

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
Sentencia n.º 3622/2024 de 25 de octubre de 2024
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 2947/2022

SUMARIO:

IP. Exenciones. *Participaciones en entidades. Aplicación de los requisitos del IRPF para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda ser considerada como empresarial a los efectos del Impuesto.* Esta sentencia trata de determinar la procedencia de la exención del valor de las participaciones de una entidad no negociada en función de lo previsto en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991 (LIP) y del artículo 6.3 del RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP). Ambos preceptos señalan que tanto 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. En este caso, la entidad participada por el contribuyente, y dedicada al arrendamiento de inmuebles, no disponía, como exige el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), de al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para su ordenación. La actividad profesional del contribuyente radicaba en tareas en el Registro de la Propiedad, designó como empleada a una empleada de hogar del contribuyente, pero no aportó documentación relativa a que dicha persona realizara la actividad de gestión del arrendamiento. La resolución del TEAR de Cataluña de 15 de septiembre de 2022 resolvió que la Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña se había dedicado a la comprobación exclusiva de los requisitos del art. 27.2 de la Ley IRPF y no si la entidad se dedicaba a la realización de una verdadera actividad económica. Por ello, ante la falta de acreditación de la Inspección de que no realizaba actividad económica, estimó que el valor de las participaciones del actor debía considerarse exento de tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio. La Sala resuelve que la exigencia de la persona con contrato laboral a jornada completa está estrictamente referida a la operatividad de la ventaja fiscal reclamada como opción legítima del legislador, por lo que se acepta el recurso planteado por la Generalitat de Cataluña.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO SALA 2947/2022 (Sección 1538/2022)

Partes: GENERALITAT DE CATALUNYA C/ TEAR y D. Segundo.

En aplicación de la **normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber** que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 3622

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

Síguenos en...



D. JAVIER AGUAYO MEJÍA
MAGISTRADO/AS
D^a MARÍA ABELLEIRA RODRIGUEZ
D. EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA

En la ciudad de Barcelona, a veinticinco de octubre de dos mil veinticuatro.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº **2947/2022 (Sección nº 1538/2022)**, interpuesto por **GENERALITAT DE CATALUNYA**, representada y defendida por Advocat de la Generalitat, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO. Comparece como parte codemandada **D. Segundo**, representado por el Procurador **D. CARLOS PONS DE GIRONELLA**.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada **DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ**, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO. -Por la representación procesal de la parte actora, D. Segundo se interpone en fecha de 29 de noviembre de 2022 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero.

SEGUNDO.-Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, habiéndose presentado escritos de conclusiones por las partes actora y codemandadas, se señala el día **30 de septiembre de 2024** para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

TERCERO. -En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO. - Sobre el objeto del recurso.

Se recurre en este proceso la resolución de 15 de septiembre de 2022 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, acompañada al escrito de interposición de la hoy actora, con sentido "estimatorio en parte" de la reclamación económico-administrativa número NUM000; NUM001, acumuladas respecto de acuerdos dictados por la Inspección Delegada de la Generalitat de Catalunya por el concepto de Impuesto sobre Patrimonio (IPAT en adelante), ejercicio 2013 y sanción tributaria subsiguiente.

La cuantía del recurso quedó fijada en esta instancia en indeterminada.

Se expresa en los antecedentes de la resolución del TEARC impugnada:

"PRIMERO.- En fecha 24 de octubre de 2018, por la Inspección de la Agencia Tributaria Catalana (en adelante ATC) se incoó al hoy reclamante el acta A02 nº. NUM002 por el concepto impositivo y período de referencia que fue firmada de disconformidad por el representante del obligado tributario. En la misma el actuario hizo constar, en síntesis, que:

El contribuyente había presentado la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2013, ingresando una cuota de 14.078,24 euros. Respecto de dicha autoliquidación la Inspección destaca dos aspectos fundamentales: por un lado, el Sr. Segundo solo declara un inmueble de su propiedad (una plaza de aparcamiento), ni siquiera su vivienda habitual, y, por otro, no declaró su participación en el capital social de la entidad LASA Y PARTICIPADAS SL (que es la sociedad en la que se concentraría todo su patrimonio personal) en el apartado relativo a "Valores exentos representativos de la participación en los fondos propios de entidades jurídicas".

