

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059385

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de julio de 2015

Vocalía 6.^a

R.G. 2185/2012

SUMARIO:

IP. Exenciones. Participaciones en entidades. *Participaciones indirectas, en los ejercicios anteriores a 2007.* También en los ejercicios anteriores a 2007 -antes de la modificación operada por la Ley 35/2006 (Ley IRPF) en el art. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991 (Ley IP)- el valor de las participaciones indirectas está exento solo por la parte del mismo correspondiente a sus activos afectos a actividades económicas. Interpretación finalista de la exención confirmada por los Tribunales, que exige los mismos requisitos que para las participaciones directas. **(Criterio 1 de 2) Cómputo de la exención, en proporción a sus activos afectos. Efectos en dicho cómputo de la regla de la «transparencia sobrevenida».** La aplicación de esa exención se ejecuta en dos pasos distintos. Primero hay que determinar si la sociedad en cuestión cumple los requisitos exigidos por las letras a), b) y c) del mencionado art. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991 (Ley IP). En este paso, la regla de la «transparencia sobrevenida» del Impuesto sobre Sociedades tendrá el valor que se le da en la Ley 43/1995 (Ley IS) para verificar si la sociedad participada es transparente -o patrimonial- y eso impide la aplicación de la exención. Después, si se han cumplido esos requisitos, se debe determinar la cuantía de la exención, esto es, el porcentaje de la participación que resultará exenta, a tenor del grado de afectación de los activos de la sociedad a la actividad económica. En este paso, la regla de la «transparencia sobrevenida» del Impuesto sobre Sociedades no tiene ninguna incidencia. Aquí se atiende a la afectación efectiva y real de los distintos activos, sin que sea aplicable la regla de la «transparencia sobrevenida», que no califica como no afectos determinados activos, limitándose a no computarlos como tales tan solo a los efectos fijados en la Ley 43/1995 (Ley IS). **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 105, 150 y 214.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 103.

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 3 y 4.

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4 octavo.dos Ley IP), arts. 5 y 6.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 27 y 75.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 61.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 29.

Código Civil, art. 1.214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACION ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA interpuesta ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D JA...**, con **NIF...**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra el acuerdo de 19 de septiembre de 2011 del Jefe de la Inspección Territorial de la Generalitat de Catalunya, por el que se practica liquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio de los años 2005/2006/2007.

Cuantía de la reclamación: 167.519,76 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Llevadas a cabo las actuaciones de comprobación e investigación que constan documentadas en el expediente, en fecha 15 de julio de 2011 se formalizó por actuarios de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, acta **A02 nº ...**, por el Impuesto sobre el Patrimonio de los años 2005 a 2007, de la que resultaba una deuda tributaria propuesta de 343.877,43 €, de los que 284.045,01 € se corresponden con la cuota y 59.832,42 € con los intereses de demora.

En el Acta, así como en el correspondiente informe ampliatorio, en síntesis se dice lo siguiente:

- La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 13/01/2010 y en el cómputo del plazo de duración de éstas debe estarse a un total de 213 días de dilaciones, según el detalle que allí se recoge.

- De acuerdo con la documentación obrante en el expediente, procede computar entre el patrimonio del sujeto pasivo los créditos que la sociedad **Ne, SL** tiene frente a éste, por valor de 317.894,63 € (31/12/2005), 194.871,63 € (31/12/2006) y 157.925,29 € (31/12/2007).

- Procede incluir el valor de las participaciones de la sociedad **MF, SL** no declaradas por el sujeto pasivo, por valor de 3.005,00 €, en los años 2006 y 2007.

- Procede excluir el valor declarado de las participaciones en la sociedad **Ac, SA**, al constar que la única titular de las mismas es **Dª Eg....**

- Por lo que hace a las participaciones del sujeto pasivo en la sociedad **Mc, SL**, se señala lo siguiente:

o El sujeto pasivo declaró en los ejercicios regularizados el valor que consta en el expediente, al tiempo que declaró tal participación exenta en su totalidad en los tres años comprobados.

o La Inspección comprobó que aquella participación cumplía los requisitos establecidos por la norma para gozar de tal exención (art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio).

No obstante, el importe de aquella exención debe tener en cuenta lo prevenido en ese sentido por aquel precepto, aclarado en la modificación operada por la Ley 35/2006, para lo cual se hace preciso determinar para cada una de las sociedades participadas por **Mc, SL**, el porcentaje de valor exento, valor éste que se sustituirá en el balance de la sociedad **Mc, SL** para determinar qué valor del patrimonio de ésta resulta exento.

o De acuerdo con lo anterior se procede a detallar, para cada uno de los años comprobados, los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional de las sociedades:

- **MR, SL**
- **WX, SL**, y su participada **Me, SA**
- **VC, SL** (se desprecia, dado su importe de 1 €)
- **MC, BV**, y sus 11 sociedades participadas: **MP, BV, WI, BV, Mt, SL, IV, SL, FT, SL, IM, SL, Mn, SL, OM, SL, MI, SL, MS, SL y AI, SL.**

o El anterior análisis determina unos porcentajes de 'Activos – Deudas' necesarias para la actividad respecto el patrimonio neto, y, por ende, unos valores de la participación no exenta en la sociedad **Mc, SL**, que procede incluir en la base imponible del impuesto, de:

