



Roj: **STSJ AR 1757/2019 - ECLI:ES:TSJAR:2019:1757**

Id Cendoj: **50297330022019100469**

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

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **10/12/2019**

Nº de Recurso: **40/2016**

Nº de Resolución: **646/2019**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DEL CARMEN MUÑOZ JUNCOSA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 11-11-2015,**
STSJ AR 1757/2019,
ATS 7760/2020,
STS 15/2022

SENTENCIA 000646/2019

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS:

D.ª María del Carmen Muñoz Juncosa

D. Emilio Molins García-Atance

En Zaragoza, a diez de diciembre de dos mil diecinueve.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número **40 del año 2016**, seguido entre partes; como demandante el **GOBIERNO DE ARAGÓN**, representado y defendido por el Sr. Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, como Administración demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO** representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como codemandado **D. Genaro**, representado por la Procuradora Sra. Isabel Artazos Hercé y defendida por el Abogado Sr. Francisco de Borja Cavero de Pedro.

Es objeto de impugnación la Resolución de 11-11-2015 que desestima el recurso de alzada formulado por el Director General de Tributos del Gobierno de Aragón frente a la resolución del TEARA de fecha 29 de marzo de 2012.

Ponente : Ilma. Sra. Magistrada Dª. María del Carmen Muñoz Juncosa.

ANTECEDENTES DE HECHO:

PRIMERO.-El Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución de 11 de noviembre de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Central que desestima el recurso de alzada formulado por el Director General de Tributos del Gobierno de Aragón frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón de 29 de marzo de 2012 por la que se estimó la



reclamación económico administrativa 50/2147/08 interpuesta por Don Genaro relativa a liquidación por Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso y remitido el expediente administrativo, el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón presentó la demanda, el Abogado del Estado y la parte codemandada se opusieron y no solicitada la práctica de prueba, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo del recurso, que tuvo lugar el día señalado.

TERCERO.- En la tramitación de este pleito se han cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- La resolución del TEAC delimita la cuestión que se plantea en el recurso de alzada, la consideración de determinadas inversiones financieras como elementos patrimoniales afectos a la actividad económica desarrollada por Creaciones Artenserie SL, para establecer en base a ello el importe del beneficio fiscal pretendido por el sujeto pasivo en el gravamen a que quedó sujeta la donación de los títulos de esa entidad mercantil, efectuada por Doña Milagrosa el 1 de abril de 2004.

El TEARA estimó la reclamación argumentando que no constaba acreditada la conclusión a la que llegó la Inspección sobre la falta de afectación a la actividad económica de las inversiones financieras temporales recogidas en la cuenta 541 de la entidad mercantil, existiendo indicios de que el saldo de esa cuenta a 31 de marzo de 2004 tenía carácter transitorio o excepcional, y por ello no procedía limitar la base de la reducción aplicable según el art 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El TEAC señala que la reducción establecida en el art 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, debía aplicarse considerándola en función de la proporción en que los activos de la entidad cuyas participaciones son transmitidas están afectos a la actividad empresarial, que desarrolle aquella.

Destaca que lo esencial era determinar que elementos patrimoniales pertenecientes a Creaciones Artenserie SL tenían en la fecha de la donación la consideración de afectos a su actividad económica, por ser necesarios para ejercerla, y aprecia al igual que el TEARA, que existían claros indicios de que las inversiones financieras temporales integradas en el activo de Creaciones Artenserie SL respondían a las necesidades derivadas de la actuación mercantil, permitiendo materializar puntuales excesos de tesorería, que por si mismos no podían entenderse ajenos a la actividad empresarial, sin perjuicio de que pudiera acreditarse que alguna parte de esas inversiones sí resultaban superiores a las necesidades de circulante y pudiera entonces hablarse de elementos patrimoniales ociosos o no necesarios para el ejercicio de la actividad.

Precisa el TEAC que una vez que se confirma que las inversiones financieras temporales pueden constituir elementos afectos a la actividad económica de la empresa, debe la Inspección tratar de acreditar que no existe tal afectación o que hay inversiones que pueden excluirse de la misma y al no realizar la Inspección ninguna actividad en este extremo limitándose a rechazar la afectación a la actividad de las inversiones financieras temporales, desestima el recurso de alzada interpuesto por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Tributaria del Gobierno de Aragón.

