

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número de la revista "HACIENDA CANARIA" se incluye un comentario doctrinal, a cargo de la Profesora de la Universidad de La Laguna, Adriana Fabiola Martín Cáceres, en relación con la contestación a consulta tributaria evacuada con fecha 21 de mayo de 2015 por la Viceconsejería de Hacienda y Planificación del Gobierno de Canarias (téngase en cuenta que, en virtud de la Disposición Final Cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprobó el Estatuto de la nueva Agencia Tributaria Canaria, se suprimió la antigua Dirección General de Tributos, asumiéndose por la Viceconsejería de Hacienda y Planificación las funciones en materia tributaria que no han pasado a ser competencia de la nueva Agencia Tributaria sino que han permanecido en la Consejería competente en materia de hacienda).

En concreto la contestación analizada por la Profesora Martín Cáceres se refiere a los efectos sobre

el ámbito de sujeción al IGIC de la modificación legal operada en el artículo 27.1 de la Ley reguladora del IRPF por el que se establecen las condiciones en que los rendimientos percibidos por el desarrollo de las actividades profesionales deben ser calificados como rendimientos de actividades económicas (y no como rendimientos del trabajo) a efectos del IRPF.

En lo que se refiere al apartado de comentarios jurisprudenciales, el profesor Víctor Manuel Sánchez Blázquez (de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria) centra su atención y muestra su conformidad con el criterio contenido en la sentencia de nuestro Tribunal Supremo de fecha 16 de julio de 2015, dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que se trata acerca del valor sobre el que hay que aplicar la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de adquisiciones de participaciones en entidades y bienes afectos a actividades económicas.

EL GRAVAMEN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS PROFESIONALES REALIZADAS POR PERSONAS FÍSICAS EN EL IGIC Y EN EL IVA

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

SUMARIO

Planteamiento.

- I. Modalidades de prestación de servicios profesionales. Delimitación a efectos de su sujeción al IGIC y al IVA.
- II. Los presupuestos materiales de la actividad profesional desarrollada por cuenta propia.
 - A. La delimitación de las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IGIC y al IVA con anterioridad al documento de trabajo nº 786 de 28 de 2014 y a la modificación del artículo 27 de la LIRPF
 - B. La delimitación de las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IGIC y al IVA tras el documento de trabajo nº 786 de 28 de enero de 2014 y la modificación del artículo 27 de la LIRPF
 - C. El cambio de criterio administrativo sobre la delimitación de las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IGIC y al IVA. Crítica
 - D. La identificación de los servicios profesionales prestados por personas físicas a efectos de su ejecución al IGIC. Propuesta
- III. El régimen de las operaciones vinculadas en la prestación de servicios profesionales sujetos al IGIC y al IVA.

PLANTEAMIENTO

Este trabajo analiza la resolución de la Viceconsejería de Hacienda y Planificación del Gobierno de Canarias dictada en contestación a la consulta vinculante nº 1725, de 21 de mayo de 2015. En ella se aborda la incidencia sobre el ámbito de sujeción al IGIC de la modificación operada en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre (en adelante LIRPF) por obra de la Ley 26/2014 de 28 de noviembre. El citado artículo clarifica las condiciones en que los rendimientos percibidos por el desarrollo de las actividades profesionales han de ser calificadas como rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF, con la consiguiente exclusión de la consideración de los mismos como rendimientos del trabajo¹. Ha de

tenerse en cuenta que en el ámbito del IRPF, las diferencias entre una y otra calificación se ponen de manifiesto tanto en el concepto de gasto deducible determinante del rendimiento neto –más restringido en la segunda categoría de renta– como en las retenciones, en la medida en que los rendimientos de actividades profesionales se encuentran sometidos a un porcentaje de retención fijo del 19 por cien a diferencia de lo que ocurre en relación con los rendimientos del trabajo.

Dado que no se ha producido una modificación legal paralela en relación con el ámbito de sujeción al IGIC, se plantea la cuestión relativa a si la consideración del ejercicio de la actividad profesional como una actividad económica a efectos del IRPF, confiere al profesional que la

¹ Según el artículo 27.1 de la LIRPF, en su nueva redacción: “ 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.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados”. El párrafo subrayado es el introducido por la citada Ley 26/2014.

desarrolla la condición de profesional a efectos del IGIC. La consecuencia de una respuesta afirmativa sería que el profesional queda sujeto al IRPF por los rendimientos de la actividad económica percibidos al tiempo que queda sujeto al IGIC por la prestación de servicios realizada, debiendo repercutir el impuesto al destinatario del servicio. En el supuesto de hecho consultado la consultante es una sociedad cuyo objeto social es el asesoramiento fiscal y contable así como la gestión de comunidades de propietarios.

La Administración Tributaria canaria sostiene el criterio según el cual la consideración de titular de una actividad económica que a efectos del IRPF confiere el artículo 27.1 de la LIRPF a los socios profesionales de una entidad mercantil –cuando concurren las condiciones allí previstas- no determina automáticamente que adquieran la condición de profesional en el IGIC. A tales efectos, se precisa, ha de acudir exclusivamente a lo dispuesto en los artículos 5.1 y 9.3º de la Ley 20/1991 de 7 de junio (en adelante, LIGIC). De acuerdo con ello, el profesional quedará sujeto al impuesto cuando desarrolle la actividad profesional por cuenta propia, asumiendo los riesgos derivados de la misma, mientras que cuando en ella se identifiquen las

notas de ajenidad y dependencia propias de un contrato de trabajo, aquella quedará no sujeta al impuesto, por implicar la existencia de lazos de subordinación.

Partiendo de la elaboración de la jurisprudencia sobre las notas de ajenidad y dependencia, son tres los elementos que según la entidad consultada permiten valorar si la actividad profesional se desarrolla en régimen de subordinación o de forma independiente. Estos elementos son las condiciones laborales, las condiciones retributivas y la titularidad de la responsabilidad contractual derivada de la actividad.

Por lo que se refiere a las condiciones laborales, se entiende que la actividad profesional se realiza con carácter independiente cuando el socio se procura por sí mismo los medios personales y materiales necesarios para su ejercicio. En cuanto a las condiciones retributivas se considera determinante la asunción del riesgo económico de la actividad, de modo que se presume que el riesgo lo asume el socio cuando la totalidad o una parte significativa de la retribución se establece en función de los beneficios –de la entidad-, o en función de las prestaciones efectivamente realizadas o de las cantidades facturadas al cliente. La tercera condición –

responsabilidad contractual derivada de la actividad desarrollada- no se considera tan relevante por la entidad consultada, en el sentido de que si recae sobre el socio, constituirá ello un indicio del carácter independiente de su actuación, pero si no recae sobre él, ello no impide que pueda calificarse la actividad como independiente.

La citada doctrina administrativa reproduce el razonamiento de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas contenido en la contestación a la consulta vinculante V1148-15 de 13 de abril de 2015. En ella se examina la sujeción al IVA de los servicios prestados por el consultante, abogado y socio de una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto es la asesoría de empresas y en la que el consultante presta servicios de abogacía, estando dado de alta en el RETA. A este respecto, partiendo de los artículos 5 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), así como del derecho Comunitario (artículos 9.1 y 19 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006) y diversos pronunciamientos del TJUE, el centro directivo concluye que la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a efectos de su sujeción al IVA exige

sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la asunción de responsabilidad contractual derivada de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, sin que a tal fin “tengan que coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo” (se refiere al IRPF y al IVA).

Interesa destacar en relación con este tema que, como se señalará, se ha producido un cambio en la doctrina administrativa sobre la identificación de la nota de independencia cuando la actividad es desarrollada por el socio de la entidad de la que ostenta una participación significativa. En la citada resolución de 13 de abril de 2015, se asume la respuesta de la Comisión Europea a una cuestión formulada por las autoridades españolas en el Comité IVA, en la que se señaló que una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesionales puede estar vinculada a la empresa por un contrato de trabajo.

A nuestro juicio, las cuestiones que cabe plantearse al hilo de la doctrina administrativa expuesta se centran básicamente en la identificación de las modalidades de

prestación de servicios profesionales cuya integración en el ámbito de aplicación del IGIC y del IVA resulta problemática. En segundo lugar, procede examinar si, desde un punto de vista estrictamente jurídico, existe alguna diferencia material entre la definición de actividad económica a efectos del IGIC, el IVA y el IRPF que justifique una calificación diferente mediante la invocación del principio de estanqueidad tributaria. Finalmente han de analizarse los términos en que resulta de aplicación a las prestaciones de servicios sujetas al IGIC o al IVA el régimen de las operaciones vinculadas del artículo 18 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (en adelante, LIS).

I.- MODALIDADES DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES. DELIMITACIÓN A EFECTOS DE SU SUJECCIÓN AL IGIC Y AL IVA

En los últimos tiempos, las formas de ejercicio de las actividades profesionales han experimentado una profunda transformación, marcada por el tránsito del ejercicio individual, aislado, de tales actividades a las fórmulas asociativas o de desarrollo

colectivo. En el ámbito mercantil, estos cambios tienen su origen en la creciente complejidad de estas actividades y en las ventajas derivadas de la especialización y la división del trabajo, como se señala en el preámbulo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (en adelante, LSP). En el ámbito tributario ha constituido un factor decisivo la supresión del régimen de transparencia fiscal que hasta la ley 46/2002 de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resultaba de aplicación a las sociedades profesionales. A partir de la supresión de dicho régimen estas sociedades pasaron a tributar por el Impuesto de Sociedades, lo que, señala FALCÓN Y TELLA, permitió la evitación del tipo marginal máximo de IRPF al amparo de una clara economía de opción reconocida expresamente por el legislador².

En la descripción de las distintas modalidades de ejercicio de las actividades profesionales cabe distinguir, en primer lugar el ejercicio individual de la actividad profesional, desarrollada por una persona física -la fórmula tradicional- respecto de las fórmulas asociativas de ejercicio

² FALCÓN Y TELLA, R., "Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de las operaciones vinculadas", Revista Quincena Fiscal núm. 18/2009, p. 1.

profesional. Con relación a estas últimas el preámbulo de la LSP realiza una descripción en la que se distinguen los siguientes tipos:

- Sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructuras y distribuir costes. Lo que caracteriza este tipo de sociedades es, según DURÁN-SINDREU BUXADÉ, que los socios la constituyen con la exclusiva finalidad de poner en común los medios de producción, centralizar los gastos comunes, pero no para el ejercicio colectivo de la actividad profesional³.

- Sociedades de comunicación de ganancias: este tipo de sociedades, que el preámbulo de la LSP menciona pero no se define, se caracteriza, según ha señalado MARTÍN DOMÍNGUEZ, porque varios profesionales se asocian para repartirse los resultados económicos positivos o negativos derivados del

ejercicio individual de la profesión desarrollada por cada uno de ellos⁴.

- Sociedades profesionales, que son las reguladas en la LSP. Lo que distingue este tipo de sociedades respecto de cualesquiera otras "de profesionales" o "entre profesionales" es que su objeto social está constituido por el ejercicio común de la actividad profesional respecto de la que se requiere titulación universitaria oficial e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional, según el artículo 1.1 de la LSP. A los efectos de la citada Ley, según el precepto citado, se entiende que existe un ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con

³ Es el caso, como indica el autor, de la consulta médica integrada por facultativos de distintas especialidades, o del despacho de asesoramiento integrado por juristas y economistas de distintas especialidades. En ellos, la sociedad se constituye para compartir gastos comunes y ofrecer un servicio multidisciplinar a los clientes bajo un nombre común, pero manteniendo cada uno su propia cartera de clientes. La facturación a estos, añade, puede hacerse directamente por cada profesional o también por la propia sociedad, que distribuye después entre los profesionales los ingresos que corresponden a cada uno (DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., "Consecuencias jurídicas en el ámbito del IVA de la nueva fiscalidad de los socios de las Sociedades Profesionales", Revista de Contabilidad y Tributación núm. 386 (mayo 2015) p. 38).

⁴ MARTÍN DOMÍNGUEZ, E., "Consideraciones de índole fiscal para el socio profesional tras la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales", Revista Hacienda Canaria núm. 28/2009 p. 107.

- el cliente. La constitución de sociedades profesionales tiene, pues, carácter imperativo, dado que con arreglo a la citada Ley, el ejercicio en común de una actividad profesional para la que se exige título oficial y colegiación solo es admisible jurídicamente cuando se constituya de acuerdo con la LSP⁵.

- Sociedades constituidas para el desarrollo colectivo de una actividad profesional cuyo ejercicio no exige titulación universitaria oficial y colegiación en el correspondiente colegio profesional así como las fórmulas no societarias de ejercicio colectivo de este tipo de profesiones. A nuestro juicio, estas son las sociedades a las que se refiere la Disposición adicional segunda de la LSP⁶ y en las que encuentran mejor acomodo las que FALCÓN Y TELLA

denomina sociedades profesionales en sentido amplio. La expresión se emplea para equipararlas con las sociedades de intermediación, basándose en la definición, ciertamente confusa, que realiza el legislador en el preámbulo de la LSP. Para el autor citado nos encontramos en estos supuestos ante sociedades profesionales en sentido amplio, porque al igual que las sociedades profesionales en sentido estricto, es la sociedad quien mantiene la relación jurídica con el cliente, es decir, quien factura al cliente, que puede ser un tercero o bien otra sociedad profesional; sin embargo a diferencia de ellas, no es la sociedad, sino un socio o asalariado quien realiza la actividad profesional⁷. Compartimos la definición realizada, pero no que este tipo de sociedades puedan conceptuarse como sociedades de intermediación, como razonamos

⁵ Así se desprende de lo dispuesto en los artículos 1,2,3,4,5,6,7,8 y 17 de la LSP.

⁶ La Disposición adicional segunda de la LSP extiende el régimen de responsabilidad previsto para las sociedades profesionales *estricto sensu* a los supuestos en que dos o más profesionales ejercen colectivamente una actividad profesional sin constituirse como tales sociedades profesionales con arreglo a la LSP. Según dicha disposición se presume que concurre tal circunstancia cuando el ejercicio de la actividad se desarrolle públicamente bajo una denominación común o colectiva, o se emitan documentos, facturas, minutas o recibos bajo dicha denominación. Como se expone en el preámbulo de la LSP, la razón de esta ampliación de la responsabilidad reside en que generan en el demandante de los servicios una confianza específica en el soporte colectivo de aquella actividad que no debe verse defraudada en el momento en que las responsabilidades, si existieran, deban ser exigidas. El citado régimen de responsabilidad se extiende también a este ejercicio colectivo cuando no adopte forma societaria.

⁷ La consideración de la sociedad de intermediación como una sociedad profesional en sentido amplio tiene sentido, en el razonamiento del autor, para rechazar la pretensión, plasmada en algunas resoluciones administrativas, de considerar que en estos casos nos encontramos antes sociedades interpuestas para el ejercicio de las actividades profesionales con el fin de eludir el mayor gravamen de las actividades económicas en el IRPF. En efecto, para el autor, el hecho de que en estos casos, y a diferencia de lo que ocurre en las sociedades profesionales en sentido estricto, los actos propios de la actividad profesional no los realiza la sociedad –no se imputan a la sociedad– sino el socio profesional, no permite en modo alguno la aplicación de un régimen de transparencia fiscal, debiendo tributar las rentas obtenidas por el Impuesto de Sociedades (FALCÓN Y TELLA, R., “Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, Revista Quincena Fiscal núm. 19/2009 p. 3).

seguidamente. Los supuestos referidos en la citada Disposición adicional segunda son reconducibles a un ejercicio colectivo de la actividad profesional, en los mismos términos que las sociedades profesionales en sentido estricto.

- Sociedades de intermediación. Según el preámbulo de la citada LSP, se trata de sociedades que sirven de comunicación entre el cliente –con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica- y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Se trata en este caso –añade el legislador- “de sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no sólo de intermediaria para que sea éste último quien la realice, y también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas seguidas”. Se trata esta de una modalidad de ejercicio de la actividad profesional que se inscribe también en un ejercicio individual de la misma.

De las modalidades descritas, las denominadas por el legislador

sociedades de medios y sociedades de comunicación de ganancias son claramente reconducibles al ejercicio individual o aislado de la actividad profesional. También lo son las sociedades de intermediación, a pesar de la confusa caracterización que de las mismas realiza el legislador en la LSP, como se analizará más adelante. Frente a ellas, las sociedades profesionales constituidas con arreglo a la LSP, o sociedades profesionales en sentido estricto y las sociedades profesionales que hemos dado en llamar “en sentido amplio” son, propiamente las fórmulas de ejercicio en común de la actividad profesional reconocidas en la LSP.

Pues bien, para la identificación de las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IGIC o al IVA, según su localización en los respectivos ámbitos territoriales de aplicación, ha de afirmarse, en primer lugar, que las mismas son susceptibles de gravamen cuando se desarrollen bajo fórmulas societarias y también a través de entidades sin personalidad jurídica. Así, en el caso de ser prestadas por una sociedad mercantil, la consideración de empresario o profesional que les confiere la condición de sujeto pasivo del impuesto conforme a los artículos 19.1 de la LIGIC y 84. Uno de la LIVA se presume salvo prueba en contrario (artículos 5.2 de la LIGIC y 5. Uno de

la LIVA). Si los servicios profesionales se prestan por una sociedad civil la sujeción al impuesto se producirá, de acuerdo con el artículo 5.2 de la LIGIC, cuando la actividad profesional se desarrolle con carácter habitual, presumiéndose que tal circunstancia se da cuando para el ejercicio de las actividades profesionales se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. Por su parte, conforme al artículo 5.3 de la LIVA se presume el ejercicio de una actividad profesional cuando para su desarrollo se exija contribuir por el Impuesto de Actividades Económicas. El catálogo de actividades profesionales sujetas a este impuesto se contiene en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto-Legislativo 1175/1990 de 28 de septiembre, actividades que pueden ser desarrolladas, según la regla 3ª de la Instrucción del impuesto, por personas físicas, personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT. Precisamente, en relación con estas últimas ha de señalarse que la prestación de servicios profesionales podrá quedar sujeta también al IGIC o al IVA cuando se desarrollen por entidades carentes de personalidad jurídica, de acuerdo con lo previsto en los artículos 19.2 de la LIGIC y 84.Tres de la LIVA. Ello sin perjuicio de que, conforme al régimen de atribución de

rentas del artículo 86 y siguientes de la LIRPF, sean los comuneros o partícipes que desarrollen efectivamente la actividad profesional, quienes tributen en este impuesto por los rendimientos derivados del ejercicio de la misma.

No obstante la amplitud de los respectivos ámbitos de sujeción al IGIC y al IVA de las prestaciones de servicios profesionales resultante de la normativa del impuesto, ha de reiterarse que la LSP solo permite el ejercicio colectivo de determinadas profesiones mediante la constitución de una sociedad –capitalista o personalista- cuyo único objeto sea precisamente el ejercicio en común de estas actividades profesionales. Se trata de aquellas “para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional” (artículo 1.1 de la LSP). De ahí la utilidad de la diferenciación que hemos establecido entre las sociedades profesionales en sentido estricto y en sentido amplio.

En segundo lugar, a diferencia de las prestaciones de servicios profesionales realizadas bajo las distintas fórmulas societarias –y entidades sin personalidad jurídica-

cuya sujeción al IVA o al IGIC no plantea problemas, sí presenta dificultades, en cambio, la delimitación del ámbito de aplicación de los impuestos indirectos analizados a los servicios prestados por la persona física profesional en favor de la entidad. En estos casos se produce una disociación entre la persona jurídica que establece la relación jurídica con el cliente destinatario del servicio –la que factura los servicios– y la persona física, que realiza materialmente la prestación del servicio. Ello es así incluso en las sociedades profesionales *stricto sensu*, pues, como dispone el artículo 5 de la LSP, la sociedad profesional únicamente puede ejercer las actividades profesionales constitutivas de su objeto social a través de las personas colegiadas en el Colegio Profesional correspondiente para el ejercicio de las mismas, lo que el último término nos lleva siempre al profesional, persona física. Se hace necesario, por tanto, dilucidar en qué condiciones esta actividad profesional de la persona física es reconducible a un ejercicio individual de la actividad profesional, realizada por cuenta propia, en cuyo caso queda sujeta al IVA o al IGIC. A tal fin nos referiremos separadamente a las sociedades profesionales y a las sociedades de intermediación.

1) En las sociedades profesionales cabe identificar, a efectos de su sujeción al IGIC o al IVA dos operaciones: De un lado, la prestación del servicio profesional realizado por la propia sociedad al cliente, que puede ser un tercero o bien otra sociedad profesional; de otro, la realización material de los actos propios de la actividad profesional, que conforme a lo señalado, corresponde a la persona colegiada, pudiendo ser esta bien un profesional, persona física, bien otra sociedad profesional. La primera de las operaciones quedará sujeta al IGIC o al IVA en los términos descritos en las páginas anteriores.

Lo que centra aquí nuestro interés es, pues, la realización material de la actividad profesional por la persona física colegiada, bien para la sociedad profesional bajo cuya denominación social se presta al tercero el servicio profesional, bien para la sociedad profesional que es a su vez socio de la anterior y a través de la cual aquella lo presta y lo factura al tercero. La realización material de los actos propios de la actividad profesional por parte de la persona física puede desarrollarse por este en su condición de socio profesional, ya sea en virtud de una relación laboral por cuenta ajena ya lo sea a través de un contrato de prestación de servicios, pero también

puede desarrollarse por un tercero cuyos servicios se subcontratan por la sociedad profesional⁸.