La regularización vino motivada por las siguientes circunstancias:

*** En relación a la plaza de aparcamiento resulta que se declaró por un valor inferior a lo que señalaba el art. 10 de la LIP,*

Síguenos en...



*** Respecto de las cuentas bancarias, por un lado, se comprobó que el saldo de la cuenta de LA CAIXA nº **** NUM003, no se había declarado conforme a lo dispuesto en el art. 12 de la LIP, y por lo tanto, el valor declarado se incrementó en 19.319,20 euros y por otro lado, se constató que no había declarado la cuenta nº **** NUM004 de la que era titular en BANKIA cuyo saldo sometido a tributación ascendía a 440,59 euros.*

*** El valor de las participaciones de las que era titular en la entidad la entidad LASA Y PARTICIPADAS SL, se cuantificó según el art. 16 de la LIP en 3.939.633,66 euros, y no se admitió la exención prevista en el art. 4.8 de la LIP a la que pretendía acogerse el contribuyente porque la Inspección consideró que dicha entidad no realizaba la actividad de arrendamiento de inmuebles que declaraba, pues no cumplía con el requisito que establecía el art. 27 de la LIRPF de tener una persona empleada con contrato laboral, así como de disponer de un local para la gestión de dichos arrendamientos.*

*** La Inspección también comprobó que el contribuyente tenía un derecho de crédito frente a su mujer de 1.000.000,00 euros, como consecuencia de un contrato privado de fecha 25 de octubre de 2005, según el cual, dicho préstamo tenía una duración máxima de 12 años, no habiendo acreditado el interesado que el mismo se hubiese devuelto a la fecha del devengo del impuesto.*

*** Por último, el contribuyente en el apartado de deudas se dedujo la cantidad de 1.165.351,15 euros, que se correspondían a liquidaciones derivadas de actas de la Inspección de Tributos, deudas, cuya deducibilidad no se admitió, pues dichas liquidaciones se habían impugnado y se había suspendido su exigibilidad.*

Como consecuencia de dichas modificaciones la deuda tributaria propuesta ascendía a 55.993,23 euros (cuota + intereses).

SEGUNDO.- Seguidos los trámites reglamentarios y sin que el interesado hubiese presentado alegaciones, el Jefe de la Inspección Delegada de la Generalitat de Catalunya en fecha 21 de marzo de 2019 dictó el correspondiente acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta que había efectuado el actuario en el acta, si bien, modificó el cálculo de los intereses, con lo cual, la deuda tributaria se cuantificó en 56.609,21 euros.

Acuerdo notificado el 23 de abril de 2019 al representante del contribuyente

TERCERO.- Disconforme con dicha liquidación el contribuyente el 15 de mayo de 2019 interpuso la correspondiente reclamación que fue registrada con el número NUM000.

En las alegaciones formuladas el 7 de enero de 2020 el recurrente argumentó, en síntesis:

1) Prescripción del derecho de la Administración a regularizar el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2013 ya que las actuaciones inspectoras superaron el plazo previsto por la normativa.

2) En cuanto a las cuentas bancarias señala que ésta no debería haberse declarado al estar afecta a la actividad profesional del contribuyente (Registrador de la Propiedad).

3) En relación a las participaciones de la entidad LASA Y PARTICIPADAS SL considera que las mismas cumplían los requisitos para acogerse a la exención prevista en el art. 4.8 de la LIP y así lo reconoció este Tribunal al resolver la reclamación que impugnaba la regularización efectuada al ejercicio 2011.

4) Respecto del derecho de crédito de 1.000.000,00 de euros, señala que ya se aportó documentación que acreditaba que estaba cancelado. Por otro lado, en la regularización relativa al ejercicio 2011 no se hizo constar que existiese el citado derecho de crédito.

5) Por último y respecto a las deudas derivadas de las regularizaciones efectuadas por el IRPF considera que tiene derecho a su deducción.