Mc, SL	2005	2006	2007
Activo necesario para la actividad	4.992.142,80	6.830.154,61	6.421.108,48
Deudas derivadas de la actividad	95.773,95	92.062,75	147.344,19
Activo - Deudas	4.896.386,85	6.738.091,86	6.273.764,29
Patrimonio Neto	13.391.788,07	17.599.177,19	20.565.916,89
% (Activo – Deudas) / Patrimonio Neto	0,365624726	0,382864028	0,305056386
Valor capitalización de la participación	17.651.427,12	19.536.476,99	26.420.249,85
Valor exento (Valor CAPIT. x %)	6.453.798,21	7.479.814,26	8.059.665,95
<u>Valor no exento</u>	<u>11.197.628,91</u>	<u>12.056.662,73</u>	<u>18.360.583,90</u>

Segundo.

Atendida la propuesta del actuario y a la vista de las alegaciones formuladas por el interesado, en fecha 19 de septiembre de 2011 por el Jefe de la Inspección Territorial de la Agencia Tributaria de Cataluña se dictó acuerdo de liquidación, del que resulta una deuda tributaria exigida de 345.943,12 €, de los que 283.658,86 € se corresponden con la cuota y 62.284,26 € con los intereses de demora.

En aquel acuerdo se confirman los periodos de dilaciones por causa no imputables a la Administración de 213 días ya considerados por el actuario, a los que se adicionan 38 días como periodo de interrupción justificada de las actuaciones (del 9/08/2011 al 16/09/2011), periodo éste que se corresponde a la solicitud de informe que remitió el Inspector Jefe al Servei Jurídic de l'Agència de Catalunya, acerca de la modificación normativa del artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, por la Ley 35/2006.

Respecto al fondo del asunto, se aumentan los porcentajes de activos afectos a la actividad de las sociedades participadas por **MC, BV** siguientes: **MP, BV, WI, BV, IM, SL, Mn, SL, OM, SL, MI, SL**, lo que determina un menor valor de la participación del sujeto pasivo en **Mc, SL** no exento, de:

Mc, SL	2005	2006	2007
Activo necesario para la actividad	5.079.933,87	6.835.979,86	6.550.487,56
Deudas derivadas de la actividad	95.773,95	92.062,75	147.344,19
Activo - Deudas	4.984.159,92	6.743.917,11	6.403.143,37
Patrimonio Neto	13.391.788,07	17.599.177,19	20.565.916,89
% (Activo – Deudas) / Patrimonio Neto	0,37	0,383	0,31
Valor capitalización de la participación	17.651.427,12	19.536.476,99	26.420.249,85
Valor exento (Valor CAPIT. x %)	6.531.028,03	7.482.470,69	8.190.277,45
Valor no exento	11.120.399,09	12.054.006,30	18.229.972,40

Lo anterior supone que la regularización practicada por la Inspección con relación a los ejercicios comprobados resulte, en síntesis, la siguiente:

	2005	2006	2007
Bienes y Derechos DECLARADOS	329.356,10	359.724,63	417.943,41
Bienes y Derechos COMPROBADOS	11.767.649,82	12.611.607,56	18.800.570,24

Desglose de la regularización:

Derecho de crédito Ne, SL	+ 317.894,63	+ 194.871,63	+ 157.925,29
Participación MF, SL		+ 3.005,00	+ 3.005,00
Participación Ac, SA			- 8.275,86
Participación Mc, SL	+ 11.120.399,09	+ 12.054.006,30	+ 18.229.972,40

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 19 de septiembre de 2011.

Tercero.

Contra aquel acuerdo el interesado, en fecha 6 de octubre de 2011, presentó escrito de interposición de reclamación económico-administrativa *'per saltum'* ante este Tribunal, siéndole asignado el número de expediente **RG.2185/2012**. En dicho escrito se limitaba, en síntesis, a identificar el acto recurrido y solicitar que se pudiese de manifiesto el expediente administrativo a fin de formular las pertinentes alegaciones.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo, en fecha 17 de octubre de 2012 el interesado formuló escrito de alegaciones que, en síntesis, resultan las siguientes:

- Prescripción del derecho de la Administración a regularizar los ejercicios 2005 y 2006 del Impuesto sobre el patrimonio, al no proceder el periodo de interrupción justificada de 38 días considerado por el Inspector Jefe, dado que aquel Informe no tiene ningún valor a los efectos de la regularización practicada, siendo su única finalidad la de alargar el periodo de doce meses a efecto de dictar el acuerdo de liquidación en ese periodo.

- Improcedente aplicación por la Inspección de la modificación normativa operada por la Ley 35/2006 sobre el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos retroactivos a los periodos 2005 y 2006.

- Ausencia de motivación y falta de rigor en la liquidación efectuada por la Inspección.