En las sociedades profesionales capitalistas, dicha actuación material, cuando es realizada por los socios, se articula a través de las prestaciones accesorias, ya que, conforme al artículo 58 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, (RD Lg. 1/2010 de 2 de julio, en adelante LSC), en estas, en ningún caso podrán ser objeto de aportación al capital social el trabajo o los servicios. Por ello, el artículo 17.2 de la LSP dispone en relación con las sociedades de capital que "Las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevarán aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social". Entendemos que la prestación de servicios en que las mismas consisten

podrá instrumentarse bien a través de un contrato laboral bien a través de un contrato de prestación de servicios. El hecho de que tales prestaciones vengan impuestas por la LSP no desvirtúa la naturaleza jurídica de la actividad material desarrollada por el profesional como un trabajo personal que, a efectos de su sujeción o no al IGIC o al IVA, habrá de calificarse como una actividad desarrollada por cuenta propia o, en otro caso, en el seno de un contrato laboral⁹. En efecto, como declara la STS de 14 de marzo de 2013, las prestaciones accesorias pueden tener un contenido variado (prestar financiación a la sociedad, cubrir pérdidas, etc.), entre las que se encuentra las que tienen carácter personalísimo, como la realización de actividades laborales o profesionales para la sociedad.

2) En cuanto a las sociedades de intermediación, la concreción de su

⁸ Así, el artículo 5.1 de la LSP solo exige, para el ejercicio de la actividad profesional imputada a la sociedad, que esta se desarrolle por personas colegiadas, pero no que estas sean socios. Por su parte, el artículo 9.4, al contemplar la posibilidad de que la sociedad facilite al contratante los datos identificativos del profesional encargado materialmente de la prestación del servicio, incluye el referido a si el mismo tiene o no la condición de socio. Por otro lado, el artículo 11 establece un régimen de responsabilidad solidaria entre la sociedad profesional y los profesionales derivada de las deudas sociales por los actos profesionales propiamente dichos que incluye tanto a los socios profesionales como a los que no lo son.

⁹ Como señala MARTÍN FERNÁNDEZ, las sociedades profesionales pueden satisfacer a sus socios tres tipos de retribuciones: las derivadas de su trabajo personal, las derivadas del ejercicio de su actividad profesional y los dividendos (MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Las sociedades profesionales y su régimen tributario", Revista Quincena Fiscal núm. 1/2008. Parte Doctrina p. 12). En sentido contrario, sostiene DURÁN-SINDREU BUXADÉ que las prestaciones accesorias que los socios profesionales vienen obligados a cumplir en virtud de la LSP no derivan de un contrato de arrendamiento de servicios sino de una disposición estatutaria de naturaleza mercantil de carácter interno, razón por la cual no cabe identificar en ellas un ejercicio individual y externo separado de la sociedad sino interno y en la propia entidad (DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., "Consecuencias jurídicas...", op. cit. p. 19).

ámbito objetivo tras la entrada en vigor de la Ley reguladora de las sociedades profesionales que venimos analizando presenta algunas dificultades, la primera de ellas, la definición contenida en la propia LSP. En su preámbulo, el legislador las delimita respecto de las sociedades profesionales propiamente dichas, conceptuándolas como aquellas que sirven de comunicación con el cliente y el profesional persona física; pero siendo aquella quien se relaciona con el cliente y éste el que desarrolla efectivamente la actividad profesional en virtud del vínculo que le une a la sociedad, que puede ser, entre otros, el de socio o el de asalariado. Se precisa además que estas sociedades no proporcionan directamente al solicitante el servicio, ya que este es prestado directamente por el profesional persona física, sino que su finalidad es proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión. Cabe preguntarse, por tanto, cuáles son, a efectos del IGIC o del IVA las operaciones realizadas por las citadas sociedades de intermediación susceptibles de ser gravadas en estos impuestos.

El segundo problema reside en la precisión del legislador según la cual la actividad profesional puede desarrollarse por la persona física en virtud, incluso, de una relación laboral

con la sociedad intermediadora. A nuestro juicio, tal hipótesis no es posible en el marco de un “ejercicio individual de la profesión” por parte de dicha persona física, al que el propio legislador se refiere. Por otro lado, una de las notas definidoras de la relación laboral, como veremos más adelante, es la ajenidad, que supone que el empleador hace suyo los frutos del trabajo desarrollado por el empleado. Por ello entendemos que dicha relación laboral solo podría darse en las sociedades profesionales, en la medida en que el servicio profesional se entiende prestado por la propia sociedad empleadora, tanto la sociedad profesional en sentido estricto como la sociedad profesional en sentido amplio a la que se refiere la Disposición adicional segunda de la LSP. No en las sociedades de intermediación, respecto de las que la actividad profesional de la persona física prestada en virtud de la intermediación lo es siempre a título individual.

Teniendo en cuenta lo anterior, así como el carácter imperativo que reviste la constitución de una sociedad profesional cuando se pretende el ejercicio colectivo de las actividades profesionales para las que se requiere titulación universitaria oficial y colegiación profesional, consideramos que tras la entrada en vigor de la LSP, el ámbito de

actuación de las denominadas sociedades de intermediación para el desarrollo de actividades profesionales ha quedado alterado.

Así, tratándose de las actividades profesionales referidas en el artículo 1 de la LSP las sociedades de intermediación tienen un ámbito de actuación que excluye la prestación, por sí mismas, de la actividad profesional en cuestión, debiendo limitarse a la mera intermediación entre el cliente y la persona física profesional que desarrolla la actividad profesional de modo individual o la sociedad profesional, pudiendo ambas ser socios de la propia sociedad de intermediación. En esta actuación de intermediación, la sociedad intermediadora actúa en nombre y por cuenta del profesional, persona física, o de la sociedad profesional. Como señala al respecto la Dirección General de Registros y del Notariado, en la resolución 8258/2013, de 20 de junio, "en una sociedad de mera intermediación, la sociedad no desarrolla actividad profesional alguna sino que se limita a poner en contacto a profesionales, que no tienen por qué formar parte de la base social, con los clientes con quien contrata y que le remuneran dicho servicio".

En otro caso, tratándose de profesiones cuyo desempeño no requiere titulación universitaria oficial

e inscripción en el colegio profesional correspondiente, las sociedades de intermediación podrán prestar el servicio profesional por cuenta de los profesionales tanto en nombre propio como en nombre de estos últimos. El ámbito objetivo de las sociedades de intermediación comprenderá, asimismo, las actuaciones de mediación entre los clientes o destinatarios finales con las entidades que desarrollen en común este tipo de actividades profesionales bajo las fórmulas no societarias de ejercicio colectivo a las que se refiere también la Disposición adicional segunda de la LSP. Por otro lado, ningún obstáculo legal se opone a que esta actividad de intermediación sea realizada por una entidad sin personalidad jurídica.

En los casos ahora descritos, cabe identificar a efectos del IGIC y el IVA dos operaciones, que se inscriben en la prestación de servicios de mediación, agencia y comisión reguladas en el artículo 7.2-15º de la LIGIC y en el artículo 11.Dos 15º de la LIVA. En ellos se configura como prestaciones de servicios a efectos de tales impuestos las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. No obstante, tratándose de prestaciones de servicios los citados preceptos establecen que cuando el agente o comisionista actúe en nombre propio,

se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios. De tales preceptos se desprende que para determinar, a efectos del IGIC y del IVA, el tratamiento de la prestación de servicios profesionales, ha de distinguirse según que este se preste en nombre propio o ajeno.

Así, cuando los servicios profesionales se presten por la sociedad de mediación en nombre propio, lo cual podrá darse solamente en relación con aquellas que no exijan titulación universitaria oficial y colegiación profesional, se entiende que el mediador presta el mismo servicio que recibe. En realidad, y trasladando a este supuesto concreto lo señalado por la doctrina en relación con los preceptos indicados, el mediador –la sociedad de intermediación– no presta el mismo servicio profesional que recibe, sino que se trata de una ficción conforme a la cual se entiende que la sociedad –o forma no societaria de ejercicio común de la profesión– recibe el servicio del profesional, persona física

y posteriormente lo presta al destinatario o cliente. Una ficción, la prestación de servicios en cadena, que se establece para garantizar la neutralidad del impuesto mediante la adecuada repercusión y la deducción del impuesto¹⁰. Nos encontraremos, por tanto con dos prestaciones de servicios profesionales sujetas al IVA o al IGIC: la realizada por la propia sociedad de intermediación y la realizada por el profesional persona física.

Cuando los servicios profesionales se presten por la sociedad de mediación en nombre ajeno, lo cual tendrá que darse necesariamente respecto de aquellas actividades profesionales para cuyo desempeño se exija titulación universitaria oficial y la correspondiente colegiación, nos encontraremos con dos operaciones sujetas al IGIC o al IVA. Una es la prestación del servicio de mediación por parte de la sociedad comisionista, operación que tiene por destinatario al profesional comitente, que puede ser bien una persona física, bien una

¹⁰ GRANIZO LABRANDERO, B., y PÉREZ CANTERO, E., “El hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones interiores. Concepto de Empresario o Profesional. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios”, en la obra colectiva: Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dirección: José Manuel de Bunes Ibarra, Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2008, p. 161; SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: IVA para Expertos, 2ª edición. Francis y Taylor, Madrid, 2015, p. 461.

sociedad profesional. La segunda es la prestación del servicio profesional propiamente dicho que presta el comitente –cualquiera de estos últimos- al cliente final¹¹.

II.- LOS PRESUPUESTOS MATERIALES DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL DESARROLLADA POR CUENTA PROPIA

En el epígrafe anterior hemos identificado los supuestos en que las prestaciones de servicios profesionales a través o mediante la constitución bien de sociedades o bien de entidades sin personalidad jurídica, son susceptibles de quedar sujetas al IGIC o al IVA. Entre ellos, nos hemos referido especialmente a las prestaciones de servicios profesionales realizadas por personas físicas a favor de las sociedades profesionales en sentido estricto, las sociedades profesionales en sentido amplio y las sociedades de intermediación. Corresponde ahora discernir, a la luz de los preceptos reguladores de estos impuestos, cuándo concurren en la prestación de estos servicios profesionales los

presupuestos materiales configuradores del hecho imponible del IGIC y del IVA.

Así, y por lo que aquí interesa, constituye el hecho imponible de estos impuestos las prestaciones de servicios realizadas por profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad profesional (artículos 4.1 de la LIGIC y 4.Uno de la LIVA). A tales efectos se considera actividad profesional la que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Particularmente, precisa el legislador, tiene tal carácter el ejercicio de profesiones liberales (artículos 5.1 de la LIGIC y 5.Dos de la LIVA). La STJUE de 11 de octubre de 2001 (Asunto C-2167/99) define las profesionales liberales como aquellas que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una cualificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. En el ejercicio de las mismas,

¹¹ Sobre este tema, véase CUBERO TRUYO, A., El Impuesto sobre el Valor Añadido, en Curso de Derecho Tributario. Parte Especial, dirigida por Fernando Pérez Royo, 9ª edición. Madrid, 2015, p. 731. Véanse también, sobre el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones de mediación en nombre ajeno en la prestación de servicios, las contestaciones a consultas vinculantes V1799-13 de 31 de mayo y V2087-08 de 6 de noviembre.

se añade, el factor personal es especialmente importante, y dicho ejercicio presupone una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales. En esta delimitación del hecho imponible, por lo que se refiere al desarrollo de una actividad profesional, ha de tenerse en cuenta además lo dispuesto en los artículos 7.1-1º de la LIGIC y 11.Dos 1º de la LIVA, con arreglo a los cuales se considera prestación de servicios sujeta el ejercicio independiente de una profesión.

La definición del hecho imponible respecto del ejercicio de una actividad profesional se completa con el supuesto de no sujeción descrito en los artículos 9.3º de la LIGIC y 7.5º de la LIVA, con arreglo a los cuales no quedan sujetos a los respectivos impuestos las prestaciones de servicios realizadas por personas físicas en régimen de dependencia derivadas de relaciones laborales o administrativas, incluidas las de carácter especial, como precisa el precepto citado en último lugar.

Como ya hemos adelantado, centra nuestra atención en el presente trabajo el análisis de la sujeción a estos impuestos de las prestaciones de servicios profesionales efectuadas por las personas físicas a las sociedades profesionales, en sentido estricto y

en sentido amplio. Respecto de las sociedades de intermediación, ya ha quedado expuesto en el epígrafe anterior que la prestación de servicios profesionales por parte de la persona física comitente se inscribe en el ejercicio individual de la actividad profesional, que resulta gravada en todo caso en estos impuestos. Por lo demás, las prestaciones de este tipo de servicios realizadas directamente por dichas sociedades no ofrece duda, como ha quedado expuesto en las líneas precedentes. Tampoco plantea problemas a efectos del IGIC y del IVA la sujeción de estas operaciones cuando sean realizadas por entidades sin personalidad jurídica siempre que con arreglo a los artículos 4.2-1º y 3 de la LIGIC y 5.Uno y Tres de la LIVA tengan la consideración de profesionales, como también ha quedado señalado.

En la delimitación de las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IGIC o al IVA conviene destacar el cambio de criterio administrativo que con relación a este tema se ha consolidado como consecuencia, por un lado, del documento de trabajo nº 786, de 28 de enero, de 2014, emitido por el Comité IVA a una cuestión formulada por las autoridades españolas y, por otro, de la modificación del artículo 27.1 de la LIRPF por obra de la Ley 26/2014 de

27 de noviembre. Para una mayor claridad expositiva, nos referiremos separadamente al estado de la cuestión en la etapa previa a los citados hitos y en la que se abre a partir de los mismos, tras lo cual realizaremos una valoración crítica y una propuesta al respecto.

A) La delimitación de las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IGIC y al IVA con anterioridad al documento de trabajo nº 786 de 28 de enero de 2014 y la modificación del artículo 27 de la LIRPF

Teniendo en cuenta la normativa del IGIC y del IVA citada, puede afirmarse que la prestación de servicios realizada en el desarrollo de una actividad profesional quedará sujeta a estos impuestos cuando, además de prestarse onerosamente y con carácter habitual, suponga la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos o de uno de ellos y que la misma tenga por finalidad intervenir

en la producción y distribución de bienes y servicios. La definición de actividad profesional a efectos del IGIC coincide con la que en el ámbito del IRPF genera rendimientos calificados como procedentes de actividades económicas. Así, al menos, ha sido hasta la modificación del artículo 27.1 de la LIRPF por obra de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, que analizaremos más adelante¹². Ello explica que para la determinación de la concurrencia, en cada caso concreto, de los presupuestos de una actividad profesional sujeta al IGIC o al IVA, la doctrina haya aplicado los mismos criterios que los empleados en la identificación de los rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF. Así se aprecia especialmente en la delimitación negativa del hecho imponible del IGIC y del IVA, en que la doctrina administrativa ha venido incorporando la doctrina de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo para identificar las notas de ajenidad y dependencia propios de la relación laboral, tanto a los efectos de su exclusión del ámbito de aplicación de estos impuestos como a efectos de la

¹² En la redacción anterior se definía los rendimientos íntegros de actividades económicas como “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 y servicios”.

calificación de las retribuciones derivadas de las mismas como rendimientos del trabajo gravados en el IRPF. En efecto, como ha señalado SÁNCHEZ GALLARDO, la jurisprudencia ha ido apartándose del principio de estanqueidad tributaria, de forma que, existiendo definiciones coincidentes en las leyes del IRPF y del IVA –también del IGIC, añadimos nosotros– se puede considerar que se trata de conceptos coincidentes¹³.

La ordenación por cuenta propia significa la asunción del riesgo económico de las operaciones, de modo que el resultado positivo o negativo de la actividad profesional es asumido por la persona física que la desarrolla. Es lo que la normativa del IGIC y del IVA denomina ejercicio independiente de la profesión, que permite excluir de su campo de aplicación los servicios profesionales prestados por personas físicas en régimen de dependencia en el seno de relaciones laborales o administrativas¹⁴. Por lo que se refiere

a los factores de producción que sirven a la actividad económica, se admite que estos pueden ser escasos, pudiendo incluso limitarse a la persona que la desarrolla, lo que resulta especialmente cierto cuando se trata de una actividad profesional en la que la habilidad o la cualificación profesional constituye el factor productivo fundamental. En este sentido la DGT ha venido admitiendo, con relación al IRPF, que no empece a la calificación de una actividad profesional desarrollada por cuenta propia que los medios de producción necesarios para el desempeño de los servicios profesionales sean proporcionados por la entidad a los socios profesionales (contestaciones a consultas vinculantes V1492/2008, de 18 de julio y V2159/2011, de 20 de septiembre).

Pero la delimitación del hecho imponible del IGIC y del IVA en relación con la prestación de servicios profesionales se obtiene también a través de una delimitación negativa,

¹³ SANCHEZ GALLARDO, F.J.: IVA para Expertos, op. cit. p. 109. Véase, sobre este particular, la STS de 9 de diciembre de 2013.

¹⁴ El artículo 9 de la Directiva 112/2006/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, considera sujetos pasivos a quienes realicen una actividad económica con carácter independiente. Por ello, su artículo 10 excluye del gravamen “a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”.

mediante la definición de los supuestos que quedan fuera de la órbita del hecho imponible. En este sentido es constante en la doctrina la invocación de las notas de ajenidad y dependencia que han de concurrir en la prestación de servicios profesionales por personas físicas para que la misma deba considerarse como una actividad profesional desarrollada en régimen de dependencia, propio de una relación laboral o administrativa que queda no sujeta a estos impuestos.

El análisis y conceptualización de las notas de dependencia y ajenidad propios de una relación laboral en régimen de dependencia ha sido ampliamente abordado por la doctrina del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, a propósito, precisamente, de la diferenciación entre la prestación de servicios profesionales realizada en virtud de un contrato de prestación de servicios y la realizada en el seno de un contrato laboral. A los efectos que aquí interesan destacamos los siguientes elementos de dicha doctrina, recogida en las SSTs de 7 de noviembre de 2007 y 29 de noviembre de 2010:

- La configuración de los contratos –como un contrato laboral o como un contrato de prestación de servicios- no depende de la

denominación asignada por las partes, sino de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos.

- Los conceptos de ajenidad y dependencia son conceptos abstractos, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción.
- Su identificación en cada caso concreto ha de realizarse a partir de una serie de indicios, que una vez son comunes a la generalidad de las actividades y otras son específicos de ciertas actividades laborales o profesionales.
- Son indicios comunes de la nota de ajenidad, entre otros: la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario -y no del trabajador- de las decisiones relativas a las relaciones de mercado o a las relaciones con el público (fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender); el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo y el cálculo de la

retribución o de sus principales conceptos con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.

- Son indicios comunes de dependencia: la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario; el desempeño personal del trabajo -compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de sustituciones-; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad y, por tanto, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.
- La nota de la dependencia en el modo de la prestación de los servicios se encuentra muy atenuada e incluso puede desaparecer del todo a la vista de las exigencias deontológicas y profesionales de independencia técnica que caracterizan el ejercicio de las mismas.

- En el ejercicio de profesiones liberales, son indicios contrarios a la existencia de laboralidad la percepción de honorarios por actuaciones o servicios fijados de acuerdo con indicaciones corporativas.

La caracterización de la relación laboral por cuenta ajena en los términos descritos no permite, pues, *a priori* afirmar con certeza cuándo nos encontramos con una prestación de servicios profesionales sujeta al IGIG o al IVA y cuándo, por el contrario, dicha actividad profesional se desarrolla en régimen de dependencia y queda fuera de su ámbito de sujeción. En dicha tarea de caracterización es necesario, por tanto, distinguir dos planos: De un lado, el plano de la configuración teórica de las notas de ajenidad y dependencia, a partir de los indicios que la doctrina legal ha ido considerando; de otro, la determinación individualizada, en cada situación concreta, de la existencia de dichas notas a través de esos u otros indicios, pues como se ha señalado por la jurisprudencia, pueden existir indicios específicos a tener en cuenta según el tipo de actividad de que se trate. En todo caso, interesa reiterar, por lo que más adelante se señalará, que en este examen caso por caso la doctrina administrativa ha empleado de forma

permanente dichos indicios tanto en el ámbito de los citados impuestos como en el del IRPF¹⁵

Particular interés presenta en este sentido la consideración como un indicio excluyente de la dependencia, la condición de socio de la entidad a la que se prestan los servicios profesionales, que la Dirección General de Tributos había admitido como un elemento a tener en cuenta de acuerdo con la jurisprudencia¹⁶. En este sentido resulta ilustrativa la STS de 5 de febrero de 1998, al declarar:

"En el caso de administradores sociales con participación mayoritaria propiamente dicha (la mitad o más de las acciones) faltaría la nota de ajeneidad (sic) y nos encontraríamos ante un supuesto de trabajo por cuenta propia. Así lo ha declarado reiteradamente la jurisprudencia de esta Sala de lo Social del Tribunal Supremo (SSTS de 27 de junio 1989 y

5 de octubre 1995).

La asignación de un valor determinante a efectos de calificación jurídica a la propiedad de las acciones de la empresa -sigue diciendo la Sentencia de 29 enero 1997- viene aconsejada por dos consideraciones. Una es la necesidad, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, de declarar una línea divisoria nítida entre los campos de aplicación respectivos de los regímenes de trabajadores por cuenta ajena y los regímenes de trabajadores por cuenta propia. La otra es que, en las sociedades por acciones, tal línea divisoria está determinada inevitablemente por la participación en la propiedad de las mismas. Si el administrador societario no alcanza el 50% de las acciones prevalece o tiene preponderancia en su trabajo el rasgo de la ajeneidad (sic). En cambio, si posee la mitad o más de las participaciones sociales, no se puede decir, ateniéndonos a un criterio de

¹⁵ En el ámbito del IVA y del IRPF, véanse las contestaciones a consultas vinculantes V1492/2008 de 18 de julio, V2159/2011 de 20 de septiembre, V2533/2012 de 26 de diciembre, V0933-2014 de 2 de abril, entre otras, así como la contestación a consulta vinculante nº 1725, de 21 de mayo de 2015 objeto de la presente colaboración.