El Letrado de la Comunidad de Aragón alega en la demanda que el hecho de que los fondos materializados en FIAMM procediesen de cuentas de tesorería no es argumento suficiente para afirmar que se trata de activos necesarios para atender las necesidades de circulante, sino que evidencia lo contrario, que se trata de una inversión especulativa y al margen de la actividad habitual de la empresa, detrayendo fondos de su tesorería, por entender que el nivel de esta era excesivo para atender las obligaciones de pago corrientes de la sociedad. Añade que la inversión en FIAMM no era un hecho aislado pues en los años anteriores la sociedad ya registraba en su activo inversiones en este tipo de fondos, si bien el importe mas alto de su inversión se produce al tiempo de realizarse la donación de las participaciones, pero aun cuando fuera una inversión transitoria de un excedente de tesorería señala que esto no basta, para considerar que se tratase de un activo necesario para la realización de la actividad, ni invertir la carga de la prueba de forma que la Administración sea quien tenga que probar la desafectación. Alega que esta Sala ha considerado las inversiones en fondos, SICAV, acciones cotizadas y similares, inversiones especulativas, y por ello no necesarias para la realización de las actividades ordinarias de las sociedades que las mantienen, siendo en cualquier caso el sujeto pasivo que pretende hacer valer su afectación, el que pruebe las circunstancias de hecho en que se asienta su pretensión.

El Abogado del Estado se opone al recurso alegando que en este caso, tal como expone el TEAC, el contribuyente aportó documentación y una argumentación razonable acerca de la afectación de los fondos a la actividad y si la Inspección consideraba que existía algún tipo de irregularidad o actuación artificiosa que invalidase la argumentación, tal como concluye el TEAC y el TEARA, debía aportar elementos que permitieran sustentar su tesis lo que no hizo. Solicita la desestimación del recurso.



La codemandada alega que ni el TEARA ni el TEAC trasladan la carga de la prueba a la Administración sino que se limitan a apreciar que los saldos de inversiones financieras temporales, en 2002 y 2003 sustentan la excepcionalidad del saldo a 31 de marzo de 2004 y adicionalmente el TEARA en apoyo de la afectación de tales activos observa que el origen de los mismos procede de beneficios no distribuidos de la actividad desarrollada por la empresa. Señala que respecto de la permanencia de las inversiones financieras en la empresa, la Inspección partió de datos contables erróneos y por su parte aportó datos contables veraces que justifican la argumentación de que los activos sobre los que se plantea la controversia eran necesarios para el ejercicio de la actividad, sin que se produzca un traslado de la carga de la prueba a la Administración, limitándose el TEAC a considerar contrastados sus argumentos, contrariamente a las conclusiones de la Inspección.

Reitera que los fondos recogidos en la cuenta 541 eran necesarios para el ejercicio de la actividad, y constituían una herramienta imprescindible para obtener financiación externa en condiciones favorables para la empresa y sobrevivir en tiempos de crisis económica, manteniendo capacidad de acción suficiente. Detalla que el ciclo de caja de la empresa ha sido siempre dilatado y en los últimos años se incrementó por la creciente dificultad de cobro de adeudos, plazo superior al que exigen los proveedores y acreedores comerciales para el pago y que la empresa debe de satisfacer para desarrollar su actividad. Alega que el análisis realizado por el TEAC es acertado y presenta una comparativa, según datos de cuentas depositadas en el Registro Mercantil, de las propias y de las de otras tres empresas competidoras y argumenta que el fondo de maniobra le permitió evitar lo sucedido con dos de las competidoras, el cierre y mantener plantilla en situación económica desfavorable. Solicita la desestimación del recurso.

SEGUNDO.- La Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón mantiene la regularización propuesta por la Inspección y que no aplica la reducción prevista en el art 20.6 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, sobre el valor íntegro de las 750 participaciones sociales de la entidad Creaciones Artenserie SL donadas por Doña Milagrosa a su hijo Don Genaro, en cuanto excluía del mismo el saldo que a 31 de marzo de 2004 mantenía la entidad en la cuenta 541 "Inversiones financieras temporales", 1.778.77407 euros. A juicio de la Inspección, según el acta de disconformidad, esos activos no estaban afectos a la actividad desarrollada por Creaciones Artenserie SL, cuyo objeto social es la manufactura, compra, venta y representación de prendas de vestir en serie. La Inspección argumentaba que la tenencia y negociación de Inversiones Financieras era totalmente ajena a la actividad de la empresa y además no se trataba de un hecho puntual ya que en 2003 la cuenta presentó un saldo de 2.828.33955 euros y era superior en 2002.