- Se consideran afectos a la actividad empresarial los Elementos de Transporte en régimen de leasing de la sociedad **Mc, SL**, entendiéndose su afección en un 50 %. También se dice que las partida de '**Ne, SL**', 'Fianzas y Depósitos a largo plazo' y de 'Imposición Valores Renta Fija', igualmente están afectas a la actividad.

- Con cita del artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, se dice que la Inspección no ha considerado los beneficios no distribuidos por **Mc, SL** a efectos de calcular el importe del valor exento.

- En cuanto a las sociedades participadas por **Mc, SL**, se dice que el actuar de la Inspección es improcedente por lo que hace a los ejercicios 2005 y 2006. Respecto al ejercicio 2007, se cuestiona el porcentaje de afectación del activo de algunas de esas sociedades a la actividad que desarrollan las mismas.

- Por último, se señala que el límite conjunto de cuota íntegra deberá atender a las autoliquidaciones del IRPF presentadas, al haber sido éstas recurridas ante el este Tribunal.

-

De acuerdo con ello, se solicita se dicte resolución que anule y deje sin efecto alguno el acto administrativo impugnado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto administrativo reclamado y que la reclamación económico-administrativa ha sido interpuesta en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia del acuerdo de 19 de septiembre de 2011 del Jefe de la Inspección Territorial de la Generalitat de Catalunya, por el que se practica liquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio de los años 2005/2006/2007.

Tercero.

Insta inicialmente el interesado la prescripción del Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los años 2005 y 2006 del Impuesto sobre el patrimonio, al cuestionar la procedencia de la interrupción justificada de 38 días considerada por el Inspector Jefe, pues se señala que aquel Informe solicitado al Servei Jurídic no tiene ningún valor a los efectos de la regularización practicada, siendo su única finalidad la de alargar el periodo de doce meses a efecto de dictar el acuerdo de liquidación en ese periodo.

Véase que las actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre el patrimonio de los años 2005/2006/2007 se iniciaron mediante comunicación notificada en fecha 13 de enero de 2010, habiéndose notificado el acuerdo de liquidación al sujeto pasivo en fecha 19 de septiembre de 2011.

En el acuerdo de liquidación se computan una serie de periodos de dilaciones por causas no imputables a la Administración que totalizan 213 días (de las que nada discute el interesado), además de la cuestionada interrupción justificada de 38 días.

Así las cosas, la procedencia de aquella interrupción justificada considerada por la Inspección resulta decisiva a las pretensiones del interesado, toda vez que de resultar aquella interrupción no justificada, esto es, improcedente a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones, el procedimiento habría finalizado más allá del plazo máximo de un año.

Dispone el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que *“Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. ...”*. Tal precepto debe ponerse en conexión con el artículo 104.2 de la misma norma, donde se establece que, *“Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”*.

La remisión reglamentaria a los ‘periodos de interrupción justificada’ la encontramos en el artículo 103 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007. Por lo que ahora interesa, en el apartado a) de aquel precepto se dispone que:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán periodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) *Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la*

interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

b) ...”.

En el presente caso, el día 15 de julio de 2011 se firman las actas de disconformidad incoadas por la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, y el día 2 de agosto de 2011, tras el preceptivo trámite de audiencia, el interesado remite alegaciones frente a dicha propuesta, dirigidas a “La Oficina Liquidadora de la Generalitat de Catalunya”. En dichas alegaciones una de las cuestiones principales que suscita el contribuyente es que, frente al criterio que la AEAT incorpora a las actas incoadas, solo desde la modificación operada en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio la Ley 35/2006, las condiciones de dicho precepto se aplican para modular el alcance de la exención en Impuesto sobre el Patrimonio, valorando con dichos criterios las participaciones cuya titularidad se tiene de modo indirecto, esto es, las detenidas por entidades en las que se participa de modo directo.

Ante esta alegación, la Jefa de la Inspección Territorial Adjunta de la Agencia Tributaria de Catalunya remitió en fecha 9 de agosto de 2001 escrito al Servicio Jurídico de la propia Agencia Tributaria de Catalunya acerca del inciso introducido por la Ley 35/2006 en la redacción del artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, para discernir el alcance de tal regulación, esto es, para determinar si no se estaba en presencia de una modificación sustancial de las reglas de valoración de la exención, siendo aquellas normas también aplicables a los ejercicios anteriores al 2007 (criterio que se decía en aquella petición que mantenía el actuario en su propuesta), o bien si, por el contrario se estaba ante una verdadera modificación del precepto no aplicable a los ejercicios 2005/2006 (como también se explicaba que sostenía el sujeto pasivo en sus alegaciones).

En fecha 16 de septiembre de 2011 tuvo entrada en la Inspección Territorial de la Agencia Tributaria de Catalunya el Informe emitido por el Servei Jurídic a expresa petición de la Inspección.

Visto los preceptos señalados y los antecedentes del caso, es claro, a juicio de este TEAC, que se dan todos los requisitos para que se compute una *‘interrupción justificada de las actuaciones’*, prevista, como se ha visto, en el artículo 103 del Real Decreto 1065/2007 para las solicitudes de *“informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones”*, sin que se aprecie ninguna razón para que deje de computarse.