¹⁶ En este sentido, la contestación a la consulta vinculante V1492/2008 de 18 de julio. Sin embargo, posteriormente, la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, en contestación a consulta vinculante V2533/2012, de 26 de diciembre, hace abstracción de la condición de accionista y administrador único de una sociedad limitada unipersonal y se limita a reproducir la elaboración jurisprudencial de los indicios de ajeneidad y dependencia.

efectividad, que el administrador social ejecutivo sea verdaderamente un trabajador por cuenta ajena. El fruto o resultado de su trabajo, o al menos la parte principal del mismo, acaba ingresando, por vía de beneficio o por vía de incremento del activo de la empresa, en su propio patrimonio”¹⁷.

De acuerdo con lo anterior, una prestación de servicios profesionales por parte de una persona física a una entidad quedaría sujeta a los citados impuestos siempre que la misma deba calificarse como una prestación de servicios prestada por cuenta propia, por no apreciarse en ella los requisitos materiales de ajenidad y dependencia propios de una relación laboral por cuenta ajena, y ello con independencia de la calificación dada por las parte. En esta tarea, han de tenerse en cuenta los criterios específicos más adecuados a la actividad profesional de que se trate, sobre todo en relación con aquellas que presentan un mayor componente intelectual.

B) La delimitación de las prestaciones de servicios

profesionales sujetas al IGIC y al IVA tras el documento de trabajo nº 786 de 28 de enero de 2014 y la modificación del artículo 27 de la LIRPF

El criterio administrativo sostenido hasta fecha reciente, tanto en la fijación de los indicios de ajenidad y dependencia como en su identificación en los casos concretos, a efectos de la calificación de las prestaciones de servicios profesionales no sujetas parece haber llegado a un punto de inflexión tras la consulta formulada por las autoridades españolas al Comité IVA y con ocasión de la modificación del artículo 27.1 de la LIRPF.

En relación con lo primero, y tal como se precisa en la contestación a la consulta vinculante V1148-15, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, la cuestión formulada al Comité IVA se refería a “si una persona física que presta servicios profesionales a una sociedad dedicada a la prestación de esos mismos servicios y de la que posee la mayoría de su capital social,

¹⁷ El criterio según el cual no existe relación laboral cuando el trabajador tiene la condición de socio, sobre todo si su participación en la entidad es significativa porque ello excluye la nota de ajenidad puede encontrarse también en la STS de 26 de diciembre de 2007, STSJ de Cataluña de 13 de junio de 2012, STSJ de Castilla-La Mancha de 21 de octubre de 2005, y la STSJ de Cataluña de 27 de febrero de 2004, entre otras.

debe ser considerada sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, máxime teniendo en cuenta que, en el caso de servicios profesionales, los medios de producción principales pueden residir en el propio profesional, al tratarse de servicios de marcado carácter personalista, donde los medios materiales que la sociedad pueda aportar para la prestación de los mismos son de escasa significación en comparación con el peso del factor humano". La respuesta a dicha cuestión se resume en los siguientes puntos:

- Una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesionales puede estar vinculada a la empresa por un contrato de trabajo.
- Es irrelevante que los servicios que presta la sociedad sean de la misma naturaleza que los prestados por el socio a la entidad.
- La calificación de la relación del socio con la empresa como relación de subordinación o de independencia exige un análisis caso por caso de la concurrencia de los elementos referidos en el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE, es decir, las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad de acuerdo con los indicios de la jurisprudencia del TJUE.
- En cuanto a las condiciones laborales, la sujeción al IVA requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los que realice su actividad sean de titularidad de la sociedad, el socio queda fuera del ámbito de aplicación del impuesto. Otros indicios de una prestación de servicios excluida sería la integración del socio en la estructura organizativa de la sociedad, lo que no existe cuando el socio es libre para elegir colaboradores, horarios de trabajo, vacaciones, etc.
- Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, el indicio determinante del ejercicio de una actividad independiente es que el socio soporte el riesgo económico de la misma. Se puede presumir que ello ocurre cuando su contraprestación se determine en su totalidad o en una parte significativa, en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad, o en función de las prestaciones

efectivamente realizadas por el profesional o en función de las cantidades facturadas a los clientes. En tales circunstancias, el éxito o el fracaso determinan de forma directa su retribución, lo cual no se da en el seno de una relación laboral.

- Respecto de la responsabilidad, es igualmente indicativo analizar quién asume la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, aunque se señala que la ausencia de este indicio no impide la calificación de una actividad como independiente.

Pues bien, partiendo de tales indicios, la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas ha sostenido en esta contestación que, aun cuando la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad la relación habrá de calificarse como laboral si el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquella, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y es la sociedad la que responde frente a terceros. En estos casos, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarían no sujetos al IVA.

En segundo lugar, el órgano consultado precisa que teniendo en cuenta el carácter armonizado del IVA así como el principio de estanqueidad tributaria, la calificación de las operaciones en este impuesto no tiene por qué coincidir con la otorgada por la normativa de otros tributos, en clara referencia la calificación de actividad económica que resulta de la modificación del artículo 27.1 de la LIRPF por la citada Ley 26/2014 de 27 de noviembre. La nueva redacción del citado apartado ha consistido, como se ha indicado al principio de esta colaboración, en añadir un tercer párrafo del siguiente tenor: *"No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8*

de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados”.

Ciertamente la propia dicción del párrafo indicado induce a pensar que el legislador está operando, a efectos del IRPF, una ampliación del concepto de actividad económica, que de suyo, no tiene por qué proyectarse en el IVA o en el IGIC. En efecto, parece que con la locución adverbial utilizada –“No obstante”-, se quiere indicar que, además de la actividad que suponga por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción, también tendrán la consideración de actividad económica a efectos del IRPF la actividad profesional desarrollada por el contribuyente a favor de la entidad de la que es socio.

Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que la calificación como actividad económica, o mejor dicho, la calificación como rendimientos derivados de una actividad económica a efectos del IRPF se condiciona a la concurrencia de un requisito: que el contribuyente que la desarrolla se encuentre incluido en el Régimen Especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA) o a una mutualidad de previsión social alternativa. Por tanto, ha de estarse a lo previsto en estas disposiciones para valorar correctamente el alcance de la modificación introducida.

La Disposición Adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (RDLG 1/1994 de 20 de junio, en adelante, TRLGSS) establece la inclusión obligatoria en el RETA de los siguientes trabajadores:

1º) Los que ejerzan funciones de dirección y gerencia inherentes al cargo de administrador de una sociedad siempre que posean el control efectivo directo o indirecto de aquella.

2º) Los que presten otros servicios para una sociedad capitalista a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa siempre que posean el control efectivo directo o indirecto de aquella. Se entenderá en todo caso que esta circunstancia se da cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

De otro lado, la citada disposición introduce una presunción *iuris tantum* de que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias: 1º) Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios,

con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado; 2º) Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo y 3º) Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

Además, la Disposición adicional vigésima séptima establece que aun cuando no se den tales circunstancias la Administración podrá demostrar por cualquier medio de prueba que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

Por su parte, la Disposición adicional décima quinta de la Ley 30/1995 de 8 de noviembre establece la incorporación a la mutualidad de previsión social alternativa al RETA de quienes ejerzan una actividad por cuenta propia que requiera la incorporación a un Colegio Profesional.

El examen de la normativa a la que remite el artículo 27.1 de la LIRPF permite afirmar, a nuestro juicio, que más que la ampliación del concepto

de actividad económica más allá de la que supone la ordenación por cuenta propia de factores de producción, el legislador está precisando el concepto, para calificar como rendimientos derivados de esta fuente de renta los obtenidos por los trabajadores por cuenta propia o autónomos que se hayan incorporado o que obligatoriamente deban ser incluidos en el RETA. Ello proporciona una perspectiva que resulta de interés en la valoración crítica del cambio de rumbo que se aprecia en relación con este tema, como razonaremos en el siguiente apartado.

Resta aquí precisar que las consideraciones precedentes, relativas al IVA, son plenamente pertinentes en el análisis de la delimitación de las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IGIC, dado que la resolución objeto del presente trabajo, sin mencionar la referencia a la jurisprudencia comunitaria o a la respuesta del Comité IVA a la consulta de las autoridades españolas, emplea los mismos indicios que los referidos en aquellas, a saber, las condiciones laborales, las condiciones retributivas y la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada¹⁸.

¹⁸ Así, la contestación a la consulta vinculante que comentamos señala que la titularidad de la entidad mercantil consultante de los medios de producción es un indicio revelador de ausencia de organización empresarial propia de los socios. En cuanto al riesgo,

C) El cambio de criterio administrativo sobre la delimitación de las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IGIC y al IVA. Crítica.

La doctrina administrativa, que en relación con la fijación de las prestaciones de servicios profesionales sujetos al IVA y al IGIC, parece haberse consolidado a partir de los hitos ya señalados presenta algunos aspectos y novedades que en nuestra opinión resultan cuestionables.

En primer lugar, parece ignorarse el criterio jurisprudencial, recogido por ejemplo en la contestación a la consulta vinculante V2533/2012, de 26 de diciembre, de que en las profesiones liberales en general, la nota de la dependencia en el modo de prestación de los servicios se encuentra muy atenuada. En la contestación a la consulta vinculante V1492/2008 de 18 de julio se sostuvo, si bien con referencia al IRPF, pero con validez, creemos que

general, que, en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad, la actividad profesional desarrollada para la entidad cabe calificarse como actividad económica aunque los medios materiales necesarios para el desarrollo de sus servicios sean proporcionados por esta. Sin embargo, en la contestación a consulta 1148/2015 tantas veces citada, la Administración Tributaria, aun habiendo considerando que en el caso de los servicios profesionales los medios de producción principales pueden residir en el propio profesional por tratarse de servicios de carácter personalista, no descarta que la actividad profesional se califique como una relación laboral. Ello ocurre, se precisa, cuando de las condiciones acordadas entre el socio y la entidad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquella, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y es la sociedad la que responde frente a terceros. La pregunta que nos surge es ¿y si falta alguno o algunos de estas condiciones? ¿seguirá siendo, a

se presume que lo asume el socio cuando el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, lo que se da, por ejemplo, cuando en su importe total o en una parte significativa, la retribución se determine en función de un porcentaje de los beneficios o en función de las prestaciones efectivamente realizadas o de las cantidades facturadas al cliente. En cuanto a la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada, que la misma no recaiga sobre el socio no es determinante para identificar una actuación con carácter de subordinación.

efectos del IVA o del IGIC, una prestación en régimen laboral no sujeta?

Mayor relevancia presenta, a nuestro juicio, el abandono del criterio según el cual una participación significativa del socio en el capital de la entidad para la que presta servicios puede ser indicativa de la inexistencia de una relación laboral. La justificación de esta opción en el carácter armonizado del IVA y en la estanqueidad tributaria, en los términos ya expuestos, resulta también criticable por dos razones. Por una lado, ha de tenerse en cuenta que el Comité IVA es, conforme establece el artículo 398 del TFUE un órgano consultivo cuyas orientaciones no tienen valor jurídico¹⁹. Ciertamente la afirmación contundente realizada por el Comité IVA en el documento de trabajo anteriormente citado se sustenta en la STJUE de 17 de octubre de 2007 recaída en el Asunto van der Steen, C-355/06, en la que se

analizaba la condición de empresario o profesional de una persona física que había constituido una entidad mercantil de la que era accionista único, administrador único y único empleado, sociedad dedicada a la realización de actividades de limpieza. En ella, se declara que “una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1 de la referida Directiva” –el actual artículo 9.1 de la Directiva 112/2006/CE²⁰. El Tribunal de Luxemburgo llega a tal conclusión atendiendo a que el Sr. van der Steen, aun siendo el administrador y único accionista de la sociedad, ejercía sus funciones en el marco de un contrato de trabajo con la misma. Por ello, al prestar sus servicios como

¹⁹ Los documentos de trabajo emitidos por dicho comité se integran en la denominada *soft law* (CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario español”, en Curso de Derecho Tributario. Parte especial, op. cit. p. 1127. En respuesta evacuada en nombre de la Comisión, con fecha de 2 de febrero de 2001 a una pregunta formulada en el Parlamento Europeo, se señaló que los Estados miembros no están obligados a aplicar las orientaciones aprobadas, de modo que un Estado miembro puede decidir apartarse de la interpretación común, aunque tal divergencia puede resultar también de decisiones de los tribunales que condenan las prácticas basadas en interpretaciones comunes. Como las orientaciones no tienen valor jurídico, se añade, las partes en un litigio no pueden invocarlas ante los tribunales.

²⁰ Según la citada disposición: “Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”. La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente excluye del gravamen “a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario” (artículo 10.1 de la Directiva 112/2006/CE).

empleado, actuaba por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta, no soportando riesgo económico alguno derivado de las relaciones de la sociedad con terceras personas. Todo lo cual impedía su calificación como actividad económica independiente sujeta al IVA.

No compartimos esta concepción formal, en la que se hace abstracción de la relación económica subyacente para considerar que la existencia de un contrato laboral excluye el carácter independiente de la prestación de servicios realizada por el socio único a la sociedad, a efectos de excluirla de gravamen en el IVA. En una operación como la descrita, es evidente que a pesar de la existencia formal del contrato laboral, no concurren en la relación entre la sociedad y su único socio administrador las notas de ajenidad y dependencia que configuran una relación de prestación de servicios no sujeta al impuesto. No hay ajenidad porque los frutos del trabajo del "empleado", de los que formalmente se apropia la sociedad, revierten al propio empleado en su condición de socio único²¹. Y no hay dependencia porque el ámbito de organización de la empresa al que se

somete el empleado es el que él mismo ha establecido en su condición de socio y administrador único. Añádase a lo anterior que, en el caso de las sociedades profesionales en sentido estricto -distinto del examinado en el litigio objeto de la sentencia referida- también resulta evidente que, ya se articule la relación socio-sociedad como contrato laboral ya lo haga como contrato de prestación de servicios, el profesional persona física no permanece en ningún caso al margen de las responsabilidades contractuales derivadas del ejercicio de la actividad profesional.

En segundo lugar, otro de los aspectos en los que procede detenerse es la afirmación de la Administración tributaria, tanto estatal como canaria, en las resoluciones que venimos comentando según la cual la calificación de una actividad como actividad económica a efectos del IRPF no implica automáticamente la consideración de quien la desarrolla como empresario o profesional, a efectos del IVA o del IGIC. Tal aserto, que en principio no parece discutible, exige sin embargo alguna matización

²¹ Como señala a este respecto SÁNCHEZ GALLARDO, la operación descrita constituye un circuito cerrado en el que no se produce la salida de ningún beneficio fuera del ámbito del trabajador (SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: IVA para Expertos, op. cit. p. 112-113)

en relación con el tema aquí analizado. En primer lugar, consideramos que no puede sustentarse un tratamiento de las prestaciones de servicios profesionales por parte de la persona física a efectos del IRPF distinto del empleado en la normativa del IVA o IGIC en el principio estanqueidad tributaria, como ha sostenido la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas. La dialéctica estanqueidad-unidad del sistema tributario puede considerarse hoy resuelta por la jurisprudencia, resumida, por ejemplo, en la STS de 9 de diciembre de 2013. En ella se declara, en primer lugar, que tal dialéctica no puede resolverse *a priori*, sino comparando caso por caso las normas reguladoras de los tributos implicados en el supuesto controvertido. Por otro lado, se precisa, que cuando un concepto fiscal es próximo o coincidente en varios tributos, se impone el principio de unidad del sistema tributario. La afirmación, referida a la comprobación de valores en el ámbito de distintos impuestos, es perfectamente trasladable, en nuestra opinión, al concepto de actividad económica, en la que la pretendida estanqueidad tributaria sólo podría invocarse si el mismo fuera distinto en la LIRPF respecto del utilizado por el legislador en la LIVA y en la LIGIC.

Es pertinente, por tanto, medir correctamente el alcance de la nueva redacción dada al artículo 27.1 de la LIRPF mediante la reforma introducida por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre para determinar si se introduce con ella un nuevo concepto de actividad económica a efectos del IRPF distinto del que hasta dicha reforma se manejaba en el ámbito del impuesto y distinto del que permanece en la normativa del IVA y del IGIC.

A este respecto se observa en primer lugar que el ámbito de aplicación de la regla introducida en el tercer párrafo del citado precepto comprende las actividades profesionales incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, con un contenido más amplio que el de las actividades profesionales cuyo ejercicio colectivo exige la constitución de sociedades profesionales en sentido estricto.

En segundo lugar, la calificación específica de actividad económica de dicho párrafo se refiere a la actividad económica desarrollada por el contribuyente del IRPF a favor de una entidad en cuyo capital participe. Obviamente, cuando el contribuyente no sea socio de la entidad para la que desarrolla dicha actividad, ha de estarse a lo previsto en el párrafo

primero del mencionado artículo 27.1 de la LIRPF.

En tercer lugar, para que la actividad profesional desarrollada por el socio contribuyente a favor de la entidad tenga la consideración de actividad económica es necesario que este esté incluido en el RETA o en una mutualidad de previsión social alternativa. En relación con esta condición legal es preciso detenerse en el concepto de trabajador por cuenta propia o autónomo contenido en el artículo 1 del Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, por el que se regula el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos. Su artículo 2.1, modificado por la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, define a esta categoría de trabajadores en los siguientes términos: "A los efectos de este Régimen Especial, se entenderá como trabajador por cuenta propia o autónomo aquel que realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo, sin sujeción por ella a contrato de trabajo y aunque utilice el servicio remunerado de otras personas". Por otro lado, ya se ha señalado anteriormente que la Disposición

adicional vigésima séptima del TRLGSS establece la inclusión obligatoria en el RETA de los socios trabajadores que tienen una participación significativa en el capital de la entidad. En unos casos, dicha inclusión obedece a una presunción iuris et de iure de que se produce un control efectivo en el capital de la entidad; en otros, dicha presunción de control efectivo admite prueba en contrario. Pero en todos ellos, y esto es importante subrayarlo, la presunción tiene por fundamento la consideración de que falta en la relación de prestación de servicios la ajenidad, ausencia de cuyo requisito nos conduce a un trabajo por cuenta propia encuadrable en el RETA²². Tal es la conexión establecida por el legislador entre control efectivo de la entidad a la que se presta el servicio y falta de ajenidad, que incluso en ausencia de los hechos base de las presunciones legales establecidas, se faculta a la Administración para demostrar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho la existencia de ese control efectivo de la sociedad por parte del trabajador.

Lo anterior permite concluir que el artículo 27.1 de la LIRPF, interpretado sistemáticamente, no ha venido a introducir un nuevo supuesto

²² VIDA SORIA, J., y otros: Manual de Seguridad Social, octava edición, Tecnos, Madrid, 2012, p. 625.

de actividad económica, el de las actividades profesionales allí referidas, que se aparte de la definición general de actividad económica a efectos del IRPF. En nuestra opinión, el alcance del párrafo incluido en el citado precepto es otro, y consiste en una remisión específica al Derecho de la Seguridad Social. Dicha remisión significa que, cuando el contribuyente esté incluido, o deba estar incluido obligatoriamente en el RETA conforme a las presunciones de control efectivo del capital social anteriormente referidos, no será ya necesario una labor calificadora por parte del contribuyente –en su autoliquidación– o de la Administración –en su actividad comprobadora– para determinar si se produce una ordenación por cuenta propia de medios materiales o humanos. Dicha ordenación, se da por existente²³.

Consecuentemente, no cabe afirmar que el concepto de actividad económica a efectos del IRPF es distinto del contenido en la normativa reguladora del IVA o del IGIC, pues en el primero, la actividad económica que constituye la fuente de rendimientos de esta naturaleza es, igualmente y en todo caso, la que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Una actividad que se diferencia claramente de la prestada en régimen de dependencia y ajenidad, requisitos estos que, también en el ámbito del IVA y del IGIC, constituyen los elementos cuya concurrencia determina la no sujeción de las prestaciones de servicios realizadas por personas físicas.

²³ Conviene precisar, a este respecto, que, particularmente en lo referido a la calificación de rendimientos como derivados del trabajo o, alternatively, de una actividad económica, no siempre se produce la incorporación de la normativa reguladora de la Seguridad Social en la regulación del IRPF. Así ocurre en relación con la regla especial que, para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa, se contiene en el artículo 30.2 2ª de la LIRPF. En ella se establece la calificación de rendimientos del trabajo de las retribuciones percibidas por los hijos menores del contribuyente, titular de la actividad económica, siempre que se den determinadas condiciones, entre ellas la acreditación de un contrato laboral. Dicha relación laboral puede calificarse como tal, según ha precisado la doctrina administrativa, con independencia de que el familiar en cuestión haya sido obligatoriamente incluido en el RETA por la Administración de la Seguridad Social. Esta cuestión la analizamos en: MARTÍN, CÁ CERES, A.F.: La familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2015, p. 197 y ss.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, la afirmación de la irrelevancia, a efectos de la sujeción al IVA, de la existencia de un control efectivo sobre la sociedad por parte del socio, persona física, que presta servicios profesionales a aquella, es un criterio administrativo sustentado, en realidad, en el carácter armonizado del IVA. Este es, en efecto, el sentido de los pronunciamientos del TJUE y del parecer del Comité IVA de la Comisión Europea.