CUARTO.- Por otro lado, y teniendo en cuenta que los hechos consignados en el acta y en la liquidación practicada podían constituir, a juicio del Jefe de la Inspección Delegada de la Generalitat de Catalunya, infracción tributaria, el 7 de junio de 2019 se procedió a incoar un expediente sancionador en los siguientes términos:

*** El contribuyente en el ejercicio 2013 dejó de ingresar parte la deuda tributaria que le correspondía, como consecuencia de la regularización efectuada por la Inspección.*

*** El Instructor consideró que en la actuación del contribuyente existió, cuando menos, la culpabilidad inherente a la negligencia.*

*** En cuanto a la calificación y cuantificación de las infracciones se señalaba:*

Dado que la base sancionable superaba los 3.000 euros y se apreciaba ocultación, la infracción cometida se calificó como grave (art. 191.3 LGT).

Y la sanción propuesta fue del 75% (sanción mínima + 25 p. p. por perjuicio económico) de la base sancionable.

Acuerdo notificado el 18 de junio de 2019.

QUINTO.- En fecha 13 de diciembre de 2019, el Jefe de la Inspección Delegada de la Generalitat de Catalunya dictó el correspondiente acuerdo sancionador confirmando la propuesta que había efectuado el Instructor del expediente. La sanción impuesta ascendía a 35.687,84 euros.

Acuerdo notificado el 13 de diciembre de 2019.

SEXTO.- Disconforme también con esta sanción el interesado el 10 de enero de 2020 interpuso la correspondiente reclamación que fue registrada con el número NUM001.

En fecha 9 de diciembre de 2020 el reclamante alegó, por un lado, la prescripción del derecho a regularizar el Impuesto sobre el Patrimonio del año 2013 y, por otro lado, que no existió culpabilidad en su actuación, solo una diferencia de criterio precisando, asimismo, que la Inspección no había acreditado la existencia de culpa."

SEGUNDO. - Decisión del TEARC.

El TEARC resuelve la reclamación en atención a los siguientes argumentos:

-No concurre prescripción del derecho a liquidar el IPAT. No se han superado los 18 meses recogidos en el art. 150 LGT.

-Confirmar el aumento de valor de plaza de parking que no ha discutido.

-Sobre las cuentas bancarias que se dicen afectas a la actividad de registrador -actividad profesional del contribuyente-. Art. 4.8.1 LIPAT. Una de las cuentas controvertidas fue declarada por el propio obligado tributario por lo que con posterioridad cuando se descubre que está mal computada en cuanto a su valor se alega que está afecta o interviene en la actividad profesional del actor. Otra cuenta también afluída por la Administración como la de Bankia, no fuero declarada por el propio contribuyente en su autoliquidación alegando que no era titular de las mismas, pero en la documentación que obra en el expediente sí que consta dicha titularidad y a la diligencia en la que consta tal circunstancia el actor mostró conformidad.

-Sobre la exención del valor de las participaciones de la entidad no negociada Lasa y Participadas SL. Art. 4.8 LIPAT y art. 6 RD 1704/1999. Lasa y Participadas no realiza actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles que declaraba, ya que no disponía, como exige el art. 27 LIRPF, persona contratada a tiempo completo. Designo como empleada a una empleada de hogar del contribuyente y el contribuyente no aportó documentación relativa a que dicha persona realizaba actividades de gestión y respecto de otra persona señalada por el contribuyente se constató que realizaba tareas en el Registro de la Propiedad (actividad profesional del contribuyente). **Pero la Inspección se dedicó a la comprobación exclusivamente de los requisitos del art. 27 LIRPF y no si se dedicaba a la realización de verdadera actividad económica. Falta de acreditación de la Inspección de que no realizaba actividad económica. El valor de las participaciones han de considerarse exentas de tributación.**

-Falta de prueba respecto a la cancelación del derecho de crédito por razón de un préstamo de 1.000.000 euros a su esposa. Se aportó solo un documento privado fechado el 11.4.2021, en el que se señalaba que el hoy reclamante había recibido la devolución del préstamo concedido en 2005, pero no se admitió como justificante de la cancelación del derecho de crédito pues este documento no estaba acompañado de otros documentos que acreditase el traspaso del dinero. Art. 105 LGT. Valoración del acervo que es contrario a la propia regulación de cómo se había de cancelar el préstamo.