No estamos, desde luego, ante ningún trámite-argucia, ante un informe realizada con la única finalidad de dilatar el procedimiento. Según nos dice la sentencia del Tribunal Supremo de 18/11/2013 (Recurso nº 2581/2011) para determinar si el tiempo empleado en la solicitud de un informe debe ser considerado interrupción injustificada, y no se solicita con la única intención de prorrogar el plazo máximo de duración del procedimiento, *“lo que ha de valorarse es, como dice el Abogado del Estado, si el trámite, en el momento en el que se acuerda y se pone en marcha, está razonablemente justificado para los fines de la inspección, independientemente de que su resultado sea positivo o negativo.”*

En el presente caso, desde luego, analizando *‘el momento en el que se acuerda y se pone en marcha el requerimiento’*, debe concluirse que este *‘está razonablemente justificado para los fines de la inspección’*. De un lado, es innegable la relevancia, para la resolución que ha de adoptar la Comunidad Autónoma, de la interpretación de la norma estatal sobre la que pide opinión a su órgano consultivo en materia jurídica, ya que una parte importante de la regularización que se practica depende de ella. También es claro que la cuestión jurídica planteada tiene un alto grado de complejidad. Por otro lado, debe afirmarse que no se aprecia ningún tipo de especulación o cálculo en la elección del momento en el que se solicita el informe, ya que se pide justo en el momento en el que se presenta la duda jurídica que con él pretende resolverse, ya que el día 2 de agosto remite el contribuyente las alegaciones que suscitan la controversia, y el informe se solicita el 9 de agosto. Téngase en cuenta, que la comprobación del Impuesto sobre el Patrimonio se instruye por los órganos de la Hacienda estatal, la AEAT, que remite lo actuado a la Comunidad Autónoma, en este caso la Generalitat de Catalunya, después de la firma de las Actas que incorporan la propuesta de regularización, que en este caso se produce el 15 de julio. Por lo tanto, el órgano encargado de la liquidación no podía tener noticia de la disputa jurídica que había de responder hasta que no tuvo ante sí tanto la propuesta regularizadora de la AEAT como las alegaciones del sujeto pasivo. Y en cuanto se le produjo la duda jurídica solicitó el informe de su Servei Jurídic. Es innegable que el informe se solicitó cuando faltaban solo unos días para el transcurso del plazo de 12 meses en que debe terminar el procedimiento inspector, pero también es innegable, que fue en ese momento cuando al órgano resolutor se le produjo la necesidad de solicitarlo, y que no se aprecia argucia alguna en ello, sino la loable intención de lograr la mejor formación posible de su juicio en defensa de los derechos del contribuyente, ya que para resolver en plazo le hubiera bastado confirmar la propuesta de resolución remitida por la AEAT y motivada en las actas y el informe ampliatorio.

Se cumplen, asimismo, los requisitos que el Tribunal Supremo viene exigiendo para que el retraso producido por la petición de un informe pueda ser considerado interrupción justificada, en sentencias como la de

28/01/2011 (Recurso 5006/2005), o de 2 de enero de 2011 (recurso 5990/2007), ya que lo que no ampara el Tribunal Supremo es que siempre y en todo caso las solicitudes de información constituyan una interrupción justificada del procedimiento inspector, de modo automático, de modo que el cómputo de esa interrupción ofrezca cobertura en cualquier caso a posibles retrasos en la instrucción del expediente, aunque no tengan ninguna relación con dicha interrupción. Y se refiere a las circunstancias concretas de cada expediente a fin de determinar si la Inspección ha actuado con la diligencia exigible en la obtención, tratamiento y valoración de los datos necesarios para la formulación de la propuesta de liquidación y ulterior emisión de liquidación, en su caso, incluyéndose los obtenidos mediante la información solicitada. El Tribunal Supremo trata así de evitar que la existencia formal de un requerimiento de información internacional suponga una ampliación de hecho y en todo caso de los plazos máximos para resolver; y, a sensu contrario, pretende garantizar que una interrupción justificada con trascendencia en el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ha tenido por objeto un requerimiento de información relevante, y que, por lo tanto, dicho proceso inspector se ha visto realmente afectado tanto en su duración como en su contenido por el objeto de dicho requerimiento de información internacional.

Esto, como ya se ha dicho, es precisamente lo que ha ocurrido en el presente caso, en el que se ha solicitado una información relevante, se ha solicitado inmediatamente después de presentada la necesidad de hacerlo, y ello ha ocasionado una demora incuestionable en el procedimiento, que no ha podido concluir hasta obtener respuesta del Servei Jurídic.