Ahora bien, desde este enfoque, no debería extenderse miméticamente la misma solución al ámbito del IGIC, que, como se sabe, no es un impuesto armonizado²⁴. Este sería uno de los supuestos en que la aplicación de un criterio en el ámbito del IGIC distinto del aplicado a efectos del IVA se

encuentra plenamente justificada. En efecto, por un lado, no concurren en el supuesto de hecho que analizamos los riesgos de una doble imposición o una nula imposición que en otros casos ha justificado la adopción de criterios de imposición homogéneos. De otro, la invocación del carácter no armonizado del IGIC permite no aplicar la doctrina del TJUE según la cual la condición de socio, aun la de socio único, concurrente en la persona física prestadora de servicios profesionales a la sociedad no impide que exista entre ambos una relación por cuenta ajena a efectos del IVA excluyente de la sujeción al mismo. Una doctrina que nos parece criticable porque prescinde de los elementos materiales configuradores de una prestación de servicios desarrollada por cuenta propia.

²⁴ Como señala el legislador en el preámbulo de la Ley 1/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria: “El Impuesto General Indirecto Canario no es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, por lo que a su normativa no le resultan de aplicación ni las directivas comunitarias reguladoras de los impuestos sobre el volumen de negocios ni las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas en aplicación de dichas directivas. Sin embargo, se considera adecuado mantener una coherencia y coordinación entre las reglas esenciales del Impuesto General Indirecto Canario y las del Impuesto sobre el Valor Añadido, mucho más si se trata de aspectos que tienen que ver con la sujeción, a fin de no generar posibles situaciones de no imposición o de doble imposición en las transacciones concluidas entre los territorios de aplicación de ambos tributos o las que puedan realizarse entre las Islas Canarias y el resto de la Comunidad”.

D) La identificación de los servicios profesionales prestados por personas físicas a efectos de su sujeción al IGIC. Propuesta

Los razonamientos precedentes nos llevan a la convicción de que en el ámbito del IGIC procede delimitar el ámbito de sujeción al impuesto en términos distintos respecto del IVA dado el carácter armonizado del primero.

Desde esta perspectiva, en la identificación de los servicios profesionales sujetos al IGIC, prestados por el profesional, persona física, a alguna de las sociedades de las que nos hemos ocupado en el presente trabajo, cabe distinguir los siguientes supuestos:

1º En los casos en que la prestación de servicios se realice por el profesional, socio de la sociedad destinataria de los mismos, la existencia de un control efectivo por parte del socio, en los términos previstos por la Disposición Adicional vigésima séptima del TRLGSS, impide considerar que la misma se desarrolla en el marco de una relación laboral. La persona física quedará incluida obligatoriamente en el RETA, y su prestación de servicios quedará sujeta al IGIC, debiendo repercutir el impuesto a la sociedad destinataria.

Dicho régimen es aplicable tanto a las prestaciones de servicios realizadas a favor de las sociedades profesionales en sentido amplio como a las sociedades profesionales en sentido estricto, ya que en estas últimas, la particularidad de que la actividad profesional se entiende prestada bajo la denominación social de la entidad, no desvirtúa, como ya se ha señalado, el hecho de que la actividad profesional es desarrollada en todo caso por una persona física.

2º Cuando los servicios profesionales sea prestados a la sociedad por los socios, personas físicas, sin control efectivo sobre la entidad en los términos previstos en la citada Disposición adicional vigésima séptima del TRLGSS, o bien sean prestados por profesionales que no tengan la condición de socio, la determinación de la existencia de una prestación de servicios profesionales sujeta al IGIC exige analizar si concurren en la misma los elementos materiales de una prestación de servicios realizada por cuenta propia o, por el contrario, desarrollada en régimen de dependencia. A tal efecto, creemos que debe atenderse, con carácter preferente, a los indicios específicos propios de la actividad profesional de que se trate en cada caso.

Ello está particularmente

indicado en relación con el ejercicio de las profesiones liberales, caracterizadas, como ya se ha indicado, por un fuerte componente intelectual que constituye el activo principal para su desarrollo, en el que la autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales es una característica que está muy presente, y que relativiza la importancia del marco organizativo a que se refiere la resolución objeto del presente trabajo. Siendo el componente intelectual el activo más importante, la titularidad, por parte de la sociedad profesional, de los demás factores de producción, o la ordenación de los demás recursos humanos, no debe constituir un obstáculo para apreciar la existencia de una actividad profesional desarrollada de modo independiente. En este contexto, entendemos que los indicios específicos que han de operar con carácter preferente para identificar una prestación de servicios profesionales por cuenta propia sujeta al IGIC son, por un lado, las condiciones retributivas pactadas entre la sociedad profesional y la persona física que desarrolla los actos profesionales y, de otro, la titularidad del riesgo derivado de la responsabilidad contractual por la actividad profesional desarrollada.

En cuanto a las condiciones retributivas, compartimos el criterio

según el cual constituye un indicio de actividad profesional desarrollada por cuenta propia que la retribución se determine en su totalidad o en una parte significativa de su importe en función de un porcentaje de los beneficios o en función de las prestaciones efectivamente realizadas o de las cantidades facturadas al cliente. Así parece sostenerse también en la resolución comentada, al señalar que se presume que el riesgo es asumido por el socio cuando el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, lo cual ocurre cuando la retribución se fija en los términos ya señalados. En caso contrario, cuando el éxito o fracaso del negocio profesional no constituye una parte significativa de la retribución, el hecho de que el volumen de ingresos de la sociedad profesional se tenga en cuenta en la retribución, por ejemplo, a modo de incentivo, no resulta determinante a efectos del gravamen de la actividad profesional por este impuesto.

En relación con la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada, se trata, a nuestro juicio de un indicio que en concurrencia con el anterior, identifica de modo decisivo una actividad profesional desarrollada de modo independiente a efectos del IGIC.

En las sociedades profesionales

en sentido estricto es esencial a las mismas la responsabilidad solidaria por las deudas sociales derivadas de los actos profesionales, que el artículo 11 de la LSP establece a cargo de la sociedad profesional y de los profesionales que hayan actuado, sean estos profesionales o no. Teniendo en cuenta que el objeto social de este tipo de sociedades es, exclusivamente, el ejercicio en común de las actividades profesionales – artículo 2 de la LSP- y que por tanto, el grueso de la responsabilidad derivada las deudas sociales será, en todo caso, compartida, cabe concluir que las prestaciones de servicios profesionales efectuadas a la sociedad profesional están sujetas al IGIC cuando las condiciones retributivas se pacten en los términos que hemos señalado anteriormente. El régimen de responsabilidad solidaria que la Disposición adicional segunda de la LSP extiende a las fórmulas societarias y no societarias de desarrollo colectivo de una actividad profesional, distintas de las sociedades profesionales en sentido estricto, habrá de tenerse en cuenta para ponderar en cada caso, en unión con la condición anterior, la existencia de una prestación de servicios patrimoniales sujeta al IGIC.

III.- EL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN LA PRESTACIÓN DE

SERVICIOS PROFESIONALES SUJETOS AL IGIC Y AL IVA

Finalmente, ha de plantearse la cuestión relativa a la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas a las prestaciones de servicios profesionales sujetas al IVA o al IGIC, efectuadas por la persona física a favor de la sociedad destinataria de la cual es socio. La normativa a tener en cuenta en relación con este tema es la contenida en los artículos 23.3 e) de la LIGIC y 79.Cinco e) de la LIVA. En estas se definen como operaciones vinculadas, entre otras, las realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes, incluyéndose por tanto, las realizadas entre estos últimos y las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT. De acuerdo con ello, las prestaciones de servicios profesionales efectuadas por las personas físicas a las sociedades que, de acuerdo con lo expuesto en los epígrafes anteriores deban considerarse sujetas al IVA o al IGIC, serán operaciones vinculadas, debiendo valorarse las mismas según valor de mercado.

En el análisis del régimen de las operaciones vinculadas en estos impuestos ha de repararse, en primer lugar, que el mismo no opera con el automatismo con que lo hace en el

ámbito del Impuesto de Sociedades. En efecto, según los artículos 23.3 de la LIGIC y 79.Cinco de la LIVA, la regla de valoración a valor de mercado solo operará cuando se den una serie de requisitos²⁵, reconducibles todos ellos a la existencia de un perjuicio para la Hacienda Pública. Dicho perjuicio se da, como señala SANCHEZ GALLARDO con relación al IVA, pero igualmente trasladable al IGIC, cuando se produce una infravaloración de la operación que da lugar a un consumo no gravado, que es el que quiere evitar la Ley. Esto tiene lugar en las operaciones realizadas con destinatarios consumidores finales o con entidades cuyo derecho a la deducción está limitado por la realización de operaciones exentas. En otros casos, la corrección a valor de mercado se impone cuando los empresarios y profesionales alteran la cuantía de sus deducciones, lo que ocurre cuando, por realizar operaciones con derecho y sin

derecho a deducción, aplican la regla de la prorrata y sobrevaloran las operaciones generadoras del derecho a la deducción, o infravaloran las operaciones que no lo generan²⁶.

En segundo lugar, a los efectos de los impuestos mencionados, se entiende por valor normal de mercado aquél que para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en el que tenga lugar la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente. Las citadas normas precisan, además qué ha de entenderse por valor de mercado cuando no haya entrega de bienes o prestación de servicios comparable y contiene una cláusula de cierre según la cual a los efectos de la determinación de dicho valor de mercado será de aplicación, en cuanto

²⁵ Estos son: a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia. b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de la prorrata y tratándose de una operación que no genere el derecho a deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado, y c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de la prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a deducir, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

²⁶ SANCHEZ GALLARDO, J.: IVA para Expertos, op. cit. p. 869 y ss.

proceda, el régimen de las operaciones vinculadas contenida en el artículo 16 del TRLIS, referencia que ha de entenderse realizada al artículo 18 de la LIS.

El problema se plantea a la hora de delimitar el alcance de dicha remisión normativa en relación con la regla especial contemplada en el artículo 18.6 de la LIS). El citado precepto dispone que el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física a una entidad vinculada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por

ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos: 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. La citada regla, que había sido suprimida del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades por obra de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha sido reintroducida en la nueva LIS²⁷.

²⁷ Como ha señalado FALCÓN Y TELLÁ con referencia al Impuesto de Sociedades, aquella presunción supuso la admisión por ley de cualquier retribución como de mercado, en las relaciones entre los profesionales y su sociedad, por muy baja que esta fuese. Ello pudo deberse, añade, a que se entendiera “que la renta que quedara diferida en la sociedad habría de canalizarse en el futuro hacia los socios a través de un dividendo o de la cuota de liquidación, sin posibilidad de deducción en cabeza de la sociedad, lo que compensaba la ventaja de mantener en la sociedad parte de los ingresos” (FALCÓN Y TELLÁ, R., “Las sociedades profesionales (I)...”, op. cit., p. 3).

Pues bien, teniendo en cuenta que la corrección a valor de mercado en las operaciones vinculadas en el ámbito del IVA y del IGIC solo opera en los supuestos específicos que hemos referido, se trata de dilucidar si la aplicación de la presunción prevista en el artículo 18.6 de la LIS a efectos de este impuesto por parte de la entidad vinculada determina que el valor de mercado así obtenido opera en el ámbito del IVA y del IGIC. El planteamiento de la cuestión es pertinente, porque la doctrina que ha estudiado el tema sostiene que cuando resulta procedente el ajuste y la cuantificación de la base imponible de una operación por su valor normal de mercado, en dicha cuantificación son aplicables las reglas del artículo 18 de la LIS. En este sentido se ha señalado que los métodos de determinación del valor de mercado citados en el apartado cuarto de dicho artículo son trasladables al ámbito del IVA²⁸. Compartimos este criterio, pero nos parece muy dudoso que la misma solución resulte de aplicación en todo caso cuando el valor de mercado a considerar en el IS sea el valor convenido en las operaciones entre el socio profesional y su sociedad vinculada por la concurrencia de las condiciones exigidas en el

artículo 18.6 de la LIS. Imaginemos, por ejemplo el supuesto en que conforme al citado artículo 18.6 se considere que el valor convenido coincide con el valor de mercado y, en el ámbito del IVA –o del IGIC–, dicho valor convenido represente, respecto del valor de mercado, una sobrevaloración de la prestación de servicios profesionales del socio persona física a favor de su sociedad vinculada, produciéndose con ello un incremento del porcentaje de prorrata aplicable por este para la determinación de su régimen de deducciones. ¿Puede considerarse aplicable en este caso la regla del artículo 18.6 de la LIS en el ámbito del IVA o el IGIC? Entendemos que no, porque ello supondría la inaplicación de la regla de valoración según valor del mercado prevista en los artículos 23.3 de la LIGIC y 79.Cinco de la LIVA; una regla que, de concurrir los supuestos ya indicados, es de aplicación imperativa, y respecto de la que la LIVA y la LIGIC no contemplan como excepción la admisión del valor convenido en los términos del artículo 18.6 de la LIS.

Las consideraciones anteriores nos llevan a concluir que el alcance de la referencia al régimen de las operaciones vinculadas del artículo 18

²⁸ SANCHEZ GALLARDO, J.: IVA para Expertos, op. cit. p. 874.

de la LIS, particularmente en lo que se refiere a la consideración del valor convenido como valor del mercado de su apartado sexto, se encuentra limitado a los supuestos en que dicho valor convenido no determine un perjuicio para la Hacienda Pública. Solo en estos casos podrá considerarse que el valor convenido coincide con el valor de mercado a efectos del IVA y del IGIC. En relación con ello, ha de señalarse, por último, que el criterio administrativo, expresado sobre el IVA en la contestación a consulta vinculante V1484/2010, de 30 de junio es que las reglas de valoración contenidas en el artículo 16.6 del RIS, hoy artículo 18.6 de la LIS, resultan aplicables a las sociedades que realizan actividades profesionales en los términos antes referidos, tengan o no la consideración de sociedades profesionales a efectos de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Participaciones en entidades y bienes afectos a actividades económicas: el valor sobre el que aplicar la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Reflexiones al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015)¹

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

I. Introducción.

II. Delimitación de la problemática planteada.

III. Interpretación literal.

1. Fundamento y resultado

2. La primera razón empleada por el Tribunal Supremo

IV. Interpretación sistemática y finalista.

1. Fundamento y resultado

2. La segunda razón empleada por el Tribunal Supremo

3. La interpretación sistemática y finalista en la posición de la Dirección General de Tributos

4. ¿Distintas finalidades de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?: la posición del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

5. Un último posible obstáculo: la regulación específica por las Comunidades Autónomas de la reducción (anterior posición del Tribunal Económico-Administrativo Central)

V. A modo de conclusión.

¹ Este trabajo se inserta en el marco del proyecto de investigación sobre “Los beneficios fiscales al patrimonio empresarial en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” (*Die Steuervergünstigungen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer für das Unternehmensvermögen*), que ha recibido una de las becas de investigación para científicos experimentados de la Fundación alemana Alexander von Humboldt. El autor desea agradecer al profesor Dr. D. Joachim Englisch, Catedrático de Derecho tributario de la Westfälische Wilhelm-Universität de Münster, su anfitrión en la universidad alemana donde se desarrolla la investigación, así como también a la profesora Dr. D^a Johanna Hey, Catedrática de Derecho tributario de la Universidad de Colonia y a los profesores doctores D. Francisco Clavijo Hernández, Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad de La Laguna y D. Pedro Manuel Herrera Molina, Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad Nacional a Distancia, que avalaron científicamente el proyecto.

I. INTRODUCCIÓN

La situación actual en España del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), desde la perspectiva de las exigencias constitucionales de los principios de igualdad, capacidad económica, generalidad o no confiscatoriedad, dista mucho de ser satisfactoria. En ello ha tenido mucho que ver la configuración inicial de este impuesto por la muy lejana en el tiempo ley estatal del ISD (Ley 29/1987, de 18 de diciembre), así como también el concreto ejercicio que se ha llevado a cabo por parte de las Comunidades Autónomas de las amplias competencias normativas cedidas a las mismas en este impuesto, de acuerdo a lo previsto por las leyes reguladoras del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas².

De modo principal, el establecimiento por las Comunidades Autónomas de importantes medidas desgravatorias para determinados grupos de sujetos, fundamentalmente en forma de bonificaciones en la cuota a determinadas adquisiciones gratuitas por familiares cercanos, combinado con el mantenimiento para el resto de sujetos pasivos de un gravamen que puede considerarse bastante elevado, ha producido el efecto de que el impuesto no recaiga apenas sobre algunos, mientras que sí lo haga sobre otros, con una intensidad muy relevante. Además, este resultado de práctica exoneración completa del impuesto para unos y elevado gravamen para otros, en el ámbito de una indudable capacidad económica como es la que se manifiesta, en nuestra opinión, con los incrementos de patrimonio

² El alcance de las competencias normativas autonómicas en el ISD se encuentra regulado en la actualidad en el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En este precepto se sigue el modelo que ya se encontraba en el art. 40 de la Ley 21/2001, de 7 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Se recoge la posibilidad de que las Comunidades Autónomas asuman las competencias normativas sobre reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente, y deducciones y bonificaciones en la cuota. También la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias, preveía algunas competencias normativas de las Comunidades Autónomas en este impuesto, pero eran más reducidas que las actuales (art. 13. Tres).

producidos en las personas físicas adquirentes en las transmisiones gratuitas de bienes o derechos³, no es idéntico en las distintas Comunidades Autónomas y dentro de cada una de ellas, no ha sido igual siempre y en todo momento. Lo que tiene su justificación precisamente en la capacidad de decisión de las Comunidades Autónomas acerca del si, el cómo y el cuándo del ejercicio de sus competencias normativas en el ISD.

No obstante, pese a las muchas críticas que ha suscitado la situación a la que se ha llegado en nuestro país⁴, hasta ahora sólo la discriminación en la regulación de una bonificación en la cuota del 99 por ciento que sufrían los

no residentes en la Comunidad Autónoma Valenciana cuando eran sujetos pasivos del impuesto por transmisiones gratuitas, ha recibido protección jurídica por parte del Tribunal Constitucional en forma de declaración de inconstitucionalidad del art. 12 bis de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y demás tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (sentencia 60/2015, de 18 de marzo)⁵. Dejando a un lado, claro

³ Acerca del fundamento y justificación del ISD, por todos, puede verse el exhaustivo y fundamentado estudio de NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M.P., *El Impuesto sobre Sucesiones: ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, Dykinson, Madrid, 2009.

⁴ Sobre estas cuestiones, entre otros, GARCÍA DE PABLOS, J.F., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012; VARONA ALABERN, J.E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2014; y, HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. y ARRIBAS LEÓN, M., “Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, y DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., “La supresión de facto del Impuesto sobre Sucesiones”, ambos trabajos en RAMOS PRIETO, J. (Dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2014, pp. 757 y ss y pp. 1051 y ss.

⁵ En el precepto declarado inconstitucional se condicionaba la aplicación de la bonificación en la cuota del 99 por 100 que se preveía para las adquisiciones gratuitas por determinados parientes cercanos a la residencia habitual del sujeto pasivo en la Comunidad Autónoma Valenciana. Fue el Tribunal Supremo el que planteó la cuestión de inconstitucionalidad mediante un auto de 11 de mayo de 2011, al resolver el recurso de casación 4209/2011. Véase el comentario de ROZAS VALDÉS, J.A., “Una disposición valenciana relativa al ISD declarada inconstitucional. Análisis de la STC 60/2015, de 18 de marzo, cuestión de inconstitucionalidad 3337-2013”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 386, 2015. También es analizada la problemática suscitada con anterioridad a la sentencia del Tribunal Constitucional por CALVO VÉRGEZ, “En torno...”, y, NAVARRO EGEA, M., “Efectos perniciosos de las normas fiscales valencianas en materia de donaciones: el requisito de la residencia del donatario en el territorio autonómico”, en RAMOS PRIETO, J. (Dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2014, pp. 1139 y ss. Debe mencionarse igualmente, aunque aún no ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo en su auto de 21 de mayo de 2015, en el

está, el caso de los no residentes en España a los que se aplicaba la normativa estatal, sin poder verse favorecidos por los beneficios fiscales establecidos por la normativa de las distintas Comunidades Autónomas, puesto que aquí entran en juego otro tipo de consideraciones que han llevado a la declaración de vulneración del ordenamiento comunitario por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014⁶.

Sin embargo, mucho antes de que se iniciara esa especie de carrera entre unas y otras Comunidades Autónomas en el logro del régimen fiscal en el ISD más beneficioso, ya existía una semejante situación de desigualdad cuestionable constitucionalmente entre varios grupos de sujetos inicialmente sometidos al impuesto, a la vista de su hecho imponible y sujetos pasivos: entre aquellos que adquirirían

proceso del recurso de casación 2487/2012 (ponente D. Manuel Garzón Herrero), en relación con el art. 20. 2 a) de la Ley del ISD, en cuanto circunscribe a los cónyuges la aplicación del régimen regulado para el Grupo II, tanto la reducción por parentesco como los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente, sin preverse su aplicación a las parejas homosexuales que convivían *more uxorio* sin poder contraer legalmente matrimonio.

⁶ La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 ha entendido contraria al Derecho de la Unión Europea la normativa española. Se han publicado diversos comentarios y análisis de esta sentencia: DEL RÍO MORENO, A., “La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE carga contra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 891, 2014; SIMÓN ACOSTA, E., “Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 891/2014; FALCÓN Y TELLA, R., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014; BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M., “Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2014; GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La reforma de la imposición patrimonial en España”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2014; GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La urgente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España a la luz del derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014; ROZAS VALDÉS, J.A., “El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 379, 2014; CALVO VÉRGEZ, J., “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015; BARCIELA PÉREZ, J.A., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2015; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2015.

gratuitamente, *inter vivos* o *mortis causa*, determinados elementos patrimoniales, a los que eran de aplicación ciertos beneficios fiscales de importante dimensión, y aquellos otros adquirentes de bienes y derechos, sobre los cuales no recaían semejantes beneficios fiscales. Nos estamos refiriendo en concreto a la distinta posición ante el gravamen del ISD que tenían, y siguen teniendo hoy, algunos adquirentes de bienes o derechos necesarios para el ejercicio de actividades económicas o de determinadas participaciones en entidades, siempre que se cumplan ciertos requisitos, frente a otros adquirentes del mismo tipo de elementos patrimoniales, pero en los que no concurren todos los requisitos previstos normativamente, además de frente a los adquirentes de otra clase de bienes o derechos diferentes.