-Deudas deducidas por valor de 1.165.351, 15€. Las deudas por IRPF en principio y salvo que se hubiese suspendido su exigibilidad -STSJCat 25.4.2005, rec 451/2001 y STS 13.1.2012, rec 384/20229- se admite, por la Administración y la Jurisprudencia, su deducción como deudas, pues se interpreta que la falta de exigencia no significa que la deuda personal no exista. En el presente caso no se discute que las citadas deudas no se hubiesen suspendido, por lo que hay de desestimar la pretensión.

-Sanción tributaria. Concurrencia del elemento de culpabilidad en su actuar y expresión en el acuerdo sancionador. Se ha analizado la conducta y no se ha actuado con automatismo. Se tipifica adecuadamente la infracción y el actor ha podido articular su defensa. El actor no declaró el valor de una plaza de parking y unas cuentas bancarias. Por otro lado, dejó de declarar un derecho de crédito por valor de 1.000.000 euros, y se dedujo unas deudas que no procedía. Solo se anula la sanción correspondiente a la no admisión de las deudas declaradas en IRPF por estar suspendidas puesto que no hay responsabilidad.

TERCERO. -Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.

1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.

Síguenos en...



En su demanda, el recurrente, Generalitat de Catalunya interesa de la Sala el dictado de sentencia que:

"... Que admeti aquest escrit, juntament amb les seves còpies, i l'expedient que es retorna, que tingui per formulada, en nom de l'Agència Tributària de Catalunya, la demanda en el recurs interposat y que , previ els tràmits legals pertinents es dicti sentencia per la qual s'estimi el present recurs contenciós administratiu i, en conseqüència, s'anul.li en part la Resolució del TEARC de 15.09.2022, amb expressa imposició de costes a la part demandada, en el sentit següent:

Que s'anul.li i es deixi sense efecte la Resolució impugnada en quant que estima en part la reclamació núm. NUM000 i, per consegüent, que confirmi l'acord de liquidació provisional de l'IP de l'exercici 2013 en tant que no procedeixi aplicar l'exempció prevista a l'apartat 4.8 Dos de la LIP a les participacions sobre l'entitat LASA Y PARTICIPADAS S.L."

Que, respecte l'anul·lació de l'acord sancionador corresponent a l'IP del mateix exercici 2013, s'anul.li en part la Resolució impugnada respecte de l'acord que disposa que la meva representada ha d'adaptar quantitativament la base de la sanció a l'aplicació de l'exempció prevista a l'art. 4.8 Dos de la LIP per les participacions en l'entitat LASA Y PARTICIPADAS SL, deixant sense efecte en aquest extrem."

Tras la exposición de los "HECHOS" que considera relevantes, fundamenta aquella pretensión anulatoria en :

"... si és ajustat a Dret el pronunciament de la Resolució que va considerar que li era aplicable l'exempció a les participacions de l'empresa LASA Y PARTICIPADAS SL, d'acord amb el criteri exposat pel TEARC."

Así, en el escrito de demanda se reproduce cuál ha sido sobre este punto la posición del TEARC expresada en su FJ Noveno y que resume señalando que el TEARC en la resolución impugnada sigue al TEAC quien en su resolución de 23.3.2021 fija que los requisitos para determinar la existencia de actividad económica en el Impuesto sobre la Sociedades sobre esta cuestión se determinan por la Ley del Impuesto sobre Renta, y que esta remisión no es conforme a Derecho por ser automática sin que haya una llamada real. Y, entonces, distingue en función de si estamos en ejercicios hasta el 2014 o bien posteriores, ya que a partir del 2014 la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades señala un concepto autónomo de arrendamiento de inmuebles, regulado en el art. 5 de la Ley 27/2014. A continuación, según la actora, el razonamiento del TEARC sobre esta cuestión no es conforme a Derecho. Y es que básicamente, en la Ley del Impuesto sobre Sociedades existe una remisión expresa a la Ley del IRPF a los efectos de determinar si existe actividad económica y afectación de bienes a la misma, y, en consecuencia, para determinar si la actividad de arrendamiento de inmuebles se considera actividad económica. Sostiene que la sociedad LASA Y PARTICIPADAS SL no ejercía una actividad económica durante el ejercicio 2013. La exención no es aplicable a las participaciones en esa sociedad para liquidar el IPAT. Y ello porque la doctrina del TEAC en contra de lo que marca el TEARC no es aplicable en relación al IPAT ya que, en los ejercicios considerados, 2012 a 2014, la normativa del IPAT sí que se remite al IRPF. Así el art. 4 de la Ley 19/1991, 6 de junio en la redacción aplicable a los ejercicios cuestionados se remite a la LIRPF para determinar si existe actividad económica o no o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella. Por tanto, hay una remisión legal expresa. También la hay en el art. 6 del RD 1704/1999, de 5 de noviembre. Se citan también diversas consultas vinculantes de la DGT para sostener lo anterior.

