Roj: **STSJ AND 896/2023** - **ECLI:ES:TSJAND:2023:896**

Id Cendoj: **18087330042023100083**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Granada**
Sección: **4**
Fecha: **19/01/2023**
Nº de Recurso: **1217/2019**
Nº de Resolución: **74/2023**
Procedimiento: **Procedimiento ordinario**
Ponente: **MARIA ROSA LOPEZ-BARAJAS MIRA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Andalucía (Granada), 30-05-2019,**
STSJ AND 896/2023

FONDO DOCUMENTAL

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

RECURSO 1217/2019

SENTENCIA Nº 74 DE 2023

Ilmo. Sr. Presidente:

D. Luis Gollonet Teruel

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. Antonio de la Oliva Vázquez

Dª Mª Rosa López-Barajas Mira

En la ciudad de Granada, a diecinueve de enero de dos mil veintitrés.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en esta ciudad, se ha tramitado el recurso número **1217/2019** seguido a instancias de **Dª Sonia , Dª Adela y D. Jose Francisco (como sucesores de Dª Trinidad)** , representados por Dª Mª Fidela Castillo Funes; siendo parte demandada el **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA - SALA DE GRANADA-**, en cuya representación interviene el Abogado del Estado. Se ha personado como codemandada la **AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA**, representada por el Letrado de la Junta de Andalucía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto recurso contencioso administrativo, se admitió a trámite el mismo y se acordó reclamar el expediente administrativo, que ha sido aportado.

SEGUNDO.- En su escrito de demanda la parte actora expuso los hechos y los fundamentos de derecho que consideró de aplicación y terminó por suplicar a la Sala que dictase sentencia por la que, estimando íntegramente el recurso interpuesto, se anule la Resolución impugnada por no ser conforme a Derecho.

TERCERO.- En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la actora, y tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó la desestimación del recurso.

CUARTO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba ni siendo por tanto necesario el trámite de conclusiones, se acordó pasar los autos al Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, señalándose para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalados en que efectivamente tuvo **lugar**, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso.

Visto, habiendo actuado como Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Dª María Rosa López-Barajas Mira.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso se interpone contra resolución de la Sala de Granada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), de 30 de mayo de 2019 y recaída en el procedimiento NUM000 , que desestimó la reclamación formulada por Dª Sonia , Dª Adela y D. Jose Francisco , en su calidad de sucesores de Dª Trinidad , frente a los acuerdos de la Gerencia Provincial de Granada de la Agencia Tributaria de Andalucía de 14 de marzo de 2016. El primero de tales acuerdos aprobó la liquidación numero NUM001 practicada a Dª Trinidad por el concepto de Impuesto Sobre el Patrimonio, ejercicio 2011, por un importe total de 25.648,11 euros, de los que 22.270,87 euros correspondían a cuota y el resto a intereses de demora. El segundo de los acuerdos impuso a Dª Trinidad una sanción de 16.703,15 euros por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 191 de la ley 58/2003, graduada en el 75% de la cantidad dejada de ingresar.

La resolución del TEARA desestimó la reclamación -confirmando las resoluciones recurridas- por entender que Dª Trinidad estaba obligada a liquidar el Impuesto de Patrimonio al no concurrir en ella los presupuestos que dan derecho a la exención; y, en concreto, por no poderse considerar exentas, de conformidad con el articulo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, las participaciones sociales en la entidad Inversiones Plaza del Carmen S.L. que, con un valor de 2.912.800 euros, constituían el grueso de su patrimonio. Tal imposibilidad se justificaba, esencialmente, por la escasa **carga** de **trabajo** de la entidad -destinada al arrendamiento de inmuebles- y por la **existencia** de pérdidas continuadas durante varios ejercicios en las cuentas de la sociedad.

SEGUNDO.- ***Concurrencia de los presupuestos que dan derecho a la deducción*** . Se ampara el presente recurso, en esencia, en un único motivo, referido a la concurrencia de los presupuestos que dan **lugar** a la exención, en el Impuesto de Patrimonio, de las participaciones en la entidad Inversiones Plaza del Carmen S.L.; circunstancia que determinaría la inexistencia de la obligación de declarar por el Impuesto de Patrimonio a cargo de Dª Trinidad .

El motivo debe estimarse y con ello el íntegro recurso contencioso administrativo. Señala el apartado Ocho. Dos del artículo 4 de la Ley 19/1991 que estarán exentos del impuesto de patrimonio "... *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 concurran 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 concurran, 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:

1.º 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.

*2.º 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*".

En cuanto a la primera de las condiciones señaladas (" *Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por **actividad** principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario*), y dada la remisión que se hace a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que estar al artículo 27.2 de este último texto legal cuyo apartado segundo disponía -en la redacción aplicable al caso que nos ocupa- que " *A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como **actividad económica**, únicamente cuando concurran 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".