Este tratamiento diferenciado entre sujetos pasivos del ISD, que ha colocado en una situación especialmente ventajosa a determinados sujetos frente a otros, se inició con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, que introdujo en este impuesto, entonces sólo para las adquisiciones *mortis causa*, una reducción en la base imponible del 95 por ciento en las adquisiciones de empresas individuales o participaciones en entidades a las que fuera de aplicación la exención en el

Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), que había sido creada unos años antes (Ley 22/1993, de 29 de diciembre). La aplicación de esta reducción en el ISD se extendió a las adquisiciones gratuitas *inter vivos* poco tiempo después, con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, incluyéndose de igual modo a los negocios profesionales bajo el ámbito de estos beneficios fiscales, también en el IP, con la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

Las medidas introducidas en el impuesto sucesorio, consistentes en “beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares”, como reconocía la Exposición de Motivos del inicial Real Decreto-Ley 7/1996, pretendían “aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) (...) cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido”. Lo que situaba dicha reforma en el marco de la política europea que se había pronunciado en esos años sobre la conveniencia de “garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación”, lo que podía hacerse a través de la reducción de “la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso

de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro” (recomendación de la Comisión Europea de 7 de diciembre de 1994)⁷.

Sin embargo, la concreta configuración normativa que estos beneficios fiscales en el ISD, así como también la exención en el IP con la que se conectaban, adquirieron inicialmente y fueron adquiriendo a través de sucesivas modificaciones normativas, no fue todo lo adecuada y precisa que debiera. Puesto que en la configuración normativa concreta de estos beneficios fiscales sobre determinados elementos patrimoniales podían encontrarse numerosos aspectos que hacían dudar acerca de que se hubiera establecido un régimen de beneficios fiscales, que reducía el gravamen del IP y del ISD

de manera importante para determinados sujetos, respetuoso con las exigencias constitucionales. Así se puso de relieve por distintos autores que se aproximaron a la regulación de estos beneficios fiscales desde la óptica de su adecuación a los principios constitucionales, especialmente al principio de igualdad⁸.

De este modo, en primer lugar, llamaba la atención lo elevado del beneficio fiscal en el ISD, que estaba constituido por una reducción en la base imponible del 95 por ciento del valor de los elementos patrimoniales adquiridos gratuitamente. En el IP se trataba de una exención (normalmente total, si bien podía ser también parcial en ocasiones), aunque con un determinado ámbito objetivo y

⁷ Sobre la política europea en torno a las pequeñas y medianas empresas, véase, por todos, LUCHENA MOZO, G.M., *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier, Barcelona, 2007, pp. 33 y ss.

⁸ Entre otros, y con distintos matices, según iremos viendo, ROZAS VALDÉS, J.A., “La transmisión lucrativa de empresas familiares” (I) y (II), *L'assessor d'empreses. Revista del Colegio de Titulados Mercantiles y Empresariales de Barcelona*, núm. 6, mayo de 1998, y núm. 7, julio de 1998; NAVARRO EGEA, M., *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999; HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons-Fundación Oriol-Urquijo, Madrid-Barcelona, 1998; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001; BANACLOCHE PALAO, C., *Transmisión de la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi-Thomson Company, Cizur Menor, 2002. Desde una perspectiva más general de los beneficios tributarios debe mencionarse a PASTOR DEL PINO, M.C., “Control de constitucionalidad en el uso del tributo con fines extrafiscales”, *Revista jurídica de la Región de Murcia*, núm. 41, 2009.

subjetivo de aplicación. En ambos impuestos, además, la exoneración se preveía, a diferencia de lo que ocurría con otros beneficios fiscales como los establecidos en relación con la vivienda habitual, sin fijarse una cuantía fija como límite absoluto máximo de la exoneración tributaria. También se aplicaban estos beneficios fiscales con independencia de la mayor o dimensión del patrimonio empresarial adquirido o poseído, por lo que podían aplicarse también a patrimonios muy elevados, al no establecerse tampoco limitación cuantitativa adicional alguna que derivara del tamaño de la empresa afectada (no se limitaba, pues, a las pequeñas y medianas empresas), pese a que el primer desarrollo reglamentario de la Ley del IP hizo surgir algunas dudas al respecto⁹.

También resultaba llamativo, en segundo lugar, que la configuración de estos beneficios fiscales en el ISD se hizo limitando su aplicación a las adquisiciones gratuitas por parte de determinados familiares cercanos al transmitente, tanto en las transmisiones *mortis causa* (a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, lo que a partir de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, se amplió a los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado, de no existir aquéllos) como en las transmisiones *inter vivos* (únicamente a favor del cónyuge, descendientes o adoptados), cuando se incorporaron después a este régimen fiscal favorable. Y es que no se entendía muy bien, en un contexto de un teóricamente pretendido tratamiento fiscal favorable de las actividades

⁹ En este sentido, la Exposición de Motivos del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, por el que se determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, señalaba: “El objetivo de esas exenciones es, al igual que la mayoría de las medidas tributarias contenidas en la Ley 22/1993 citada, favorecer la inversión empresarial, especialmente en el área de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) / Es en este sentido –se añadía-, por lo que sólo los empresarios individuales y las participaciones en PYMES resultan beneficiadas por la medida, pues en otras circunstancias se incurriría en un grave daño a la equidad tributaria”. No obstante, como se indicará después, el Tribunal Supremo confirmó la idea de que la regulación legal no limitaba la exención en el IP a las pequeñas y medianas empresas, pese a lo previsto en la Exposición de Motivos de la norma reglamentaria que, además, no se mantuvo en la regulación reglamentaria posterior de 1999.

empresariales, de su traspaso y de su continuidad, que sólo se previeran los beneficios fiscales en el ISD para la adquisición por familiares, y además unos determinados, y se dejaran fuera otras transmisiones, que a veces incluso son más oportunas dentro de la lógica empresarial¹⁰.

Además, en tercer lugar, esta delimitación del ámbito de aplicación de estos beneficios fiscales en torno a ciertos aspectos subjetivos de la realidad empresarial afectada, que recogía de manera expresa la ya mencionada Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 7/1996 al referirse a

las “empresas familiares”, fue trasladada poco tiempo después al propio IP cuando la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, introdujo la posibilidad de que los requisitos de un determinado porcentaje de participación en la entidad y de percepción de remuneraciones por funciones de dirección en dicha entidad se cumplieran dentro de un determinado grupo familiar y no sólo, como preveía inicialmente tras la Ley 22/1993, en la persona física sujeto pasivo del IP titular de las participaciones¹¹. Y precisamente esta introducción en la exención del IP, con consecuencias en el ISD aplicable a

¹⁰ En este sentido, señalaba HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, p. 385, que “la función social de la empresa no deriva de su transmisión al cónyuge o a los hijos, sino de la creación de riqueza y puestos de trabajo de modo estable. ¿Presenta una empresa heredada de un hermano o un tío soltero –se preguntaba– menos valor para el interés general que la adquirida por el cónyuge?”. También era crítico con la limitación de la reducción en el ISD a las transmisiones a determinados familiares ROZAS VALDÉS, “La transmisión...” (II), p. 16.

¹¹ En la redacción inicial del precepto, con la Ley 22/1993, se exigía una participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad que fuera superior al 20 por 100 [art. 4. Octavo. Dos c) de la Ley del IP]. Este porcentaje de participación, también desde la perspectiva individual del sujeto pasivo titular de las participaciones exentas, se redujo al 15 por 100 con la Ley 42/1994, de 30 de diciembre. Sin embargo, la Ley 13/1996, amplió la posibilidad de que el requisito de la participación mínima en el capital de la entidad se cumpliera por las personas integradas en el grupo familiar que la norma configuraba, puesto que desde entonces se exigió que “la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 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”. También entonces, en relación con el requisito que inicialmente se preveía sólo en relación con el sujeto pasivo titular de las participaciones exentas del ejercicio efectivo de “funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que presente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”, se introdujo la flexibilización de que 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”.

elementos patrimoniales a los que fuera aplicable tal exención, del grupo familiar en el que cumplirse los requisitos de participación y percepción de remuneraciones por funciones de dirección, así como también el establecimiento de unos determinados porcentajes de participación más acordes con grandes sociedades de capital que con pequeñas o medianas empresas con forma societaria, hicieron que este régimen pareciera más pensado en favorecer a grupos empresariales familiares de importante dimensión, perdiéndose en cierto sentido la idea que estaba detrás de su configuración primigenia, que era el de favorecer la realidad empresarial sin más, sobre todo aquella sobre la que giraban los documentos comunitarios que insistían en la necesidad de dar un tratamiento fiscal favorable, que era la relativa a las pequeñas y medianas empresas¹².

Finalmente, y en cuarto lugar, también podía considerarse como una cierta ruptura de las finalidades que legítimamente podrían perseguir estos beneficios fiscales, que en este caso se habría producido desde su configuración inicial con la Ley 22/1993, el condicionamiento de la exención en el IP, con su consiguiente efecto en la reducción del impuesto sucesorio cuando se produce la transmisión gratuita de los elementos del patrimonio empresarial, en que la actividad empresarial –desde la Ley 66/1997, también la profesional-, ejercida “de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo”, “constituya su principal fuente de renta”. Lo que fue entendido por el desarrollo reglamentario como que “al menos el 50 por 100” de la base imponible provenga de rendimientos netos de actividades económicas (art. 3.1 del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, y art. 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre).

¹² En este sentido, BANACLOCHE PALAO, Transmisión..., p. 46, cuando señalaba que el “control sobre la gestión y dirección del negocio” por parte de un grupo de parentesco, que es una de las características de la empresa familiar, “requiere de una participación mayoritaria en el capital cuando hablamos de una empresa de pequeña o mediana dimensión. No ocurre lo mismo respecto de grandes empresas que, al financiarse habitualmente en mercados organizados, tienen su capital mucho más atomizado y, consecuentemente, la posesión de un paquete accionario, no ya del 20 por 100, sino incluso del 5 por 100, resulta más que significativa”. También NAVARRO EGEA, *Incentivos...*, p. 41, había destacado que “la Ley del IP no establece un umbral de participación que permita definir la cartera como un “paquete de control””.

Esto podía traer consigo en muchos casos, como efectivamente ha ocurrido en la práctica, la pérdida de la exención en el IP –y también de la reducción en el ISD, de producirse la transmisión gratuita- en aquellos ejercicios en que la actividad empresarial tuviera pocos rendimientos o incluso pérdidas o en los que se produjera la enajenación de elementos patrimoniales generadores de una elevada ganancia

patrimonial en el IRPF. Además, curiosamente, esta condición de la principal fuente de renta se preveía para el empresario individual y no para los casos de participaciones en entidades, prevista para los supuestos de desarrollo de actividades empresariales bajo formas societarias, lo que suponía una evidente situación desventajosa de difícil justificación del empresario individual frente a los que actuaran empresarialmente, en el sentido previsto por la norma, a través de sociedades¹³.

¹³ De ahí que NAVARRO EGEA, *Incentivos fiscales...*, p. 12, considerara desde una perspectiva general que “se consagra un tratamiento desigualitario en detrimento de las pequeñas empresas y, muy en especial, de las que atraviesan etapas de crisis y baja productividad”. Y refiriéndose al requisito de la mayor fuente de renta exigido para los empresarios individuales y después de recoger algunos ejemplos para ilustrar mejor su valoración, puede concluir que “esta medida tributaria, lejos de favorecer a las pequeñas y medianas empresas, supone un beneficio para aquellas empresas que generan grandes beneficios y, sobre todo, para los grandes patrimonios familiares que permiten combinar el desarrollo de actividades individuales con un porcentaje mínimo de participación (del 15 al 20 por 100) en otras entidades, aunque los rendimientos derivados de esas actividades empresariales en comparación con los rendimientos generados por el ejercicio de funciones de dirección o de cualquier remuneración derivada de las participaciones en entidades no permitan calificar a los primeros como la principal fuente de renta del sujeto pasivo. De esta forma, la norma de exención ha transformado el IP en un tributo regresivo, en el que cuanto menor capacidad contributiva se pone de manifiesto en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional mayor es la carga tributaria que ha de soportar” (pp. 26-27). Véanse en la misma línea las consideraciones que se hacen en la p. 76. También es crítico desde una perspectiva constitucional HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, pp. 353-354, que alude al “efecto perverso” que puede producir el requisito de la principal fuente de renta: “si la empresa atraviesa dificultades económicas y sufre pérdidas, no constituirá la “principal fuente de renta” del contribuyente, por lo que dicha pérdida de capacidad económica implicará la pérdida de la exención. Se trata – concluye- de una lesión injustificada cuya única “explicación” radica en la

Semejantes deficiencias en la configuración normativa de beneficios fiscales a la adquisición de patrimonio empresarial han llevado en algún otro país de nuestro entorno a su declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional. En este sentido, merece ser destacada la inconstitucionalidad de parte de la regulación de los beneficios fiscales a la adquisición de determinados patrimonios empresariales en el ISD declarada recientemente por el Tribunal Constitucional Federal Alemán, en su sentencia de 17 de diciembre de 2014, que ha abierto una necesaria reforma normativa en este ámbito ¹⁴. Posiblemente, si la regulación española hubiera sido

objeto de cuestionamiento constitucional desde los mismos parámetros y criterios manejados por el tribunal alemán se hubiera llegado también a una declaración de inconstitucionalidad de parte de la normativa española. Y es que, sin poder entrar aquí en todos sus detalles¹⁵:

-¿no es cierto, en primer lugar, que el tratamiento desigualitario producido por la normativa española entre los adquirentes del patrimonio empresarial beneficiado y los adquirentes de un patrimonio no empresarial es enorme, lo que haría necesario, según el Tribunal Constitucional Federal alemán, un control de constitucionalidad de la

deficiente técnica legal que desea excluir de la exención a quienes desempeñan actividades empresariales o profesionales de manera “accesoria”. También es crítico con el establecimiento de este requisito sólo para el empresario individual y no para los que actúan a través de sociedades, considerando que se “establece un trato discriminatorio en perjuicio del empresario persona física que no parece basarse en ningún motivo razonable” (p. 355). Igualmente crítica es BANACLOCHE PALAO, *Transmisión...*, pp. 43-45, que encuentra otras discriminaciones, llegando a concluir que la exención en el IP y la reducción en el ISD “se convierten en medidas arbitrarias, generadoras de discriminaciones injustificadas y que no responden a la idea inicial de proteger la tenencia y transmisión de un cierto “modus vivendi””.

¹⁴ El Tribunal Constitucional Federal, siguiendo una práctica extendida en su jurisprudencia en materia tributaria, declara la incompatibilidad con la Constitución Alemana de los preceptos reguladores de estos beneficios fiscales, si bien mantiene su pervivencia y da un plazo al legislador hasta el 30 de junio de 2016 para que apruebe una nueva regulación (núm. marg. 285 y ss de la sentencia). En el verano de 2015 el Gobierno alemán ha aprobado ya un Proyecto de Ley de Adaptación del ISD a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal, que está siendo objeto en la actualidad de un amplio debate.

¹⁵ Ya se han publicado en Alemania bastantes comentarios sobre esta importante sentencia: SEER, R., “Überprivilegierung des Unternehmensvermögens durch 13 a, 13 b ErbStG -Zum Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12-“, *GmbHRundschau*, 2015, 113; SÖFFING, M., THONEMANN-MICKER, S., “Das BVerfG zur Erbschaftsteuer: Same Procedure as Every Time”, *Erbschaftsteuerberater*, 2005, 40; PILTZ, D.J., “Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG. Steine oder Brot?”, *Deutsches Steuerrecht*, 2015, 97; CREZELIUS, G., Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG. Erste steuersystematische Überlegungen, *ZEV*, 2015, 1; HAARMANN, W., “Das Urteil des BVerfG zur Erbschaftsteuer. Eine erste Einschätzung”, *BB*, 2015, 32; KAHLE, H., HILLER, M., EICHHOLZ, M., “Anmerkungen zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer”, *Deutsches Steuerrecht*, 2015, 183; HANNES, F., “Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG. Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge”, *ZEV*, 2015, 7; GECK, R., “Überlegungen zur Neuregelung des ErbSt aus Sicht der Beratungspraxis”, *ZEV*, 2015, 129; BLUMERS, W., “Folgerungen aus der BVerfG-Entscheidung v. 17.12.2014”, *Deutsches Steuerrecht*, 2015, 1286. También se recogen algunos comentarios críticos a la sentencia en ENGLISCH, J., “Das Eckwertepapier des BMF zur Erbschaftsteuerreform im Lichte der Vorgaben des BVerfG”, *Der Betrieb*, 2015, 637.

diferencia de trato –del respeto del principio de igualdad, en definitiva– más riguroso (no un simple control de la interdicción a la arbitrariedad, sino un estricto control de proporcionalidad)?¹⁶ Desde luego, esta conclusión es clara a la vista de la magnitud del beneficio fiscal (una reducción del 95 por ciento, según la normativa estatal, que en algunas Comunidades Autónomas puede llegar al 99 por ciento) y de los tipos de gravamen aplicables en el ISD (entre el 7 por ciento y el 34 por ciento, por lo que a la escala estatal se refiere), que incluso pueden convertirse en tipos efectivos de gravamen más elevados tras la aplicación de los correspondientes coeficientes multiplicadores, lo que ha llevado a que algunos hayan descrito tal diferencia de trato entre unos y otros como “lo que separa la nada del todo”¹⁷.

–¿no ocurre también en la normativa española, en segundo

lugar, que los beneficios fiscales a la adquisición del patrimonio empresarial, de acuerdo a su configuración en la normativa estatal, pueden aplicarse a elevadísimos patrimonios empresariales transmitidos que van más allá de las pequeñas y medianas empresas, lo que determina para estos supuestos, en la opinión del Tribunal Constitucional Federal alemán, un tratamiento fiscal favorable desproporcionado inadmisiblemente constitucionalmente, que exigiría para su conformidad con el principio de igualdad una previsión normativa específica en orden a que se justifique en el caso concreto la necesidad del disfrute de tan cuantiosos beneficios fiscales?¹⁸ Además de que esta es la conclusión a la que debe llevar una correcta interpretación de la normativa, en cuyo articulado no se limitan específicamente estos beneficios fiscales al ámbito de las pequeñas y medianas empresas, de modo directo o indirecto a través de alguna limitación cuantitativa¹⁹, se

¹⁶ Núm. marg. 127 y ss de la sentencia. Sobre estos distintos grados del control de constitucionalidad derivados del principio de igualdad en el ámbito tributario, con abundantes referencias a la doctrina y jurisprudencia alemanas, es imprescindible HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, pp. 23 y ss.

¹⁷ ROZAS VALDÉS, “La transmisión...” (II), p. 16. Insiste especialmente en la “desproporción de las medidas adoptadas para el fomento (...) de la empresa familiar (...)” ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad...*, p. 93.

¹⁸ Según señala el Tribunal Constitucional Federal en su síntesis inicial de principios de la sentencia, “es desproporcionado el privilegio de la adquisición gratuita del patrimonio empresarial en cuanto la exoneración recae fuera del ámbito de las pequeñas y medianas empresas, sin prever un control de necesidad”. Esta idea se desarrolla en los núm. marg. 170 y ss de la sentencia.

¹⁹ En este sentido, HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, p. 355, cuando señalaba que la exención del IP de las participaciones en entidades a primera vista “parece pensada para pequeñas empresas, pero no es necesariamente así, pues no se establece ninguna limitación relativa al importe total del capital o el volumen de negocios (aunque sí existe

trata de algo confirmado en la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012 (rec. 603, 2008, ponente D. José Antonio Montero Fernández), en relación con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones de entidades, rechazando así el criterio que había sostenido el Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 12 de diciembre de 2007 (rec. 823/2004), pese a la referencia a las PYMES que contenía la Exposición de Motivos del Real Decreto 2481/1994, que sin perjuicio de su carente valor normativo, no se correspondía con la regulación legal de la materia que, por tanto, no podía restringir o limitar²⁰;

-¿no es cierto también, finalmente, que la regulación normativa española ampara la práctica de ciertas planificaciones fiscales que posibilitan la aplicación de los beneficios fiscales a determinados supuestos en los que, sin embargo, no se cumplen las finalidades perseguidas con aquéllos, lo que puede llevar en determinadas ocasiones, según el novedoso y valiente criterio sostenido por el Tribunal Constitucional Federal alemán en la sentencia mencionada, a que el fin legal de la regulación exoneradora pierda su aptitud como razón de justificación del tratamiento desigualitario y, en consecuencia,

una limitación indirecta determinada por el porcentaje de participación)". En la misma línea, BANACLOCHE PALAO, *Transmisión...*, p. 40, cuando destacaba, en el ámbito de los beneficios fiscales en el ISD, la "posibilidad de que exista una empresa familiar de grandes dimensiones".