2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada -Abogado del Estado- contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que se desestime el recurso con expresa condena en costas a la parte actora. Se remite expresamente al criterio sostenido por el TEARC en cuanto que no ha existido constatación de si había realizado una ordenación propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos, y de esta forma se acude a la regulación del art. 27 LIRPF y se niega automáticamente la existencia de actividad económica y ello no es posible.

3. La contestación de D. Segundo.

Por la representación del Sr. Segundo se argumenta que debe acudir a sus escritos aportados en otros procedimientos seguidos ante esta Sala y Sección y se adhiere a la posición del AE. Suplica que se confirme la posición del TEARC en este aspecto.

CUARTO. - Decisión de la Sala. Sobre la denegación de la exención del valor de las participaciones de LASA Y PARTICIPADAS SL en el IPAT ejercicio 2013. Normativa, doctrina de la Sala y solución del caso.

I.Sobre la normativa aplicable.

En el caso examinado el debate se centra en determinar si concurren los requisitos para la exención del valor de las participaciones no negociadas prevista en el artículo 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio y normativa dictada en su desarrollo. Por tanto, si cabe considerar, en definitiva, que la remisión de la Ley IPAT al art. 27 LIRPF 35/2006 sigue vigente y alcanza todo su rigor o cabe señalar que no es posible dar vigencia a esa remisión de un concepto tributario a otro según Jurisprudencia del TS para el impuesto sobre sociedades.

Tanto en el acuerdo de liquidación como en la resolución del TEARC se relacionan y transcriben íntegramente las normas de aplicación al caso, de las que interesa destacar:

De la Ley 19/1991 de 6 de junio del del Impuesto sobre el Patrimonio

- El artículo 4 dispone que están exentos del impuesto, entre otros supuestos (la negrita es nuestra):

"Ocho. (...)

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. (...)

Del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre:

"Artículo 1. Actividades económicas.

1. Se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectos dan lugar a la exención prevista en el artículo 4.octavo, uno, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquéllas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las circunstancias que, a tal efecto, establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias."

Artículo 6.3 :

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

De la Ley 35/2006 del IRPF aplicable (por remisión y por razones temporales):

"Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. 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."

Síguenos en...

II. Sobre el ya reiterado criterio establecido por esta Sala y Sección en asuntos anteriores. Opción legislativa de remisión para la obtención del beneficio.

En otras ocasiones ya se ha encontrado esta Sala con esta cuestión y ha debido afrontar si la remisión legal expresa de la LIPAT 1991 se podía entender superada o no en los supuestos de aplicación del beneficio de la exención. El primer problema era la propia taxatividad de la Ley 19/1991, de 6 de junio que ya presentaba un marco distinto a lo que ocurría respecto al Impuesto sobre sociedades y que había resuelto el TS desde su sentencia de 18.7.2019 y otras muchas posteriores. Y luego que podía entenderse, además, que había sido una opción cierta del legislador de remitirse para la obtención de la exención a la Ley del IRPF en cuanto a una definición "semi" autónoma y propia de la actividad económica en cuanto a una determinada configuración de la misma.

Pero la situación ya ha sido despejada con doctrina de esta Sala en supuestos semejantes.