Por último, debe añadirse que no es de aplicación a este caso la solución a la que llega la resolución de 11 de abril de 2013 de este TEAC, recaída en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº RG.1240/2012, ya que en ella se resuelve un caso con perfiles muy diferentes al que aquí nos ocupa. En dicha resolución, para evitar el automatismo en la consideración de todo requerimiento de información a otros órganos como interrupción justificada de los procedimientos de comprobación, que rechaza la jurisprudencia –y que en absoluto se produce en nuestro caso– y analizando un supuesto en el que se produce una clara confusión o superposición entre el contenido del informe y la tarea desarrollada en el procedimiento de comprobación en la que se inserta, se considera inadecuado *“computar la solicitud de un dictamen pericial como interrupción justificada por el plazo máximo de seis meses, de este modo y sin matización alguna, en los procedimientos de comprobación de valores, o en los de comprobación limitada en los que el único objeto lo constituya la comprobación del valor de los bienes (...)”*

En el presente caso, por tanto, resultaría que las actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre el Patrimonio de los años 2005/2006/2007 se iniciaron mediante comunicación notificada en fecha 13 de enero de 2010, por lo que aquel plazo máximo de doce meses (a los que habría que añadir los 213 días de dilaciones no imputables a la Administración consideradas por la Inspección y no discutidas por el interesado, más los 38 días de interrupción justificada que acabamos de analizar y confirmar), habría finalizado el 21 de septiembre 2011, de modo que la notificación del acuerdo de liquidación, realizada el 19 de septiembre de 2011, se produjo antes de que concluyese el plazo máximo de duración de las actuaciones.

Cuarto.

Sobre el fondo de la alegación se alega, en primer lugar, la improcedente aplicación por la Inspección de la modificación normativa operada por la Ley 35/2006 sobre el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que considera el reclamante que esta modificación legal tiene efectos solo desde el ejercicio 2007, de modo que se ha aplicado, de modo indebido, con efectos retroactivos a los periodos 2005 y 2006. Apoya su pretensión en el análisis de dos redacciones del precepto y en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006. Niega que estén acertados, y sean aplicables a este caso, los precedentes de este TEAC que cita la Inspección.

Para abordar la presente alegación, cabe recordar que el primero de los cuatro requisitos que establece aquel artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, para que la propiedad de las participaciones en cuestión resulten exentas del impuesto, resulta ser:

a) “Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes”.

Así, la norma establece una presunción legal a los efectos del cumplimiento de aquella primera condición o requisito sine qua non para alcanzar la exención en cuestión, cual es la de considerar que la “entidad ... realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de

diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes”.

Tal remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades debe entenderse realizada, por lo que hace al ejercicio fiscal regularizado del 2005, al artículo 61.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual, por lo que ahora interesa, recoge que:

“Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

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

....

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

1.º No se computarán los valores siguientes:

- ...

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

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición ...

b) Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social”

.

Esto es, sostiene el reclamante que procede atender a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del total de la valoración de las participaciones que éste ostenta en **Mc, SL**, por cuanto dicha participación “otorga, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación”, contando al efecto con “la correspondiente organización de medios materiales y personales”, así como en el hecho que **Mc, SL** no es una “sociedad patrimonial”.

En su planteamiento, la exención de la participación en **Mc, SL** supone también, sin la verificación de requisito adicional alguno, la exención de todas sociedades cuya participación ostenta indirectamente a través de **Mc, SL: MR, SL, WX, SL** (y su participada **Me, SA**), **VC, SL**, y en **MC, BV**, (y en sus 11 sociedades participadas: **MP, BV, WI, BV, Mt, SL, IV, SL, FT, SL, IM, SL, Mn, SL, OM, SL, MI, SL, MS, SL** y **AI, SL**.)

Como ya se ha dicho, el referido artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece en primer lugar una serie de requisitos o condiciones sine qua non para acceder a aquella exención, y, de cumplirse todos y cada uno de tales requisitos, establece qué porcentaje de aquella participación resultará exenta. Así, se recoge en tal precepto que estará exenta del Impuesto sobre el Patrimonio:

“La plena propiedad, ... sobre las participaciones en entidades, ..., siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurran los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad, sea al menos del cinco por ciento computado de forma individual, o del 20 por ciento conjuntamente

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. ...”.

Dicho lo cual, el mismo precepto establece a continuación, que:

“La exención 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 o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad”.

Tal precepto fue objeto de nueva redacción, por la Ley 35/2006, quedando la redacción del párrafo en cuestión como sigue:

“La exención 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 o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora”.

A la vista de este último párrafo del artículo 4.Ocho Dos de la Ley 19/1991, no cabe duda de que si se ostentase la participación directa en las sociedades participadas a través de **Mc, SL** y, aun dando por cumplidos aquellos requisitos que establece el referido precepto en sus apartados a), b), c) y d), tal exención sería limitada, y “sólo alcanzará al valor de las participaciones, ..., en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios ..., y el valor del patrimonio neto de la entidad”.

Frente a esa situación indiscutible, plantea el contribuyente que, con anterioridad a la nueva redacción de aquel precepto por la Ley 35/2006, si la misma participación en las mencionadas sociedades se ostentase de manera indirecta, a través de una sociedad intermedia, la exención alcanzaría al 100 % del valor de todas las sociedades indirectamente participadas, esto es, la exención dejaría de alcanzar solo a los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional si se ostentan a través de sociedades agrupadas bajo una sociedad intermedia.