²⁰ En este sentido, puede señalar el Tribunal Supremo que "la alusión que se contiene en la Exposición de Motivos o Preámbulo del Real Decreto sobre que el objetivo sea favorecer a las pymes, no tiene base legal alguna, pues tal objetivo, que en definitiva significa una restricción a la exención legalmente contemplada, respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, ni se contiene en la Ley 22/1993, ni tampoco en la Ley de Presupuestos para 1984. Por tanto, ha de considerarse que se trata de un requisito, de una restricción, que se innova y añade, en todo caso, por el Real Decreto, debiendo significarse que además dicha innovación no se hace en el cuerpo de la norma, sino en la Exposición de Motivos o Preámbulo (...)". Por tanto, "formando parte de la norma los preámbulos o exposición de motivos, su valor jurídico no es dispositivo, sino simplemente interpretativo; mas cuando como sucede en este caso, la razón que se recoge en el preámbulo para restringir la exención contenida en la Ley, no tiene base real alguna, sino que responde a un criterio, que huérfano de base objetiva, es meramente voluntarista, excediéndose de los límites que la ley a la que debe desarrollar marca, por lo que ni tan siquiera en este caso cabe otorgarle este valor interpretativo, por lo que sólo cabe atender a los requisitos contenidos en el cuerpo de la norma (...)" (FJ. 3º).

convierta en inconstitucional la propia norma reguladora del beneficio fiscal?²¹ Precisamente esta es la opinión de personas muy cercanas a la práctica del asesoramiento fiscal en España que se han referido al “cobijo de grandes patrimonios bajo el manto de la empresa familiar”, lo que se ha logrado mediante “la picaresca, junto a una legislación deficiente”, que han “provocado que importantes patrimonios inmobiliarios y/o mobiliarios, fundamentalmente los primeros, cumplan literalmente los requisitos para ser considerados como empresa familiar”, en una “interpretación literal” de la normativa, que, sin embargo, “desborda el verdadero espíritu de la ley”²².

Sin embargo, lo cierto es que la regulación actual de estos beneficios fiscales a la adquisición gratuita de determinados patrimonios empresariales en el ISD sigue vigente y sólo una sustancial reforma de los mismos, por ejemplo, en la línea marcada por el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, permitirá tener una regulación del impuesto sucesorio en este ámbito más acorde con las exigencias constitucionales²³. De ahí que lo que se siguen planteando en la actualidad en torno a estos importantes beneficios fiscales en el impuesto sucesorio son problemas derivados de la interpretación de una normativa que además de compleja y llena de

²¹ “Una ley tributaria es inconstitucional –recoge el Tribunal Constitucional Federal en su síntesis inicial de los principios de la sentencia– cuando permite planificaciones fiscales, con las que pueden ser obtenidas desgravaciones tributarias que no deben justificarse desde el punto de vista de su finalidad y del derecho a la igualdad”. Esta idea se desarrolla en los núm. marg. 253 y ss de la sentencia.

²² LÓPEZ CASASNOVAS, G. y DURÁN-SINDREU BUXADE, A., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”, *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, enero de 2008, p. 8.

²³ En este *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, de febrero de 2014, pp. 240-253, se proponen importantes modificaciones en el ISD frente a su regulación actual (entre otras, mínimo exento fijado para todo el territorio de régimen común, simplificación de los grupos de parentesco, tipos más reducidos, entre el 11 % y el 5 %, decrecientes en función de la mayor proximidad del parentesco). En cuanto a la hoy vigente reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, la reforma propuesta puede sintetizarse en lo siguiente: mantenimiento de la misma “para garantizar la continuidad del negocio”; entendimiento de la empresa familiar, en cuanto entidad a cuyas participaciones se aplica la reducción, “aquella en la que más del 50 % de la propiedad esté en manos de familiares de primer y segundo grado del causante”; y, el establecimiento de unos límites más reducidos de la reducción, ya que el “valor de la reducción no debería superar entre el 50 % y el 70 % de la base liquidable, calculada previo descuento de mínimo de exención”. De acuerdo a la información publicada en la prensa especializada, en alguna de las versiones iniciales del informe, parece que la propuesta era mas “drástica”, pues se proponía “suprimir, prácticamente, todas las reducciones empresariales”. Véase *Expansión*, de 22 de enero de 2014.

ciertas incoherencias con los fines que parece perseguir, adolece de algunas imprecisiones que se derivan en muchos casos de la precipitación que estuvo presente en alguno de los momentos en que estas normas fueron introducidas o modificadas, así como también de los problemas que genera en ocasiones la utilización de remisiones a las normas de otro impuesto. Estas remisiones normativas determinan la necesidad de integrar la regulación de un impuesto con la normativa de otro, en un contexto, sin embargo, en el que se trata en todo caso de impuestos que no son idénticos, ni en su fundamento o justificación, ni en cuanto al régimen jurídico concreto aplicable a determinadas cuestiones, lo que se debe precisamente muchas veces a esa diversidad de razón de ser de una u otra figura tributaria²⁴.

Precisamente en este contexto se sitúa la problemática que se plantea en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 (rec. 171/2014, ponente D. Manuel Martín Timón), que será objeto de nuestra atención. Si hemos realizado esta extensa introducción es porque no

conviene perder de vista en ningún momento el contexto más amplio en el que se insertan los distintos problemas que suscita la interpretación de la normativa reguladora de estos beneficios fiscales a la adquisición gratuita de bienes y derechos necesarios para el ejercicio de actividades económicas o de determinadas participaciones en entidades. En la resolución, a través de una adecuada interpretación de la norma, de cada uno de estos problemas, deberá tenerse presente ese contexto, tanto desde la perspectiva general de la situación real de la imposición sobre las sucesiones y donaciones en España como desde la perspectiva más específica de dichos beneficios fiscales que también han de ser contemplados evitando una simple visión muy apegada a los detalles de su prolija y compleja regulación.

II. DELIMITACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

La problemática que se suscita en el supuesto enjuiciado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 es muy conocida por

²⁴ Una completa visión de los múltiples problemas que suscitan estos beneficios fiscales, con una exhaustiva recepción de la doctrina administrativa y jurisprudencia existente al respecto, puede verse en ADAME MARTÍNEZ, F., *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

aquellos que estén cerca del estudio y aplicación práctica de los beneficios fiscales en el ISD a la adquisición gratuita de bienes y derechos necesarios para el ejercicio de actividades económicas o de determinadas participaciones en entidades²⁵. Y puesto que se trata de una cuestión que había obtenido respuestas diferentes tanto en los estudios sobre la materia como en la aplicación administrativa y jurisprudencial, adquiere gran trascendencia que por primera vez el Tribunal Supremo haya entrado en el debate, y lo haya hecho resolviendo un recurso de casación para la unificación de doctrina: se trata del recurso 171/2014, interpuesto contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 31 de mayo de 2013 (rec. 170/2011), en el que se ofrecen como sentencias de contraste las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de marzo de 2012 (rec. 302/2009) y de 21 de enero de 2013 (rec. 412/2010).

Y el Tribunal Supremo, efectivamente, entra a resolver en el fondo del asunto, puesto que existe "la precisa identidad entre la

sentencia impugnada y las traídas a este recurso para que sirvan a su finalidad de contraste, sin que las partes recurridas planteen controversia sobre ello" (FJ. 4º).

El punto de partida debe ser el de la normativa aplicable, constituida por el art. 20. 2 c) de la Ley del ISD, que regula una reducción de la base imponible aplicable a estos supuestos, lo que se hace, en la redacción vigente en el momento de fallecimiento del causante en el supuesto objeto de enjuiciamiento (18 de enero de 2003), que coincide con la actual, del siguiente modo:

"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 artículo 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

²⁵ Además de los que se irán citando, se analiza esta cuestión en BANACLOCHE PALAO, *Transmisión...*, p. 88 y ss; NAVARRO EGEA, M., "Tratamiento fiscal de las empresas familiares en la Ley del ISD", en SÁNCHEZ RUIZ, M. (Coord.), *Régimen jurídico de la empresa familiar*, Thomson Reuters-Civitas, Madrid, 2010, p. 243; y, ADAME MARTÍNEZ, *Beneficios fiscales...*, p. 232 y ss.

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”²⁶.

La duda que plantea aquí la interpretación y aplicación de este precepto es la relativa al valor o importe sobre el que se ha de aplicar esta reducción del 95 por ciento cuando el objeto de la adquisición gratuita *mortis causa* son las “participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el

Patrimonio”. Sobre esta cuestión versaba la discrepancia, que posteriormente se convirtió en conflicto ante los Tribunales Económico-Administrativos y Tribunales de Justicia, entre los sujetos pasivos del ISD y la Administración Tributaria autonómica. Para apreciar más claramente la relevancia práctica de la problemática planteada y las consecuencias de seguir una u otra alternativa en la interpretación del precepto, fijémonos en los datos que nos aporta el supuesto de hecho enjuiciado por la sentencia del Tribunal Supremo.

“En el presente caso –nos narra el Tribunal Supremo–, los herederos aplicaron en la base imponible del Impuesto la reducción del 95% del valor de las participaciones de la sociedad “Sucesores de A.Solana, S.A.”, de las que era titular el causante.

En cambio –continúa el alto Tribunal–, el acuerdo de liquidación aplicó el beneficio fiscal no sobre el valor total de las acciones, sino únicamente en un determinado porcentaje, como consecuencia de no encontrarse afectos a una actividad

²⁶ También esta problemática se plantea en relación con la reducción aplicable a las adquisiciones gratuitas *inter vivos* de estas participaciones de entidades, que es regulada en el apartado 6 de este art. 20 de la Ley del ISD, si bien centraremos nuestra atención en las adquisiciones *mortis causa*.

económica la totalidad de los elementos patrimoniales titularidad de la entidad sobre cuyas participaciones se pretendía la reducción. Por ello, el porcentaje se determinaba teniendo en cuenta la proporción de activos necesarios para el ejercicio de la actividad, minorado en el importe de las deudas derivadas de la misma, en relación con el patrimonio neto de la sociedad”.

Lo que hizo la Administración Tributaria con este modo de proceder -debe aclararse- fue trasladar a la reducción del 95 por ciento en el ISD que estaba aplicando la idea que está prevista en la regulación de la exención en el IP para esas mismas participaciones en entidades. Lo que podría tener su fundamento, sin entrar ahora en mayores detalles, en que el propio art. 20. 2 c) de la Ley del ISD establece el beneficio fiscal, como hemos visto, en relación a las “participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”.

En concreto, la idea de la exención en el IP a que hacemos referencia que se habría trasladado por la Administración Tributaria a la reducción de la base imponible del ISD está recogida en el último párrafo

del art. 4. Ocho. Dos de la Ley del IP, que en su redacción vigente en el momento de fallecimiento del causante en el supuesto enjuiciado, que en este caso no coincide exactamente con la actual, preveía lo siguiente: “La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno 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”.

El art. 6. 1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, en ejercicio de la habilitación legal para el desarrollo reglamentario de las “condiciones que han de reunir las participaciones en entidades” (art. 8. Tres de la Ley del IP), reitera esta misma idea, si bien refiere la determinación de la proporción respecto al valor del patrimonio neto de la entidad a “los activos afectos al ejercicio de una actividad económica”, también “minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma”.

Con esta fórmula de cálculo, como expone ADAME MARTÍNEZ, “se pretende garantizar que la exención se proyecte justamente sobre los

elementos patrimoniales afectos a la actividad económica que cumplan las exigencias legales a través de un mecanismo que permita precisar la parte de patrimonio de la entidad necesaria para el ejercicio de la actividad²⁷. Se trata así de equiparar el tratamiento frente a la exención del IP del que realiza la actividad empresarial o profesional de modo individual, que sólo tiene derecho a la exoneración de “los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”, y del que lleva a cabo el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a través de formas jurídicas societarias: también aquí se logra la exclusiva exención –indirectamente– de los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de dichas actividades, computando la proporción que supone el valor de dichos bienes –minorado por sus deudas correspondientes– respecto del valor total del patrimonio neto de la entidad; se excluye, por tanto, la parte del valor de las participaciones en estas entidades que pudiera corresponder a bienes o derechos no afectos a las actividades económicas que realiza la entidad.

Puesto que en el supuesto enjuiciado no todos los bienes y

derechos de la entidad cuyas participaciones habían sido transmitidas por herencia a los hijos del fallecido estaban afectas a las actividades económicas realizadas por la entidad, en aplicación del criterio de la Administración Tributaria, la reducción del 95 por ciento no podía aplicarse sobre el valor total de dichas participaciones. Por el contrario, la reducción debía aplicarse, siguiendo el criterio administrativo, sólo en relación con una parte de dicho valor. Y para determinar la parte de dicho valor sobre la que aplicar la reducción del 95 por ciento debía calcularse un porcentaje, que sería el que reflejaría la proporción entre el valor de los bienes y derechos afectos a la actividad económica de la entidad, minorado con las deudas correspondientes, y el valor total del patrimonio neto de dicha entidad.

En el supuesto enjuiciado la Administración Tributaria autonómica fijó dicho porcentaje en el 40,14 por ciento. Por tanto, el importe de la reducción inicialmente aplicada por el contribuyente, puesto que lo hizo sobre el valor total de las participaciones adquiridas, fue minorado en más de la mitad. Esto se derivaba de los siguientes cálculos y datos que nos muestra la sentencia²⁸:

²⁷ ADAME MARTÍNEZ, *Beneficios fiscales...*, p. 241. Véase también CALVO VÉRGEZ, J., *Régimen fiscal de la empresa familiar*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 109.

²⁸ Sobre los pasos para llevar a cabo la cuantificación del beneficio fiscal aplicando la regla de proporcionalidad, aunque en el IP, véase VAQUERA

-el valor total de los activos de la entidad era de 3.023.847,93 euros;

-la determinación del valor del patrimonio afecto a la actividad se hizo a partir de la exclusión del valor de aquellos bienes o derechos no afectos: no se consideraban afectos a la actividad económica de la entidad ni "las participaciones en Villanueva de Inversiones SICAV" (por un importe de 1.006.182,31), ni "las inversiones financieras temporales constituidas por acciones del BBVA y dos fondos de inversión de la misma entidad, Fondo de inversión BBVA CASH y BBVA TESORERIA FIM" (por un importe conjunto de 751.460,75)²⁹; por tanto, el valor total de los bienes y derechos no afectos ascendía a 1.757.642,06 euros;

-esta exclusión del valor de los bienes y derechos no afectos llevaba a una valoración del patrimonio sí afecto a la actividad económica de la entidad por el resto: 1.266.205,87;

-no obstante, de este valor del patrimonio afecto había que minorar las deudas derivadas de la actividad económica que ascendían al importe de 87.475,39; lo que conducía a un patrimonio neto afecto de 1.178.730,48 euros;

-el valor total del patrimonio neto se calcula minorando el valor total de los activos de la entidad con las deudas derivadas de la actividad económica: $3.023.847,93 - 87.475,39 = 2.936.372,54$ euros;

-se podía así ya calcular el porcentaje de los bienes y derechos afectos respecto del total del

GARCÍA, A., *Régimen tributario de la empresa familiar*, Dykinson, Madrid, 2004, p. 144; y, ADAME MARTÍNEZ, *Beneficios fiscales...*, p. 241.

²⁹ "La no consideración de activos afectos de la participación en una SICAV y de las inversiones financieras temporales –señala la sentencia– se justificaba a partir del objeto social de la entidad (vinculado a la fabricación y comercialización de artículos de joyería, bisutería y artículos de regalo, adquisición, fabricación y venta de artículos de juguetería y compraventa de inmuebles, planificación, promoción y realización de urbanizaciones y edificaciones) y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, según el cual se consideran afectos a una actividad económica, los inmuebles en los que se desarrolla la actividad, los destinados a los servicios socioculturales del personal al servicio de la actividad y cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos".

patrimonio neto de la entidad:
 $1.178.730,48 / 2.936.372,54 = 40,14$
por ciento.

La aplicación de este porcentaje del 40,14 por ciento sobre el valor de las acciones adquiridas por uno de los hijos, cuya liquidación del ISD dio lugar a las reclamaciones y recursos que acaban en la sentencia del Tribunal Supremo objeto de nuestra atención (D. Evaristo es su nombre, según los datos aportados por la sentencia), condujo a un importe de la reducción por la adquisición de participaciones en entidades fijada por la Administración Tributaria autonómica de 254.890,25 euros³⁰.

Esto supuso, en la liquidación administrativa dictada, una deuda tributaria a ingresar por el sujeto pasivo de 155.828,44 euros.

Por tanto, los detalles expuestos del supuesto enjuiciado muestran de forma muy clara tanto la importante dimensión económica de los efectos de la aplicación de esta reducción en el ISD por la adquisición de determinadas participaciones en entidades, como la elevada cuantía de deuda tributaria que estaba en juego en función de resolver la problemática suscitada en un sentido u otro: la aplicación de la reducción sobre el

³⁰ La sentencia nos muestra los detalles de la liquidación del modo siguiente: "En consecuencia, resulta un valor para cada una de las 1.200 acciones de 2.446,977117 €. Conforme a las disposiciones testamentarias, cada uno de los hijos herederos adquiere 276 acciones en pleno dominio, por lo que el valor bruto de las acciones adquiridas es de 675.365,69€, siendo a su vez, el valor del elemento afecto a la actividad, en la parte que corresponde a cada hijo, de 675.365,69€X 40,14%= 271.091,79€. A su vez, el valor neto de la inversión ha de cifrarse en el resultado de minorar del bruto el importe de los gastos y deudas de la herencia imputables a ese valor íntegro de la base de cálculo de la reducción. En el presente caso, el importe total de las deudas y gastos es de 17160,70 € para cada heredero y ascendiendo la porción íntegra a 1.669.661,68 €, se calcula la cantidad de 2.786,16 euros (el 1,027795%) como el importe a deducir de la inversión íntegra objeto de reducción, de lo que resulta una base neta de inversión de 271.091,79€-1786,27€ = 268.305,52€, lo cual lleva a calcular el importe a deducir de la base imponible como reducción en 95%, es decir, 268.305,52X 0,95= 254.890,25 euros". Sin poder extendernos mucho al respecto, puede apreciarse que en la liquidación se siguió el criterio que prevalecía en la interpretación administrativa de que la reducción del 95 por ciento en las transmisiones *mortis causa* debía aplicarse a una base de cálculo, para cuya determinación debía minorarse el valor de los bienes y derechos adquiridos no sólo con las deudas correspondientes a dichos bienes y derechos, sino también con la parte proporcional correspondiente de las deudas generales de la herencia. Por tanto, se trataba de un problema general en relación con la base de cálculo de la reducción y que no se daba sólo en el caso aquí enjuiciado de adquisición de participaciones en entidades, en cuyo patrimonio hubiera bienes y derechos no afectos. Esta interpretación administrativa fue rechazada después por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. 6739/2004, ponente D. Emilio Frías Ponce), reiterándose este mismo criterio con posterioridad en su sentencia de 6 de febrero de 2014 (rec. 1451/2003, ponente D. Manuel Martín Timón). De este modo, no confirma el criterio interpretativo de la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos, pues la Ley habla del valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades como un valor separado y calculado con independencia del resto de la base, de forma que la reducción se practica sobre él, no sobre la parte proporcional que suponga, sobre la base, el neto de la empresa, negocio o participación. En su opinión, imputar un porcentaje de las deudas y gastos generales sin que aparezcan ligados a la empresa, supondría no aplicar una reducción en un 95 por 100 del valor de la empresa incluido en la base, como señala la Ley, sino una reducción en un 95 por 100 de la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la empresa. Este criterio había sido defendido en la doctrina por FALCÓN Y TELLÁ, R., "Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1999, pp. 7-8. Sobre esta problemática, véase ADAME MARTÍNEZ, *Beneficios fiscales...*, pp. 362 y ss.

valor total de las participaciones adquiridas (es decir, sobre el 100 por ciento de su valor); o la aplicación de la reducción sobre la parte del valor de las participaciones adquiridas que corresponde a la proporción entre los bienes y derechos afectos, minorados por las correspondientes deudas, y el patrimonio neto de la entidad (el 40,14 por ciento, según lo fijado por la Administración Tributaria).

El Tribunal Supremo va a confirmar el criterio de la Administración Tributaria, que fue el que sostuvo el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en la sentencia recurrida. No se acepta de este modo el criterio que contenían las dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que se ofrecieron como contraste en el recurso de casación para unificación de doctrina que es, por tanto, desestimado. Y esto lo hace, en nuestra opinión, de forma correcta.

Puesto que esta es la conclusión a la que puede llegarse, según nuestro parecer, a partir de una interpretación adecuada del art. 20. 2 c) de la Ley del ISD. En concreto, porque debe rechazarse una simple interpretación literal de este precepto, debiéndose recurrir, por el contrario, a una interpretación sistemática y finalista de esta norma, en conexión con el precepto regulador de la

exención del IP para estas mismas participaciones en entidades, al que se remite expresamente, además, la propia norma del ISD.

Justifiquemos nuestra postura a continuación, teniendo presente también los criterios manejados en relación con esta problemática en la aplicación administrativa y jurisprudencial de aquel precepto.

III. INTERPRETACIÓN LITERAL

1. Fundamento y resultado

La literalidad del precepto específico regulador del beneficio fiscal en el ISD nos lleva a entender que la reducción del 95 por ciento se aplicaría sobre el valor de las participaciones adquiridas *mortis causa* de forma gratuita, sin que dicho valor a efectos de ser la base de cálculo sobre la que aplicar la reducción tuviera que minorarse teniendo en cuenta la proporción del valor de los bienes afectos a la actividad económica –también minorados por las deudas correspondientes- respecto del valor del patrimonio neto de la entidad.