Así, nuestras sentencias núm. 1467/2024, de 2 de mayo recurso 1267/2022, que se remiten a las anteriores nuestras sentencias núm. 3760/2023 y 3758, ambas de 17 de noviembre, hemos resuelto los recursos núm. 214/2022 y 580/2022, respectivamente, interpuestos por la Generalitat de Cataluña contra sendas resoluciones del TEARC, son definidoras de nuestra interpretación de la controversia. En las resoluciones del TEARC de origen se estimaban parcialmente la reclamación por los mismos motivos que recoge la ahora impugnada. También la sentencia citada por la Generalitat en conclusiones, núm. 620/2023, de 20 febrero, recurso Sala 2081/2021 si bien con connotaciones distintas al caso presente, de ahí su no incidencia del Auto de admisión del recurso de casación por el TS .

Consecuentemente, razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina imponen la traslación y asunción de los argumentos ya expuesto en esas sentencias y que llevarán a la estimación del recurso.

La sentencia núm. 3760/2023, de 17 de noviembre, rec 214/2022 señala (la negrita es nuestra): "[...]

3.- El sentido de la estimación de la reclamación económico-administrativa atiende a la doctrina jurisprudencial que declara que, la tenencia de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión y de una persona empleada mediante contrato laboral a jornada completa, constituye una presunción iuris tantum para considerar procedentes de actividades económicas los rendimientos generados por el arrendamiento la compraventa de inmuebles, pero sin que deba considerarse siempre y en todo caso que estamos delante de una actividad económica cuando concurren ambas circunstancias o, por el contrario, pueda existir dicha actividad económica de arrendamiento de inmuebles aun cuando falte alguno o ambos de estos elementos, pues en todo caso lo esencial es que con dicha actividad se proceda a la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Esta doctrina se inicia con la Sentencia de 28 de octubre de 2.010 TS3ª (recurso 218/2.006), en cuanto declara que "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.", y fue reiterada en Sentencias de 2 de febrero y 16 de abril de 2.012 (recursos 238/2.010 y 1.658/2.009 , respectivamente).

Sin embargo, como se ve, esta doctrina viene referida al carácter meramente presuntivo de los elementos de local y de empleado con relación el desarrollo de una actividad económica, pero no para el goce de la exención tributaria que nos ocupa.

CUARTO.- Remisión a Sentencia de 29 de noviembre de 2.016 TS3ª (recurso 3.013/2.015).

1.- Por el contrario, la cuestión que aquí suscita es la resuelta en la Sentencia citada, que declara la siguiente doctrina en el caso que resuelve, del todo igual al presente:

"La cuestión principal enjuiciada y decidida por la sentencia recurrida no ha versado sobre la determinación de cuando una actividad de arrendamiento de bienes inmuebles debe merecer la consideración de actividad económica, a los efectos de establecer cuáles son las reglas por las que ha de cuantificarse la capacidad económica exteriorizada en ella que ha de quedar sometida al IRPF.

Esa cuestión ha sido esta otra: qué exigencias han de concurrir para que a los bienes afectos a la mencionada actividad les pueda resultar aplicable la exención establecida en el artículo 4, apartado ocho, punto uno, de la Ley 19/1991 (LIP), a la que viene a remitir el artículo 20.2.c) de

la Ley 29/1087 (L/ISD) para que pueda operar la reducción de la base imponible en el Impuesto sobre sucesiones que aquí es reclamada por las recurrentes.

Desde la anterior puntualización, ya debe avanzarse que es acertada la solución de la improcedencia de esa reducción que ha sido aplicada por la sentencia "a quo" y, por ello, son injustificadas las infracciones denunciadas en estos dos primeros motivos de casación.

Así ha de ser por todo lo siguiente.

En primer lugar, porque, 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, 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.

En segundo lugar, porque la norma reglamentaria que acaba de mencionarse, el Real Decreto 1704/1999, se dicta, como declara su preámbulo, en cumplimiento de la habilitación otorgada por el apartado octavo, tres, del artículo 4 de la Ley 19/1991 (L/IP); y este complemento reglamentario de la regulación aplicable a la ventaja fiscal de que se viene hablando, como bien razona la sentencia recurrida (con la oportuna cita de la jurisprudencia constitucional que la avala), no incurre en vulneración de la reserva legal establecida en materia tributaria.

