye la consideración de que nos encontramos ante normas complejas (art. 20 de la LISD) que contienen reenvíos a otros textos normativos (LIP y LIRPF), y que además han sido objeto de un desarrollo reglamentario, todo lo cual comporta un escenario normativo complicado que justifica, a la vista del esfuerzo alegatorio fundado, no artificioso, de la recurrente, desde el punto de vista jurídico, el acogimiento de la causa de exclusión de la responsabilidad de haber aplicado una interpretación razonable de la norma tributaria, en un contexto de un caso concreto en el que se discute la gestión del arrendamiento de 60 inmuebles por parte de Galitudo SL, lo que puede plantear objetivamente dudas sobre el alcance de las normas que resultan de aplicación.

Ciertamente la recurrente, tras la incoación del procedimiento de actuaciones inspectoras, trató de acreditar infructuosamente, según lo ya razonado, el cumplimiento de los requisitos de empleado y local previstos en el art. 27 de la LIRPF mediante la aportación de pruebas que suponen un intento de aparentar la concurrencia de dichos requisitos. Sin embargo, también es cierto que la misma recurrente ha defendido de forma razonada, mediante citas concretas de distintas sentencias, la existencia de una actividad económica desde un punto de vista material, a cuyo efecto ha aportado un informe pericial en el que se concluye la necesidad de contar con personal con dedicación exclusiva para la gestión y mantenimiento de 60 inmuebles arrendados o en expectativas de serlo. La complejidad normativa de la materia viene además confirmada por la reciente jurisprudencia casacional (sentencia del TS de 10-1-2022, ya mencionada), consideraciones éstas que nos llevan a excluir su responsabilidad en la comisión de la infracción por la que ha sido sancionada.

Este Tribunal entiende, en definitiva, que la actuación de la recurrente en su tributación, objeto de litigio, debe ser corregida a través de la correspondiente regularización en la liquidación del impuesto, pero no debe dar lugar a la sanción, al concurrir la causa de exención de su responsabilidad consistente en una interpretación razonable de la compleja normativa tributaria aplicable.

SÉPTIMO: Siendo parcial la estimación de la demanda, no procede imposición de costas (art. 139.1 de la LJCA).

FALLO

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

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora doña Eva Cortadi Pérez en nombre y representación de doña Eva , contra la resolución del TEAC a que el mismo se contrae, que se anula en el único sentido de dejar sin efecto la sanción impuesta; sin costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.