En este sentido, en un lugar avanzado del extenso párrafo de la letra c) del apartado 2 del art. 20 de la Ley del ISD se alude a la aplicación de una reducción en la base

imponible, que es “del 95 por 100 del mencionado valor”, es decir, del “valor (...) de participaciones en entidades” “incluido” “en la base imponible de una adquisición *mortis causa*”, que es el que se menciona con anterioridad al comienzo de ese mismo párrafo. Y es evidente que el valor de unas participaciones en entidades que se incluye en la base imponible de una adquisición *mortis causa* es aquel que resulta de la regla de valoración en este impuesto correspondiente a dichas participaciones, que es la relativa al “valor real” que, en su caso, podría verse minorado por las deudas conectadas directamente con dichas participaciones. Por tanto, es este valor de las participaciones adquiridas, a incluir en la base imponible del impuesto sucesorio en una adquisición *mortis causa*, aquel que se señala por la norma como base sobre la que aplicar la reducción del 95 por ciento.

El tenor literal de la norma, sin embargo, también hace referencia a que las participaciones en relación con las cuales es de aplicación este beneficio fiscal en el ISD, consistente en una reducción del 95 por ciento, son las “participaciones de entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del

Impuesto sobre el Patrimonio”. Y de ello se ha deducido en ocasiones, también desde la perspectiva de una supuesta interpretación literal del precepto, que la reducción del 95 por ciento en el ISD se aplicaría no sobre el valor –sin más– de las participaciones adquiridas, sino sobre el valor o importe exento en el IP de dichas participaciones.

Desde nuestro punto de vista, la interpretación literal del precepto no permite llegar a ese resultado interpretativo. Porque la referencia que hace la norma a las “participaciones de entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio”, es decir, a las participaciones a las que se aplica la exención en el IP, no es para indicar el valor o el importe sobre el que se ha de aplicar el porcentaje de reducción del 95 por ciento, en cuanto base de cálculo de dicha reducción. La mención que realiza el precepto a las participaciones a las que se aplica la exención del IP es para indicar que el valor incluido en la base imponible de una adquisición *mortis causa*, que es aquel al que según la literalidad de la norma, como hemos visto, se aplica la reducción del 95 por ciento, es el relativo a determinadas participaciones y no a cualesquiera:

aquellas a las que es de aplicación la exención del IP.

Además, debe señalarse que si el precepto regulador del beneficio fiscal en el ISD hubiera establecido, aunque entendemos que no lo ha hecho desde una interpretación literal del mismo, que la reducción del 95 por ciento en el impuesto sucesorio debiera aplicarse sobre el valor o importe exento en el IP de las participaciones adquiridas *mortis causa*, lo habría hecho con una importante incorrección técnica. Esto encuentra su explicación en algo que no debe olvidarse en ningún momento: el valor de las participaciones en el IP –sea el valor, en general, de unas participaciones o sea el valor o importe exento de unas participaciones, al cumplirse los requisitos de una exención previstos por su normativa específica- no coincide con el valor de las participaciones –a las que se aplique o no un determinado beneficio fiscal- en el ISD; porque en el primer impuesto

se aplican las reglas específicas de valoración previstas en los arts. 15 y 16 de la Ley del IP (sin entrar aquí en las dudas que se han planteado en relación con las participaciones en sociedades cotizadas que cumplen los requisitos de la exención³¹), mientras que en el segundo es de aplicación la regla del valor real (art. 9 de la Ley del ISD)³².

2. La primera razón empleada por el Tribunal Supremo

Desde esta perspectiva, podría valorarse críticamente la primera razón empleada por el Tribunal Supremo que le permite “llegar a la conclusión de que la doctrina correcta es la que mantiene la sentencia impugnada” (FJ. 4º): aplicación de la reducción del 95 por ciento sobre la parte del valor de las participaciones que corresponde a la proporción del valor de los bienes necesarios para el ejercicio de la actividad económica, minorado por las deudas correspondientes, respecto del valor

³¹ Sobre esta problemática, véase VAQUERA GARCÍA, *Régimen tributario...*, pp. 145 y ss; LUCHENA MOZO, *Fiscalidad...*, pp. 132 y ss; PÉREZ-FADÓN, J., *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, 2ª ed., Ciss, Valencia, 2008, pp. 84 y ss; y, ADAME MARTÍNEZ, *Beneficios fiscales...*, pp. 242 y ss. En cuanto a la valoración de las participaciones en el IP, véase MERINO JARA, I., en SIMÓN ACOSTA, E. (Coord.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 1717 y ss.

³² Destaca particularmente las distintas reglas de valoración en el IP y en el ISD BANACLOCHE PALAO, *Transmisión...*, p. 88.

total del patrimonio neto de la entidad. Aunque esta valoración crítica podría hacerse, debemos precisar, si es que detrás de esta razón utilizada por el Tribunal Supremo está una interpretación literal de la norma cuestionada, como así parece ser.

El Tribunal Supremo afirma, como primera razón para confirmar la doctrina de la sentencia recurrida y rechazar la alegada por el recurrente, que "para que tenga lugar la bonificación en el Impuesto de Sucesiones, es necesario que en la base imponible del mismo se incluyan "participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/ 1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ", añadiéndose el requisito de que permanezcan en poder del heredero un plazo mínimo de diez años". "En la medida en que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio –añade- se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del principio de proporcionalidad -este particular se da por supuesto en la sentencia de contraste-, es claro que debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones la misma regla y criterio" (FJ. 4º).

Está en lo cierto el Tribunal Supremo, en nuestra opinión, cuando considera que las participaciones que dan derecho a una reducción en la base imponible del ISD son aquellas participaciones a las que se aplica la exención del IP y esto se deriva claramente de la letra de la norma reguladora del beneficio fiscal en el ISD. Pero no es cierto, únicamente desde la literalidad de esta última norma, que en el beneficio fiscal en el ISD se aplica "el principio de proporcionalidad" que está presente en el IP –utilizando los términos empleados por el Tribunal Supremo- por esa referencia en la específica norma del impuesto sucesorio a las participaciones a las que se aplica la exención del IP.

Desde nuestro punto de vista, la remisión expresa y específica de la norma del ISD a las normas del IP (situándonos, por tanto, en el ámbito de una interpretación literal del precepto) es únicamente a efectos de identificar cuáles son las participaciones que dan derecho al beneficio fiscal en el ISD y, por tanto, aquellas que determinan el "sí" (el "an") del beneficio fiscal y que de concurrir en el caso particular, generan el despliegue de un determinado efecto desgravatorio en este impuesto, cuyo contenido o extensión no vendría determinado directamente por esa remisión: serán

aquellas participaciones a las que se aplica la exención en el IP, para lo cual es relevante la actividad desarrollada por la entidad que ha de ser económica y no de mera gestión de patrimonio –a estos efectos, también la norma dota de relevancia a la composición de su activo-, el porcentaje de participación del titular de dichas participaciones o del grupo familiar en el que se integre y las remuneraciones percibidas por aquél o por alguno de los integrados en aquel grupo familiar por funciones de dirección desempeñadas efectivamente, todo en los términos del art. 4. Ocho. Dos de la Ley del IP (salvo el último párrafo).

La norma reguladora de la reducción en el ISD, sin embargo, no realiza remisión expresa y específica alguna, según nuestro parecer, a la regulación en el IP de la “cuantía” (del “quantum”) de la exención en ese impuesto, que se encuentra en el último párrafo del art. 4. Ocho. Dos de la Ley del IP, lo que habría hecho precisamente para identificar la propia “cuantía” (el “quantum”) del beneficio fiscal en el impuesto sucesorio. La regulación en el ISD identifica de modo expreso una parte de los elementos de cuantificación de ese beneficio fiscal, el porcentaje de reducción (el del 95 por ciento). Y la otra parte de los elementos de cuantificación de la reducción, la base

de cálculo sobre la que aplicar el porcentaje del 95 por ciento, es regulada, desde la literalidad del precepto, por la propia norma (el valor de las participaciones incluido en la base imponible de la adquisición *mortis causa*, de acuerdo a lo que señalamos con anterioridad), sin que en relación con este aspecto, por tanto, exista una remisión expresa y específica a la regulación del IP.

IV. INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA Y FINALISTA

1. Fundamento y resultado

Cuestión diferente es que esa literalidad del precepto regulador del beneficio fiscal en el ISD, que lleva a situar la base de cálculo sobre la que aplicar la reducción del 95 por ciento en el valor real de las participaciones adquiridas *mortis causa*, partiendo de que son unas participaciones a las que es de aplicación la exención del IP al cumplir los requisitos de actividad y composición del activo de la entidad y los de participación y remuneraciones por funciones directivas del que fue titular de las participaciones y después fallece transmitiendo las mismas a determinados familiares (o de uno de los integrantes del grupo familiar, en los términos previstos por la normativa del IP), deba ser necesaria y terminantemente la que prevalezca en la interpretación de la

norma. Porque junto a la interpretación literal de una norma existen también otros elementos interpretativos, en este caso, los relativos a la interpretación sistemática y a la interpretación finalista o teleológica, con los que en ningún caso, debe precisarse, se estaría realizando una aplicación analógica de la norma, que no sería admisible en este ámbito de las exenciones y los beneficios fiscales (art. 14 de la Ley General Tributaria)³³.

Además, en el ámbito de la problemática aquí suscitada, en nuestra opinión, existen fundadas razones para que sean estos elementos sistemáticos y finalistas los que deban prevalecer en la interpretación de la norma cuestionada, lo que conduce a una conclusión distinta a la derivada de la simple literalidad de la norma: la reducción del 95 por ciento deberá

aplicarse sobre la parte del valor de las participaciones que corresponda a la proporción del valor de los bienes necesarios para el ejercicio de la actividad económica de la entidad, minorado por las correspondientes deudas, respecto al valor total del patrimonio neto de dicha entidad.

En este sentido, estaba totalmente en lo cierto ROZAS VALDÉS cuando refiriéndose a la reforma de la imposición patrimonial que fue introduciendo de forma sucesiva en el tiempo estos beneficios fiscales en el IP y en el ISD, señalaba que “tiene una unidad conceptual y jurídica que hace imposible explicarla desagregadamente”³⁴. Esta era también esencialmente la misma idea que estaba detrás de las afirmaciones de NAVARRO EGEA cuando algún tiempo después señalaba que aunque “se trata de medidas dotadas de absoluta autonomía que se insertan en impuestos de diverso fundamento,

³³ En este sentido, sin embargo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 31 de octubre de 2008 (rec. 58/2007, ponente D. Mercenario Villalba Lava), cuando señalaba que “no cabe la analogía en el ámbito del Derecho Tributario y las exenciones o reducciones lo son los que aparecen en los tributos en los que están establecidos / Efectivamente –añadía-, el art. 31 de la C.E. se refiere a un sistema tributario justo, y ciertamente puede ser lógico y coherente lo que preconiza la Administración Gestora, pero nuestro sistema tributario es el que es, no el que pueda entenderse más justo o adecuado por la Administración o los particulares / El establecimiento de gravámenes o las bonificaciones o reducciones –señalaba también-, son establecidas por Ley y nuestra C.E. de 1978 pone especial cuidado en los arts. 31 y 153 de señalar que son exactamente los que con norma de tal rango están establecidos”.

³⁴ ROZAS VALDÉS, “La transmisión...” (I), p. 14.

su estudio conjunto queda justificado, puesto que responden a un mismo espíritu, existiendo continuas remisiones normativas entre los (...) impuestos”³⁵.

Pues bien, las mismas razones que llevaban a estos autores a explicar o estudiar, desde el punto de vista didáctico o expositivo, conjuntamente y no de forma separada, ambos grupos de regulaciones de beneficios fiscales, las del IP y del ISD, en cuanto a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de actividades económicas y a determinadas participaciones en entidades, que son también el reflejo patrimonial de una actividad económica que se desarrolla a través de formas jurídicas societarias, deben conducir a una interpretación sistemática de las mismas, a la luz de una misma línea de finalidades que está detrás de las mismas.

Existen, además, dos circunstancias que corroboran, en nuestra opinión, la necesidad de dar

prevalencia en este caso a la interpretación sistemática y finalista, en una contemplación conjunta de la normativa del IP y del ISD, frente a la derivada de una simple toma en consideración de la letra de la norma de este último impuesto.

Por un lado, el indudable anclaje del beneficio fiscal en el ISD en el propio beneficio fiscal del IP, que en cierto sentido toma como antecedente o requisito previo, con independencia de las consideraciones críticas que pudieran hacerse a este proceder³⁶. Aunque la literalidad de la norma concrete dicho anclaje únicamente, según hemos visto, en las participaciones que dan derecho a la aplicación de ambos beneficios fiscales, consideradas en sí mismas, y únicamente, por tanto, desde la óptica de los requisitos de la actividad desarrollada por la entidad y de la participación y de las remuneraciones por funciones directivas que han de concurrir en alguno de los integrantes del grupo de sujetos previsto por la Ley del IP.

³⁵ NAVARRO EGEA, *Incentivos...*, pp. 9-10.

³⁶ En este sentido crítico, por ejemplo, la intervención de LEJEUNE VALCÁRCEL como experto ante la Comisión de Hacienda en el Senado, para la redacción de un *Informe sobre la problemática de la empresa familiar*, para el que “vincular la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones a la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es una técnica jurídica disparatada (...)” (Boletín Oficial de las Cortes Generales, serie I, núm. 312, de 23 de noviembre de 2001). Véase BANACLOCHE PALAO, *Transmisión...*, p. 31, que pone de relieve las cuestiones difíciles de resolver que se han suscitado en relación con la necesidad de conciliar los devengos del IP y del ISD.

Y también nos lleva a una necesaria interpretación sistemática y finalista del precepto del ISD, por otro lado, la circunstancia derivada de la inserción de la disposición aquí cuestionada en el marco de una serie de modificaciones normativas que se fueron llevando a cabo de forma sucesiva en el tiempo tanto en el ámbito del IP como en el ámbito del ISD, pero que lo hicieron en bastantes aspectos de forma imprecisa e incoherente. Esto se debió posiblemente a una cierta precipitación en la elaboración de las normas en ocasiones y a los cambios de concepción en cuanto a la realidad empresarial, profesional y societaria a la que se pretendía dar un tratamiento fiscal especialmente ventajoso con estos beneficios fiscales, cambios de concepción que pueden apreciarse a partir de los detalles de la regulación que fueron siendo variados con las distintas modificaciones realizadas³⁷.

2. La segunda razón empleada por el Tribunal Supremo

Desde esta perspectiva, merece una valoración más positiva, según

nuestro parecer, la segunda de las razones empleadas por el Tribunal Supremo para “llegar a la conclusión de que la doctrina correcta es la que mantiene la sentencia impugnada” (FJ. 4º): aplicación de la reducción del 95 por ciento sobre la parte del valor de las participaciones que corresponde a la proporción del valor de los bienes necesarios para el ejercicio de la actividad económica, minorado por las deudas correspondientes, respecto del valor total del patrimonio neto de la entidad.

Desde la opinión del Tribunal Supremo, “lo que ha de hacerse es tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal de la exención o bonificación y éste no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación” (FJ. 4º).

En este sentido, lo que pretendió el legislador cuando introdujo a través de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, dos nuevas exenciones en el IP, ampliando las “exenciones objetivas de su Ley

³⁷ Son críticos con esta evolución normativa, aludiéndose en ocasiones a una regulación “inconexa y parcheada” o a un “caos normativo”, con unos u otros matices, ROZAS VALDÉS, “La transmisión...”, p. 15; NAVARRO EGEA, *Incentivos...*, p. 12; y, BANACLOCHE PALAO, *Transmisión...*, pp. 33-34.

reguladora de 1991", como se reconocía en la propia Exposición de Motivos, era exonerar en este impuesto "lo que ha venido denominándose en el Derecho comparado "útiles de trabajo", concepto que incluye los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial ejercida (...) por el sujeto pasivo (...)". No obstante, como no quería dejarse fuera de la exención a las personas físicas individuales sujetos pasivos del IP que también realizan actividades empresariales, aunque lo hagan a través de formas jurídicas societarias (en estos casos, desde el punto de vista del gravamen del IP, dichos sujetos son titulares de participaciones en determinadas entidades), se previó también la paralela exención, como también reconocía la Exposición de Motivos, de "las participaciones en Entidades que cumplan determinadas condiciones, tanto en cuanto a las actividades que realizan, como en cuanto al sujeto pasivo beneficiario de la exención (...)". Con estas condiciones precisamente, se intentaba incluir en la exención estos supuestos de ejercicio de actividad empresarial por personas físicas, aunque utilizando formas jurídicas societarias.

No obstante, para evitar que bajo esta exención de las participaciones en entidades pudieran

quedar exonerados de tributación en el IP de modo indirecto determinados bienes o derechos que no están realmente conectados con las actividades empresariales en torno a las cuales debían girar únicamente estas exenciones, de acuerdo a la concepción que estaba detrás de la regulación normativa que se estaba introduciendo novedosamente, la norma introdujo desde el principio una importante precisión que contribuía a garantizar el cumplimiento de la finalidad señalada perseguida y que ya conocemos: "La exención –disponía el último párrafo del art. 4. Ocho. Dos de la Ley del IP introducido novedosamente– sólo alcanzará al valor de las participaciones (...) en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor total del patrimonio neto de la Entidad".

Es en este mismo contexto de un régimen fiscal favorable a los bienes o derechos conectados con el ejercicio de actividades empresariales, realizadas a través de un empresario individual o de una forma jurídica societaria, en el que debe situarse la introducción que se hizo unos años después de un beneficio fiscal específico en el ISD. Como se

señalaba en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, las medidas introducidas en el ISD, consistentes en “beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares”, “pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) (...) cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido”. Lo que situaba dicha reforma en el marco de la política europea que se había pronunciado en esos años sobre la conveniencia de “garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación”, lo que podía hacerse mediante la reducción de “la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro”(recomendación de la Comisión Europea de 7 de diciembre de 1994). Precisamente estas mismas consideraciones son utilizadas por el Tribunal Supremo para confirmar su interpretación finalista, que es “la más conforme al Derecho Comunitario”.

Es cierto que al entrar en juego el impuesto sucesorio español en estos beneficios fiscales sobre bienes o derechos conectados con el ejercicio

de actividades empresariales, de modo individual o a través de formas societarias, se introduce el ingrediente o componente “familiar”, que no estaba presente en la literalidad de la norma del IP existente hasta entonces (repárese que en la Exposición de Motivos citada del Real Decreto-Ley 7/1996 ya no se habla de actividades empresariales sin más, sino de “empresas familiares”, lo que se conecta también con la exclusiva aplicación de este beneficio fiscal en el ISD a las transmisiones “a favor de ciertas personas allegadas al fallecido”), como tampoco lo estaba en los documentos europeos que se referían en su análisis a las pequeñas y medianas empresas en general. Este ingrediente o componente “familiar” en la normativa española, además, fue continuado poco tiempo después en la propia regulación del IP al introducirse con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, a un grupo familiar como el referente de los requisitos de participación y remuneraciones por funciones de dirección que hasta entonces se referían en todo caso a una única persona (el titular de las participaciones sujeto pasivo del IP). Sin embargo, estos ligeros cambios en la concepción de realidad empresarial y societaria beneficiada con un importante trato fiscal de favor en la imposición patrimonial y sucesoria, sin perjuicio de las consideraciones críticas que pudieran realizarse al

respecto, no afectan a la idea que estuvo siempre presente en las distintas versiones normativas de su exclusiva aplicación al ámbito empresarial, aunque en un determinado momento posterior se amplió al de los negocios profesionales (Ley 66/1997, de 30 de diciembre).

Por lo tanto, si esta idea de limitar el régimen fiscal beneficioso al ámbito de los bienes o derechos conectados con las actividades empresariales –también las profesionales, después-, en el caso de las participaciones en entidades, había encontrado su reflejo en el impuesto patrimonial en la mencionada regla del alcance de la exención únicamente a la parte del valor de las participaciones que correspondiera a la proporción del valor de los bienes necesarios para el ejercicio de la actividad económica, minorado por las correspondientes deudas, respecto al valor total del patrimonio neto de la entidad, no había razón alguna para que esa lógica no estuviera presente en el beneficio fiscal introducido en el ISD, cuando dichas participaciones son objeto de transmisión gratuita *mortis causa*, aunque la letra de la norma de este último impuesto no la hubiera incluido.

Desde esta perspectiva, compartimos plenamente la afirmación del Tribunal Supremo acerca de que "tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial"" (FJ. 4º).

No creemos que el silencio del legislador en la específica regulación del ISD al respecto pueda servir para llegar a la conclusión de que en este impuesto el beneficio fiscal alcanza al valor de las participaciones, en su totalidad o integridad, cuando se trata de participaciones en una entidad en cuyo patrimonio se integran no sólo bienes necesarios para el ejercicio de la actividad económica, cuya pervivencia quiere mantenerse con esta regulación, sino también bienes o derechos que no se conectan de

ningún modo con las actividades económicas que realiza la entidad³⁸.