Pues bien, en el caso que nos ocupa, la ATA cuestionó únicamente la concurrencia del primero de los requisitos citados; esto es, que la entidad Inversiones Plaza del Carmen S.L. -cuyo objeto era el arrendamiento de inmuebles- tuviera **actividad económica** real y no se destinara únicamente a la gestión de un patrimonio inmobiliario. Y ello al considerar que la tenencia de un local y de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (cuya concurrencia en el caso de la mercantil citada no se cuestionaba) es requisito necesario pero no suficiente para entender que el arrendamiento de inmuebles se realiza como **actividad económica**. La **existencia** de una **verdadera actividad económica sólo tendrá lugar** cuando se **justifique** que la **carga** de **trabajo** hace necesario la tenencia del empleado y del local, pues en caso contrario éstos servirán únicamente para crear la apariencia de esa **actividad económica**. En el caso que nos ocupa, se expone en la resolución recurrida que la **carga** de **trabajo** que genera el arrendamiento de los inmuebles de su propiedad no justifica la contratación de un trabajador a jornada completa y que Inversiones Puerta del Carmen S.L. lleva varios periodos presentando resultados negativos, circunstancia que no encaja en la finalidad que debe perseguir cualquier **actividad** empresarial. Y se señala que la sociedad, que es propietaria de cinco inmuebles, **sólo** ha concertado ocho contratos de arrendamiento entre los años 2007 y 2014, habiendo depositado las fianzas correspondientes a los mismos una vez iniciadas las actuaciones inspectoras; que en varias visitas de los agentes tributarios al local no se ha podido acceder al mismo ni contactar con la empleada y que, además, Dª Trinidad prestó su conformidad a la regularización del Impuesto sobre el patrimonio de los ejercicios 2005 y 2006. Concluyéndose de todo ello que la mercantil Inversiones Plaza del Carmen S.L. no se dedica al arrendamiento de inmuebles como una **verdadera actividad** empresarial.

Como hemos adelantado, el recurso debe estimarse pues no podemos compartir las conclusiones que la Administración demandada anuda a los hechos expuestos. Es cierto que la interpretación que tanto la Dirección General de Tributos y los tribunales económico-administrativos, como los tribunales del orden contencioso-administrativo, han hecho del requisito de la tenencia de local y trabajador ha sido vacilante, considerando que los mismos son necesarios y suficientes, que son necesarios pero no suficientes e, incluso, estimando en ocasiones que no son siquiera necesarios, de manera que la **existencia** de una **actividad económica** real puede acreditarse por otros medios. Hemos de convenir con la AEAT y el TEARA -y es la doctrina mayoritaria- que del tenor literal del artículo 27.2 se desprende que los elementos citados (trabajador

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

y local; y únicamente el primero en la redacción actual del precepto) constituyen un requisito necesario pero no suficiente pues, aun cuando la presencia de los mismos constituye un poderoso indicio del carácter empresarial del actuar societario, se requiere que tales elementos respondan a la realización de una **actividad económica** real. Ello supone que no puede estimarse que nos encontramos ante una **verdadera actividad económica** cuando ésta -entendida (artículo 5 LIS) como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervención en la producción o distribución de bienes o servicios- no existe en absoluto o es tan exigua que no alcanza mínimamente a justificar la **existencia** de los elementos citados. Ahora bien, dicho esto, hemos de reconocer también que el legislador (a diferencia de lo que ocurre, *vb.gr.*, en el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en los artículos 48 y ss. de la LIS) no ha establecido presupuestos cuantitativos que permitan a los contribuyentes determinar cuándo el arrendamiento de inmuebles debe recibir el tratamiento de **actividad económica** por reunir determinados requisitos objetivables y cuantificables como podrían ser el numero de inmuebles en arrendamiento y/o su valor catastral, la duración y/o tipología de los contratos o el volumen de ingresos derivados del arrendamiento. Tampoco el tenor literal del precepto incluye la exigencia expresa de que la presencia del trabajador y el local resulten justificados y necesarios en atención al volumen de **trabajo** ni, por tanto, la concreción de las circunstancias que permiten apreciar esa adecuación. La adecuación del trabajador y del local a la **carga** de **trabajo** derivada de la **actividad** de arrendamiento es, en todo caso, un concepto jurídico indeterminado cuya valoración exige examinar la multiplicidad de circunstancias que pueden incidir en dicha **carga**; a saber, y entre otras, el numero, duración y tipología de los contratos (vacacional, para estudiantes, de larga duración...), la forma de cobro de la renta (domiciliada o en persona), el estado de conservación de los inmuebles (por cuanto incide en la **actividad** necesaria para su mantenimiento) o la **actividad** administrativa y burocrática vinculada a la titularidad de los inmuebles y su gestión; factores que entendemos no han sido suficientemente tenidos en cuenta en la resolución recurrida. De hecho, de la lectura de la misma puede colegirse que -salvo la mención al numero de inmuebles propiedad de Inversiones Plaza del Carmen SL- el relato de los hechos se circunscribe a circunstancias (numero de contratos de arrendamiento en un periodo temporal que es posterior en parte al periodo impositivo enjuiciado, estructura del órgano de administración de la sociedad o tributación de Dª Trinidad en un periodo muy anterior al que nos ocupa) que no están directamente relacionadas con los factores que acabamos de exponer. Todo lo cual lleva a la estimacion integra del recuso con anulación de las resoluciones administrativas recurridas.

TERCERO.- A tenor del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y apreciándose la **existencia** de dudas de derecho, no se hace imposición de costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Que debemos **estimar y estimamos** el recurso contencioso administrativo **1217/2019** interpuesto por Dª Sonia , Dª Adela y D. Jose Francisco (como sucesores de Dª Trinidad), contra acuerdo del **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA -SALA DE GRANADA-**, de 30 de mayo de 2019 y recaída en el procedimiento NUM000 . Y, en consecuencia, y con revocación de dicho acuerdo, se anulan las resoluciones administrativas recurridas.

A tenor del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y apreciándose la **existencia** de dudas de derecho, no se hace imposición de costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase, y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al **lugar** de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 1749000024121819, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

En caso de pago por transferencia se emitirá la misma a la cuenta bancaria de 20 dígitos: IBAN ES5500493569920005001274.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

*"La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada **sólo** podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda. Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes."*

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