El TEARA considera que la conclusión a la que llegaba la Inspección acerca de la falta de afectación de las inversiones financieras temporales recogidas en la cuenta 541 no había podido ser contrastada y los saldos que según los balances de 2002 y 2003 presentaba esa cuenta, 193.33955 (por error transcribe 139.33955 euros) en 2002 y 524.71339 euros en 2003, apoyarían la alegación de la empresa acerca del carácter excepcional del saldo de la cuenta 541 a 31 de marzo de 2004.

También valora el TEARA que el saldo de la cuenta de bancos era al cierre de 2002 de 1.505.08227 euros y de 1.812.54377 euros a 2003 mientras a 31 de marzo de 2004 era de 894.92039 euros, que asimismo abundaba en la alegación de la empresa acerca de un exceso transitorio de tesorería.

Finalmente señala que considerando la aplicación a reservas voluntarias de los resultados de los ejercicios 2002 (908.32957 euros) y 2003 (1.127.13649 euros), existían dotaciones suficientes para identificar como posible origen del saldo de la cuenta de inversiones financieras temporales, beneficios no distribuidos.

Por todo ello entiende que la conclusión de falta de afectación del saldo de la cuenta 541 a la actividad económica de la empresa no estaba contrastada e improcedente la imitación de la base de la reducción aplicable según el art 20.6 y acuerda anular la liquidación practicada por la Dirección General de Tributos. La resolución del TEAC objeto del recurso contencioso administrativo desestima el recurso de alzada.

TERCERO.- El art 27 c) de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, cualesquiera elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos y precisa que en ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

El art 20.6 de la Ley 29/1987, remite respecto de la reducción que prevé, al apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y 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, establece, a propósito de la valoración de las participaciones y determinación del importe exento, que: " Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre



la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Cabe por ello admitir que puedan llegar a apreciarse afectos a la actividad económica a ese tipo de activos .

No estimamos que aquí el TEAC haya invertido la carga de la prueba, haciéndola recaer sobre la Administración. El TEAC en la resolución objeto del presente recurso contencioso administrativo, entiende que la prueba aportada por el Sr Genaro sustenta sus alegaciones acerca de que las inversiones reflejadas en la cuenta 541, constituían elementos necesarios para el ejercicio de la actividad, respondiendo a una situación transitoria, dada la comparación del saldo de la cuenta con la que presentaba en los ejercicios anteriores y el movimiento inverso en las cuentas propias de la tesorería, los saldos de la cuenta de bancos en el balance de la sociedad a 31 de diciembre de 2002 y a 31 de diciembre de 2003. Señala el TEAC que una vez que se aportan esos elementos probatorios por el Sr. Genaro , no actúa para desvirtuarlos la Inspección, limitándose esta a negar la afectación a la actividad de las cantidades que aparecían en la cuenta 541.

En este caso hay datos que permiten considerar que esas inversiones, como una actuación puntual en la gestión financiera, podían constituir elementos afectos a la actividad económica de la empresa y frente a esos datos, la Inspección, como señala el Abogado del Estado, nada aporta en apoyo de su consideración de las inversiones que reflejaba la cuenta 541 como totalmente ajenas a la actividad de Creaciones Artenserie SL.

En consecuencia, la resolución del TEAC no resulta contraria a derecho, por lo que el recurso se desestima.

TERCERO.- No obstante la procedente desestimación del recurso interpuesto y al poderse apreciar la existencia de dudas de hecho y derecho en la aplicación de las normas, no se hace especial pronunciamiento en cuanto a costas, art 139 LJCA.

FALLAMOS

PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso administrativo número 40 del año 2016, interpuesto el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón contra la resolución de 11 de noviembre de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Central.

SEGUNDO.- No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación, en los supuestos previstos en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio, que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días, previo cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 89 del citado texto legal.

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