3. La interpretación sistemática y finalista en la posición de la Dirección General de Tributos

En esta misma línea, y en base a similares ideas y consideraciones acerca de la conexión sistemática de regulaciones y unidad esencial de finalidades perseguidas con ellas, se había situado desde hace bastante tiempo la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Así, ya en una contestación a consulta de 9 de julio de 2001³⁹ se había podido señalar que “aunque no resulte expresamente establecido así en la legislación reguladora de la exención, presumiblemente por ser innecesario advertirlo –esto en cualquier caso, en nuestra opinión, es discutible–, el mecanismo favorecedor de la transmisión generacional de actividades económicas y participaciones implica que la reducción en la base imponible de las adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos” se subordina a la previa y

³⁸ En esta mismo sentido se ha pronunciado LUCHENA MOZO, *Fiscalidad...*, pp. 191 y 218, cuando señalaba que “si lo decisivo es el mantenimiento de una actividad empresarial, lo razonable es entender que el beneficio responda a una protección del valor de la empresa en funcionamiento y no la mera suma o cálculo de valor patrimonial de los bienes individualmente considerados, lo que nos lleva a la conclusión de que lo acertado es estimar que la reducción afecta exclusivamente a las participaciones que gocen de la exención del IP”. También BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 446-447, señalan que “puesto que la reducción se articula en función del carácter empresarial de la entidad a la que representan las participaciones transmitidas” es “lógico” “que se atienda a los bienes que desarrollan dicha actividad”, sin perjuicio de que señale también que puede suponer un criterio muy estricto. A favor de la aplicación de la regla de la proporcionalidad de la Ley del IP al ámbito del ISD igualmente TORRES CONEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F., “Beneficios fiscales en los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones de la empresa familiar y vivienda habitual”, *Alcubala*, núm. 26, 1999, pp. 59-60 (citado por BANACLOCHE PALAO, *Transmisión...*, p. 89), y CARO ROBLES, V., “La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 223, 2001, p. 147 (citado por LUCHENA MOZO, *Fiscalidad...*, p. 191).

³⁹ Citada por BANACLOCHE PALAO, *Transmisión...*, p. 89.

necesaria condición de que tales elementos gocen de la exención. Lo contrario –se añade– sería admitir el absurdo de que los donatarios de una persona titular del 15 % de acciones o participaciones en el capital de una entidad pero con un importe de exención patrimonial ínfimo por razón de la proporción existente entre activos afectos y patrimonio neto, pudieran beneficiarse de una reducción en el impuesto sucesorio del 95 % del valor real de unas o de otras, en importe muy superior al total exento.

En consecuencia –se concluía–, atendiendo a razones de lógica y de coherencia interna del mecanismo a que hemos hecho referencia como de justicia tributaria, el porcentaje de reducción habrá de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate⁴⁰.

La idea básica de esta doctrina, que es trasladar a la reducción del ISD la limitación del importe de la

exención del IP según la proporción de los bienes necesarios para el ejercicio de la actividad económica, teniendo en cuenta las deudas correspondientes, respecto al patrimonio neto de la entidad, se ha confirmado en contestaciones a consultas posteriores como las de 1 de abril de 2011 (CV0852/2011), de 16 de junio de 2011 (CV1571/2011) o de 28 de septiembre de 2011 (CV2302/2011). Lo que se hace sobre la base de la doctrina dictada por la propia Dirección General de Tributos en relación con la exención del IP, respecto a la que “una interpretación finalista (...) tal y como resulta con toda nitidez tanto en la propia Ley como de su desarrollo reglamentario constituido por Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, conduce a entenderla aplicable a los bienes y derechos sólo en la medida en que estén afectos a la actividad económica (...) De lo contrario –se señalaba con precisión–, se produciría un tratamiento distinto según que la actividad se realizara directamente

⁴⁰ En alguna contestación a consulta anterior, sin embargo, no estaba tan clara la posición de la Dirección General de Tributos al respecto, en un contexto en el que la cuestión directamente planteada era diferente. Así, en la contestación a consulta de 4 de agosto de 1998 (C1461/1998) se señalaba en relación con la adquisición gratuita *inter vivos* de unas participaciones, que “si se produjera el fallecimiento de la madre el valor patrimonial de las participaciones sociales exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio que figure incluido en la base imponible de la adquisición *mortis causa* correspondiente a cualquiera de los herederos gozaría, asimismo, de la reducción del 95 por 100 en los términos previstos en el artículo 20.2 c) de la Ley 2971987, de 18 de diciembre”.

por una persona física o por una sociedad mercantil cuyas acciones fueran propiedad, directa o indirectamente de esa misma persona física, lo que no es es aceptable desde una perspectiva de la lógica tributaria" (contestación a consulta de 24 de mayo de 2002, citada en todas ellas).

No obstante, esta doctrina de la Dirección General de Tributos, en fechas más recientes, ha evolucionado en aras de una –según nuestro parecer– mayor precisión, en la que posiblemente tuvo mucho que ver el propio planteamiento de la cuestión por parte del consultante. Puesto que la cuestión planteada que dio lugar a la contestación de 2 de julio de 2013 (CV2162/2013) –reproducida íntegramente por la posterior de 8 de julio de 2013 (CV2239/2013)– no era únicamente si "a efectos de la determinación de la reducción prevista en los artículos 20.2.c) y 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones, es de aplicación la regla de proporcionalidad prevista en el último párrafo del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio". Por el contrario, se introducía también una segunda cuestión a resolver por la Dirección General de Tributos: la relativa a de "ser así, si las reducciones previstas en la Ley

29/1987 han de tomar en consideración el valor contable o el valor real de los elementos que formen parte del activo social".

Pues bien, tras exponerse las circunstancias del supuesto consultado, que era el de "una Sociedad Limitada de titularidad de la consultante y de familiares que con ella integran un "grupo de parentesco" a los efectos de la exención prevista en el artículo 4.Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y en la que el total activo de la entidad, aunque afecto mayoritariamente a la actividad económica, no lo está en su integridad", y dando "por cumplidos los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial de los integrantes del grupo, conforme resulta del escrito", se refiere la Dirección General de Tributos a una idea que había sido ya recogida en una extensa doctrina administrativa suya anterior en el ámbito del IP de que "una cosa es el derecho a la exención de las participaciones y otra, distinta, el importe o cuantía exento, que solo debe ser del 100% de su valor cuando el de los activos afectos signifique igual porcentaje en el patrimonio de la entidad". Por este motivo, en el IP sólo debía aplicarse la exención a una parte del valor de tales participaciones, en estricta

aplicación del último párrafo de aquel precepto que se reproduce a continuación.

Y se plantea después la Dirección General de Tributos la posible traslación de este límite al ámbito de la reducción del ISD, reproduciendo básicamente lo que ya había señalado con anterioridad en aquella contestación a consulta del año 2001, si bien con algunos matices que destacan la debida conexión entre ambos impuestos desde la óptica de las similares finalidades perseguidas con los beneficios fiscales previstos en ellos. Puesto que “habida cuenta que las dos reducciones por adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos” a que se refieren, respectivamente, los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, exigen como condición “sine qua non” para su efectividad la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los elementos transmitidos por el causante o donante, parece lógico entender que ese vínculo entre ambos impuestos,

expresión del propósito de favorecer la transmisión generacional de actividades económicas y participaciones, lleve consigo que la proporcionalidad en el impuesto patrimonial que resulta del párrafo antes reproducido se traslade o surta efectos en el ámbito propio del otro impuesto”⁴¹.

“En consecuencia y en contestación a la doble cuestión planteada, cabe señalar que razones de lógica y coherencia interna del mecanismo a que se ha hecho referencia, así como de justicia tributaria, avalan que el porcentaje de reducción haya de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, si bien tomando en consideración no el valor contable sino el valor real de los mismos, pues este es el que se toma en consideración en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Por tanto, como poníamos de relieve con anterioridad, no es exactamente que se traslade al ISD el valor o importe exento en el IP, que

⁴¹ “Lo contrario –añade, reproduciendo esencialmente lo que ya había señalado en la contestación a consulta del año 2001 antes citada-, significaría, p.ej., admitir el absurdo de que los donatarios de una persona titular del 15% de acciones o participaciones en el capital de una entidad pero con un importe de la exención patrimonial ínfimo por razón de la proporción existente entre activos afectos y patrimonio neto, pudieran beneficiarse de una reducción en el impuesto sucesorio del 95% del valor real de unas o de otras, en importe muy superior al total exento”.

es el resultado de tener en cuenta la proporción del valor de los bienes necesarios para el ejercicio de la actividad económica, minorados por sus correspondientes deudas, respecto del valor total del patrimonio neto de la entidad, lo que sería contrario a la normativa del ISD que prevé una regla de valoración aplicable a las participaciones en entidades (el valor real) que es distinta a las que se prevén en el IP. Sino que lo que se traslada al ISD únicamente es el límite del beneficio fiscal en el IP, basado en “la proporcionalidad” a la que se refiere la Dirección General de Tributos, pero que en su aplicación al impuesto sucesorio debe hacerse teniendo en cuenta la regla de valoración específica de los bienes y derechos prevista en el mismo, que es el valor real. Y, en consecuencia, no tiene que coincidir necesariamente el importe o valor exento de las participaciones en el IP con el importe o valor sobre el que se aplica la reducción del 95 por ciento en el ISD, en cuanto base de cálculo de la misma, puesto que las reglas de valoración en uno y otro impuesto no son las mismas.

4. ¿Distintas finalidades de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?: la

posición del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Esta última precisión introducida por la Dirección General de Tributos en su doctrina más reciente acerca de que es el valor real y no el valor contable el que tiene que tomarse en consideración en el ISD, a diferencia de lo que ocurre en el IP, aunque en ambos casos se tengan en cuenta unos valores a efectos de cuantificar el importe del beneficio fiscal por las participaciones en entidades, que de todos modos también son distintos en uno y otro impuesto (una exención en el IP y una reducción en la base imponible en el ISD), pone de manifiesto algo que no puede olvidarse en ningún momento: que estamos en presencia de dos beneficios fiscales diferentes que se insertan en la normativa propia de dos impuestos también distintos, el ISD y el IP.

Y es desde esta perspectiva de que se está ante dos beneficios fiscales diferentes que se insertan en la normativa propia de dos impuestos distintos, el ISD y el IP, desde la que se ha puesto en ocasiones un reparo a una interpretación como la que sostiene el Tribunal Supremo en la sentencia objeto de nuestra atención y que la Dirección General de Tributos venía sosteniendo desde hace tiempo. Porque la interpretación sistemática y

finalista empleada no sería admisible, según esta opinión, ya que la finalidad perseguida con uno y otro beneficio fiscal sería realmente distinta, lo que tendría mucho que ver con el propio fundamento o razón de ser del ISD y del IP, que tampoco son coincidentes, en coherencia con la existencia de una regulación propia y específica de cada uno de ellos.

Además de alguna posición doctrinal que había acudido al principio de estanqueidad de los tributos, que se rigen por las leyes propias de cada tributo ⁴², y la argumentación del recurrente en el recurso de casación para la unificación de doctrina resuelto por el Tribunal Supremo, que se refería a que no "cabe trasladar los efectos de un impuesto con filosofía recaudatoria diferente" (FJ. 2º), en esta línea se situaban precisamente algunos de los argumentos manejados por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las sentencias ofrecidas como contraste, y en otras posteriores que reproducen su contenido. Así, en la sentencia del

Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de marzo de 2012 (rec. 302/2009, ponente Dª Berta Santillán Pedrosa), cuya doctrina se reproduce en varias sentencias posteriores (por ejemplo, la de 21 de enero de 2013, rec. 412/2010, ponente Dª Fátima de la Cruz Mera), se afirma:

"La resolución jurídica del litigio así suscitado debe partir, ante todo, señalando que es distinta la finalidad de la reducción que se prevé en el artículo 20.2, letra c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y la exención contenida en el artículo 4. 8 , dos, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. En el Impuesto sobre el Patrimonio se grava la capacidad económica adicional que supone la posesión de un patrimonio, de tal modo que en lo que afecta a la posesión del patrimonio que integra una actividad empresarial o profesional dicha normativa ha querido excluir aquellos bienes o derechos que por estar afectos a la referida actividad empresarial van a ser objeto de otros tributos, bien el Impuesto sobre la Renta de las

⁴² Esta es una de las razones para entender que la reducción se aplica sobre el valor total de las participaciones que señala AGUSTÍN TORRES, C., *Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las emprsas*, Ciss-Cuatrecasas Abogados, Valencia, 1999, pp. 78-79. También es de esta opinión BLASCO MARTÍNEZ, G., "Tributación del patrimonio familiar empresarial en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", AAVV, *La empresa familiar*, Fundación Lancuentra, Barcelona, 2001 (citado por LUCHENA MOZO, *Fiscalidad...*, p. 191).

Personas Físicas o bien el Impuesto sobre Sociedades. Mientras que en el Impuesto sobre Sucesiones se gravan los incrementos patrimoniales que se han obtenido a título lucrativo y por transmisión mortis causa (...) Con el fallecimiento del causante sus herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la citada empresa familiar con independencia de que estén o no afectos a la actividad empresarial concreta lo cual tendrá para los herederos consecuencias tributarias pero a partir del momento en que asuman la dirección de la empresa bien en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas o en el Impuesto de Sociedades” (FJ. 5º).

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, la finalidad general esencial perseguida con la exención en el IP de las participaciones en entidades y la reducción de la base imponible en el ISD es la misma: se trata en ambos casos de medidas extrafiscales que separándose del

criterio general de reparto de la carga tributaria que es la capacidad económica, minoran el gravamen en uno y otro impuesto por razones de interés general conectadas con los efectos beneficiosos de creación de riqueza y de puestos de trabajo derivados de la realización de actividades económicas ⁴³ ; cuestión distinta será que esta separación de la regla general de reparto de la carga tributaria respete todas las exigencias constitucionales debidas, a la vista de su configuración normativa concreta, de acuerdo a las reflexiones que hacíamos al principio de nuestro estudio, pero que no afecta a lo que ahora nos estamos planteando; en cualquier caso, la única diferencia de las finalidades perseguidas entre el beneficio fiscal en el impuesto patrimonial y en el impuesto sucesorio radica, en nuestra opinión, en que operan en un distinto momento temporal de esas actividades económicas que se trata de favorecer; en particular, cuando se produce la transmisión gratuita de los activos empresariales o profesionales, se

⁴³ Sobre el fundamento de estos beneficios fiscales, con unos u otros matices, ESCRIBANO LÓPEZ, F., en SIMÓN ACOSTA, E. (Coord.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 1488; MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., “La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 40, 1998; HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, pp. 353 y 384; y, ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad...*, pp. 88 y ss.

trata específicamente de evitar que el coste fiscal de dicha operación pudiera traer consigo dificultades para la continuación de dichas actividades económicas, que podrían conducir incluso al cese de las mismas.

Esta era también la opinión del Tribunal Supremo con la que, por tanto, igualmente estamos de acuerdo, cuando teniendo muy presentes las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ofrecidas como sentencias de contraste, señalaba que “más que fijarse en la finalidad de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, lo que ha de hacerse es tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal de la exención o bonificación y éste no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación” (FJ. 4º).

En las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en realidad, según nuestro parecer, sólo se aporta el fundamento o justificación de estos beneficios fiscales en el IP, que habría adquirido su reflejo normativo en la regla de la proporcionalidad de los bienes afectos respecto del valor total del patrimonio neto de la entidad. Por el contrario, no se dice nada sobre su posible

fundamento o justificación en el ISD, parece que precisamente por el silencio normativo sobre esta regla de la proporcionalidad, lo que lleva al tribunal madrileño a admitir la aplicación del beneficio fiscal en el impuesto sucesorio sobre “todos los bienes que forman parte de la (...) empresa familiar con independencia de que estén o no afectos a la actividad empresarial concreta” al haber ampliado el heredero su patrimonio con ellos, en coherencia con el gravamen a través de este impuesto de “los incrementos patrimoniales que se han obtenido a título lucrativo y por transmisión mortis causa”.

5. Un último posible obstáculo: la regulación específica por las Comunidades Autónomas de la reducción (anterior posición del Tribunal Económico-Administrativo Central)

Existe, sin embargo, un último obstáculo que podría impedir el empleo de la interpretación sistemática y finalista que lleva a concluir que la reducción del 95 por ciento prevista por el art. 20. 2 c) de la Ley del ISD deba aplicarse a la parte del valor de las participaciones correspondiente a la proporción entre el valor de los bienes afectos, minorado con las deudas correspondientes, y el valor del patrimonio neto de la entidad:

tener presente las regulaciones específicas de la reducción por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades que, bien como mejora de la reducción estatal, bien como reducción propia, han establecido algunas Comunidades Autónomas, en las que sí se ha recogido de modo expreso la aplicación en el ISD de la regla de proporcionalidad prevista en la normativa del IP; una comparación entre la norma estatal en la que se guarda silencio al respecto y las normas autonómicas que recogen expresamente tal previsión podría llevar a entender que con la norma estatal no cabría aplicar la mencionada regla de proporcionalidad.

Esta era precisamente una de las razones en las que se basaba el Tribunal Económico-Administrativo Central en una anterior doctrina administrativa, que con posterioridad, sin embargo, ha sido variada⁴⁴, para considerar la debida prevalencia del tenor literal del art. 20. 2 c) de la Ley del ISD del que podía entenderse “que el beneficio fiscal afecta al valor total de las participaciones”. Porque

además de la previsión textual del precepto, reafirma “la tesis apuntada el hecho de que algunas Comunidades Autónomas, como la de Cataluña y Valencia han introducido una restricción haciendo coincidir la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio con la base de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones, por ello, a sensu contrario debe interpretarse que en aquellas Comunidades Autónomas en las que la aludida reducción se aplica conforme a la normativa estatal como en el caso que nos ocupa, no puede restringirse la bonificación, pues la norma legal no ampara la limitación apuntada” (resolución de 15 de junio de 2005)⁴⁵.

Y es que, en efecto, en la normativa específica de algunas Comunidades Autónomas se ha recogido expresamente, con unas u otras redacciones, la aplicación de la reducción en el ISD a la parte del valor de las participaciones correspondiente a la proporción del valor de los bienes afectos, minorado por las deudas correspondientes, respecto al valor del patrimonio neto de la entidad. Esto es lo que ocurre,

⁴⁴ Precisamente en la sentencia del Tribunal Supremo objeto de nuestra atención se hace referencia a ese cambio de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central, como muestra la resolución de 31 de enero de 2011, que se reproduce parcialmente (FJ. 1º).

⁴⁵ Citada por ADAME MARTÍNEZ, *Beneficios fiscales...*, p. 373-374. Según este autor, (pp. 374-375) también sigue esta misma doctrina la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 31 de mayo de 2012 (rec. 11-03505-2010 y acumuladas).

por ejemplo, sin poder ser aquí exhaustivos⁴⁶:

-en la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, en relación con una reducción propia del 4 por ciento, adicional a la prevista en la normativa estatal, si bien sólo en relación con las adquisiciones gratuitas *inter vivos*, cuando se dispone: "En el supuesto de participaciones en entidades, la reducción sólo alcanzará al valor de las mismas, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de la citada Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, 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" (art. 19.2 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, del Principado de Asturias, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado);

-en la Comunidad Autónoma de Canarias, que prevé la reducción como mejora de la reducción estatal del modo siguiente: "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 participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 99 por ciento del valor de las participaciones, por la parte que corresponda en razón de 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 cada entidad. Estas mismas reglas se aplicarán para valorar las participaciones de entidades participadas a fin de determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora" (art. 22 bis. 1 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, añadido por la Ley autonómica 4/2012, de 25 de junio); y,

-en la Comunidad Autónoma de Aragón, en relación con una reducción

⁴⁶ Una completa y actualizada exposición de la regulación autonómica de estas reducciones puede verse en ADAME MARTÍNEZ, *Beneficios fiscales...*, pp. 445 y ss.

del 96 por ciento que mejora la reducción estatal previéndose también el necesario requisito, en relación con las participaciones de entidades adquiridas, de la exención en el IP, al indicarse expresamente que “cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción” (art. 131-3. 3 b) del Real Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, de la Comunidad Autónoma de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, redactado por la Ley autonómica 8/2007, de 29 de diciembre).

Sin embargo, en nuestra opinión, la existencia de estas previsiones normativas específicas en la regulación de las reducciones autonómicas por la adquisición de las participaciones en entidades a las que se aplica la exención en el IP lo único que determina es que de aplicarse tales reducciones autonómicas no existirá duda alguna de la aplicación del porcentaje de reducción sobre la parte que corresponda a la proporción entre los bienes afectos, minorados por las deudas, y el valor del patrimonio neto de la entidad. Es decir, que en la aplicación de estos preceptos, la misma interpretación literal conduce a concluir sin duda

alguna la aplicación de esa regla de la proporcionalidad.

Pero estas previsiones normativas específicas, aprobadas mucho tiempo después que aquella norma estatal del ISD, y con la ventaja de la experiencia acumulada en la aplicación de esta reducción estatal, no pueden determinar la interpretación adecuada que corresponde a esta última. Y en esta interpretación del art. 20. 2 c) de la Ley del ISD, como hemos justificado, la interpretación sistemática y finalista conduce perfectamente a aplicar también en este impuesto la regla de proporcionalidad de la Ley del IP, pese a su falta de previsión específica y expresa en la norma del ISD.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 16 de julio de 2015, y resolviendo un recurso de casación para la unificación de doctrina, ha llegado a la conclusión que la reducción de la base imponible del art. 20. 2 c) de la Ley del ISD, en el caso de adquisiciones gratuitas de participaciones en entidades a las que se aplica la exención de la Ley del IP, se ha de aplicar sobre la parte del valor de las participaciones que corresponde a la proporción del valor de los bienes necesarios para el ejercicio de la actividad económica,

minorado por las deudas correspondientes, respecto del valor total del patrimonio neto de la entidad. Entiende, por tanto, trasladable al impuesto sucesorio la regla de proporcionalidad prevista de modo expreso en la Ley del IP, pese a su falta de previsión específica en la norma reguladora del beneficio fiscal del ISD.

Desde nuestro punto de vista, se trata esencialmente de una conclusión correcta, puesto que es a la que conduce una adecuada interpretación sistemática y finalista del precepto, que tiene como base o antecedente la exención en el IP a la que se refiere de modo expreso, con la que comparte también la misma finalidad general de favorecer las actividades económicas, tanto en su realización como en su continuidad en el tiempo, en aras de la consecución de los fines de interés general de creación de riqueza y puestos de trabajo que aquéllas llevan normalmente aparejadas.