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.**

Siendo de añadir que la existencia de un conserje de finca urbana no es una válida circunstancia para dar por cumplida esa exigencia, pues su prestación laboral está referida a los específicos cometidos de dicha categoría laboral, muy distintos a los que están implicados en una actividad empresarial de arrendamiento y en modo alguno vinculados de manera exclusiva a esta última.

Y en cuarto y último lugar, porque tampoco son convincentes los específicos argumentos que se desarrollan en el segundo motivo.

La mayoría de ellos ya están respondidos con lo que acaba de exponerse sobre de **la específica configuración que tiene la ventaja fiscal y sobre la libre determinación normativa para establecerla;**y, en aras de agotar esa respuesta, puede añadirse lo siguiente: que no hay apartamiento de la finalidad perseguida por la ventaja fiscal de que se viene hablando, ya que su condicionamiento a un empleado laboral a jornada completa resulta más coherente con el designio de fomentar la subsistencia de actividades empresariales que generen empleo; como tampoco hay falta de proporcionalidad, pues el resultado de ponderar en el impuesto los bienes aquí afectos a esa actividad de arrendamiento no es muy distinto al que experimentan en el mismo tributo otros contribuyentes por ser titulares de bienes distintos pero de similar montante económico."

Esta doctrina viene referida a la exención prevista en el número Primero del art. 4. Ocho LIP, pero de igual significancia en los que nos ocupa, al consistir su razón de decisión en la misma cuestión material aquí suscitada.

Proyectando la anterior doctrina en el presente caso, no puede estimarse que las participaciones de las sociedades xxx sean activos afectos a la actividad, a los efectos de poder gozar de la exención en el IP en los ejercicios 2.012 a 2.014, al carecer de los requisitos exigidos en el art. 4. Ocho. Dos de la Ley del Impuesto y, por su remisión mediante el Real Decreto 1.704/1.099, el art. 27 de la Ley 35/2.006, del IRPF, todo esto teniendo además en especial consideración que el sentido de la bonificación tributaria es favorecer el mantenimiento de las actividades generadoras de empleo, que aquí no concurre.

2.- *Procede por consiguiente la estimación del recurso contencioso-administrativo, con anulación de la Resolución del TEAR recurrida en el extremo que acordó estimar parcialmente la reclamación económico-administrativa, que por ello queda totalmente desestimada.*"

III. Solución del caso. Estimar el recurso por falta de cumplimiento de los requisitos del art. 4.8 Dos LIPAT en el caso.

A la vista de lo anterior y entendiendo que la posición del TEARC, sustentada en una resolución del TEAC que analizó la situación creada por el Impuesto sobre sociedades y la remisión automática y no legal a la Ley IRPF para entender la existencia de actividad económica en los casos de arrendamiento hasta la promulgación de la LIS 27/2014 y la definición autónoma del art. 5, no es conforme a Derecho, procede estimar el recurso y anular la resolución del TEARC en este punto. Todo ello habrá de significar que, no disponiendo de persona contratada a jornada completa y con contrato laboral, no puede reconocerse la existencia de actividad económica en el sentido del art. 4.8 Dos LIPAT 19/1991, para el concepto y ejercicio 2013. No procede la exención del valor de las participaciones en la entidad LASA Y PARTICIPADAS SL.

ULTIMO. - Sobre las costas procesales.

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, procede la imposición de costas a la Administración demandada y al codemandado a razón de **1000 euros cada uno y con todos los conceptos incluidos.**

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número **2847/2022 (Sección 1538/2022)** interpuesto por **GENERALITAT DE CATALUNYA**, contra la resolución de 15 de septiembre de 2022 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, con anulación de la resolución del TEARC respecto a la exención del valor de las participaciones en la sociedad LASA Y PARTICIPADAS SL por no realizar actividad económica a efectos del IPAT ejercicio 2013. Se **ANULA** ese punto con las consecuencias que ello de lugar.

Con imposición de costas a la Administración demandada y el Sr. Segundo a razón de **1000 euros como máximo cada uno por todos los conceptos.** En total 2.000 euros.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN. -Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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

Síguenos en...