Esto es, se sostiene por el contribuyente que cuando el referido precepto de la Ley 19/1991 limita la cuantía de la exención “a la proporción existente entre los activos necesarios ..., y el valor del patrimonio neto de la entidad”, se está refiriendo únicamente a supuestos de participaciones directas, quedando al margen de tal consideración las participaciones indirectas (con más de un 5 % de participación), que gozarían de la exención del 100 % de la participación.

La doctrina ya señalaba (Pérez-Fadón en abril de 2005 ‘La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar’, Editorial CISS), al comentar la modificación normativa operada por la Ley 35/2006, que:

“En otras palabras, la interposición de entidades no puede comportar una extensión de la exención del IP a bienes y derechos no afectos a actividad económica alguna, por lo que la única interpretación coherente con la finalidad de la exención es que para que pueda haber exención tiene que darse la consiguiente afectación de los elementos a la actividad económica, tanto si se trata de bienes directamente poseídos por la sociedad cuyas participaciones estén exentas, como si se trata de elementos que son propiedad de una sociedad que, a su vez, es propiedad de otra sociedad que es la que determina la exención de sus participaciones”.

Este Tribunal ya ha tenido ocasión de abordar en reiterados casos situaciones como las que ahora nos ocupan, como en resoluciones de 3 de diciembre de 2009 (RG.6421/2008), y 24 de noviembre de 2009 (RG.6422/2008), entre otras, y recientemente en la Resolución 974/2012, de 4 de abril de 2015.

Según la primera de las citadas, se señaló lo siguiente por este Tribunal:

“La cuestión a discutir por tanto se centra en si el hecho de incluir una sociedad holding interpuesta, LLL, entre las personas físicas y la holding de segundo nivel, PPP, y tenedora de las participaciones tanto en SIMCAV como en sociedades que se considera que realizan actividad económica, va a afectar o no al cálculo de la exención de las participaciones del obligado tributario”,

En aquella resolución este Tribunal, tras hacerse eco de la modificación operada en aquel artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, por la ya citada Ley 35/2006, señaló que:

“... lo cierto es que la norma tanto en una como en otra redacción **tiene por finalidad no someter a gravamen en el Impuesto sobre el Patrimonio el patrimonio productivo del sujeto pasivo**, declarando la exención del patrimonio afecto a actividades productivas desarrolladas por personas físicas sujeto pasivo del Impuesto. **Finalidad ésta que se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 22/93 de 29 de diciembre de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, norma que introdujo en nuestro ordenamiento esta exención**. Así, dicha exposición señalaba que la situación económica vigente en el momento demandaba la adopción de medidas legislativas de diversa índole que coadyuvasen al cabal cumplimiento de los objetivos económicos previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994, y entre esas medidas señalaba la Exposición de Motivos que en el Impuesto sobre el Patrimonio se ampliaban exenciones objetivas de su Ley reguladora de 1991, incluyendo entre las mismas:

<<la aplicable a 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 de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, y constitutiva de su principal fuente de renta.

La misma exención se aplica, asimismo, a 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, el cual, aparte de detentar una participación del capital superior al 25 por 100, deberá ejercer efectivamente funciones de dirección y percibir por ello una remuneración>>.

Es decir la exención ahora discutida, del valor de las participaciones se introduce dentro de la declaración de la exención del valor de los “útiles de trabajo”,[1] patrimonio que está afecto y es necesario para el desarrollo de la actividad. De ahí que se establezcan una serie de requisitos que debe cumplir la entidad en relación con su actividad para que las participaciones en la entidad queden exentas, quedando excluidas las participaciones en entidades que tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. No obstante la propia redacción de la norma abre el abanico de la exención, admitiendo la posibilidad de que aún tratándose de una sociedad de cartera, dedicada por tanto a la gestión de valores, éstos puedan entenderse afectos a la actividad económica, siendo valores necesarios para el ejercicio de la propia actividad empresarial de la entidad los que con unos requisitos otorgan a su titular una participación superior al 5% de su capital y permiten la dirección y gestión de la misma. Es esta previsión contenida en la norma la que va a permitir que una sociedad holding de tenencia de valores realice una actividad empresarial y se beneficie de la exención, lo que no deja de ser una ficción legal. Ahora bien la norma (artículo 5 del RD 1704/1999) deja muy claro que esta exención en ningún caso va a resultar aplicable a las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva”.

Como vemos, la Resolución de referencia, citada también por la Inspección, realiza una interpretación finalista del alcance de la exención tal y como estaba regulada en los ejercicios 2005 y 2006, apreciando que la finalidad de la norma nunca ha amparado que bajo el paraguas de la sociedad holding se cobije la exención de activos, poseídos a través de una o varias sociedades, cuya utilización no se corresponda con ese concepto primigenio de “útiles de trabajo”.

Remitiéndonos nuevamente a la previa resolución de este Tribunal de 31 de diciembre de 2009 (RG.6421/2008), en el presente supuesto cabe concluir al igual que allí se argumentó, que:

“Este Tribunal no puede admitir este tipo de situaciones de “abuso de la norma” en las que mediante la realización de una serie de actos, ..., como es en este caso la constitución de las sociedades interpuestas LLL y PPP llegue a construirse un entramado o una estructura patrimonial artificiosa cuya única finalidad responde a la de pretender beneficiarse de una exención que por definición no resulta aplicable”. En este sentido el Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de abril de 2009 señalaba:

<<... la solución a estas situaciones debe venir de la mano de una correcta interpretación del ordenamiento jurídico. En este sentido, debe recordarse que las normas deben ser interpretadas de acuerdo con la finalidad que les es propia (interpretación teleológica) y deben evitarse todo tipo de abuso de las mismas. Y se abusa cuando éstas son utilizadas por el contribuyente, para realizar negocios artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, de tal forma que con el uso indebido se consiga exclusivamente un ahorro fiscal que finalmente resulta contrario a lo querido por el legislador>>”.

En la referida resolución, al respecto de la modificación normativa operada mediante Ley 35/2006, se señala que:

“La redacción del precepto vigente hasta enero del año 2007 señalaba: ... Si bien la proliferación de situaciones como la que plantea el presente expediente en la que se configuran estructuras patrimoniales complejas con dos o más sociedades de cartera o tipo holding que persiguen la exención de patrimonios no productivos, lleva a una evolución de la norma en la que se añade un último apartado, <<(…)aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora>>, el cual no supone una modificación sustancial del precepto, ni la añadidura de nuevos requisitos para que resulte aplicable la exención, manteniéndose en todo caso el espíritu y el fin de la norma. Sino que este último punto pretende de hecho evitar situaciones como la que plantea el presente expediente sin necesidad de que medien actuaciones inspectoras. La propia Exposición de Motivos de la Ley 35/2006 se refiere en el apartado 10 de los objetivos y aspectos relevantes de la reforma a la introducción de unos <<ajustes técnicos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio>>”.

Esta conclusión se confirma, en contra de lo que afirma el reclamante si nos fijamos en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006. Si la modificación legal a la que nos venimos refiriendo hubiese sido concebida como un cambio en el objeto de la exención parece razonable pensar que se mencionado en ella, y nada se dice sobre la que hubiese sido importante novedad formativa. Además de la genérica mención señalada en el apartado 10 de los ‘Objetivos de la reforma’, en el desarrollo que se hace en dicha Exposición de Motivos de las modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, se advierte que:

“En lo referente al Impuesto sobre el Patrimonio, la desaparición de las sociedades patrimoniales del marco normativo de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas y jurídicas exige trasladar a la Ley 19/1991 los requisitos y condiciones que, recogidos hasta la fecha mediante remisión al artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vienen siendo exigidos a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en entidades. Se mantiene en el 60 por 100 el límite conjunto sobre las cuotas íntegras de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, si bien operará sobre la base imponible total del impuesto sobre la renta, tanto la general como la del ahorro”.

No pueden, por tanto, admitirse la interpretación del reclamante. Si la interposición de una mercantil permite alcanzar la exención del total de la participación, pese a que la sociedad en cuestión no tiene la totalidad de sus activos afectos a la actividad económica, supone las tesis del reclamante, se está desvirtuando la finalidad perseguida por aquella exención, que pretende extender su ámbito tan solo a los bienes productivos, puestos a trabajar,

La misma conclusión alcanza el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia de 3 de marzo de 2011 (recurso nº 179/2011), al respecto de aquella modificación legal:

“... no toda adición, incluso supresión, del texto de un precepto debe llevar, sin más, a la conclusión de que la nueva redacción es de signo diferente, en cuanto la modifica, a la precedente. En la STS de 6/11/09 (RJ 2010, 1703) se razona al respecto en cuanto a la justificación del alcance del precepto que se reforma, a tenor de lo indicado en el Preámbulo o Exposición de Motivos del nuevo texto; parte ésta de la Ley que, a falta de otros elementos concomitantes, precisamente ilustra sobre la justificación, alcance y contenido de la norma. En la que ahora nos ocupa (Ley 35/2006) ya se ha reseñado la razón de las modificaciones en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, y ninguna altera el régimen de valoración anterior, más bien dejan clara la incidencia de ésta a partir de la desaparición de las sociedades patrimoniales, de suerte que la modificación del precepto, en que la demanda entiende que altera el signo del texto anterior, precisamente en su favor, no es tal, al punto de complementar, como se dijo, lo que era contenido propio del precepto y coherente con las condiciones de exención -que son de exclusión- de participaciones en SIMCAVs”.

El criterio expuesto ha sido confirmado por el Tribunal Supremo, ya que las dos resoluciones de este Tribunal que se han reproducido parcialmente en la presente resolución (de fechas 3 de diciembre de 2009, RG.6421/2008, y de 24 de noviembre de 2009, RG.6422/2008), fueron objeto de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, recayendo sentencias en fechas 21 de mayo de 2013 (recurso nº 2689/2011) y 3 de junio de 2013 (recurso nº 2289/2011), que han venido a confirmar ambos pronunciamientos, sentando jurisprudencia al respecto del asunto debatido.

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo, en sentencias de 30 de abril de 2012, (casación 928/2010, FJ 4º), y de 4 de junio de 2012 (Casación 1767/2010), también interpreta teleológicamente otro incentivo fiscal que busca favorecer la actividad económica, la deducción por reinversión, entendiendo que cuando la reinversión de plusvalías se realiza mediante la adquisición de acciones solo se cumple su finalidad (y solo puede aplicarse la deducción) si se comprueba que la sociedad adquirida realiza actividad económica:

“(i) Este incentivo fiscal, al que precedieron el diferimiento por reinversión y la exención por reinversión, pretende idéntica finalidad: no penalizar fiscalmente la reinversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos del inmovilizado afecto a una actividad económica como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente del capital social de otra empresa.

Carecería de sentido exigir que, si se reinvierte en elementos del inmovilizado material o inmaterial, deban estar afectos a la actividad económica, mientras que si se hace en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos, resulte irrelevante si dicha entidad realiza o no una actividad económica.

Es patente, por tanto, que, ya desde la redacción originaria del precepto, no podía cumplirse la precitada finalidad si la reinversión se producía en una sociedad patrimonial inactiva, (...) porque si bien el tenor literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 era claro, no cabe defender una exégesis contraria al espíritu y a la finalidad de este precepto, aun cuando pueda ampararse en su literalidad, porque el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria de 2003 dispone que «[l]as normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil», esto es, «según el sentido propio de sus palabras», pero «en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas», y «atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas». Por consiguiente, no era improcedente negar el beneficio fiscal discutido en el caso de autos con tal base, ni se producía por ello una aplicación retroactiva de la posterior regulación del incentivo fiscal examinado. (...) la reinversión en una sociedad patrimonial inactiva no puede dar derecho al incentivo fiscal regulado en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, ya desde su texto originario, porque no cumple con la finalidad prevista para el mismo, (...)» (Los subrayados se han añadido por el TEAC).

Quinto.

Alega a continuación el interesado que el acuerdo dictado por la Inspección incurre en ausencia de motivación y falta de rigor.

Si bien el artículo 3 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, delimita como hecho imponible del impuesto “la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto”, en su siguiente artículo 4 dicha norma relaciona una serie de bienes y derechos que “estarán exentos de este impuesto”, siendo su apartado Ocho el que ocupa el debate del presente asunto, disponiéndose en el mismo que estarán exentos (redacción de aquel apartado dada por la ley 35/2006):

“Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

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

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

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

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

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

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

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

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

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

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

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.º de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades”.

La discusión se centra en el último párrafo del apartado Dos de aquel artículo 4.º de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, donde se establece que “La exención 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 o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad”, regla ésta que igualmente se aplicará a “las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora”.

En las actuaciones llevadas a cabo por la inspección, ésta analiza la contabilidad de la sociedad **Mc, SL**, así como las diferentes participadas por ésta, (según se ha justificado en el Fundamento de Derecho anterior) para determinar qué proporción del valor de la participación del sujeto pasivo en aquella sociedad goza de la exención citada, siendo estos del 37,0%, 38,3% y 31,0% en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, respectivamente.

Por el actuario, en las 100 páginas del Acta y 80 páginas del Informe Ampliatorio, se analizan todos y cada uno de los estados contables de las sociedades participadas por **Mc, SL**, identificándose las diferentes partidas del activo y pasivo que se consideran afectas a las respectivas actividades, obteniéndose las conclusiones que se recogen en aquella Acta. A la vista de aquella propuesta y de las alegaciones del interesado, el acuerdo de

liquidación, a lo largo de sus 103 páginas, analiza los estados contables de las referidas sociedades, argumentándose en cada caso qué partidas se consideran afectas a las actividades empresariales. Luego, el interesado conoce de manera extensa y pormenorizada los motivos del acuerdo de liquidación que recurre. El sujeto pasivo conoce los preceptos legales en los que funda la Inspección la liquidación impugnada; conoce detalladamente los hechos y circunstancias tenidos en cuenta por la Inspección para practicar aquella regularización y conoce cumplidamente las argumentaciones de ésta, por lo que no se adivina qué mayor motivación que la contenida en aquellas 103 páginas del acuerdo impugnado requiere el interesado.

Lo anterior impone rechazar los alegatos de ausencia de motivación que imputaba el interesado al acuerdo ahora recurrido.

Sexto.

A continuación señala el interesado que unos activos concretos de la sociedad **Mc, SL** sí están afectos a la actividad empresarial; concretamente se señala que el elemento de transporte adquirido en régimen de leasing se dice afecto en un 50 % a la actividad. Se sostiene la afectación de las partidas '**Ne, SL**', 'Fianzas y Depósitos a largo plazo' y de 'Imposición Valores Renta Fija'.

Para analizar la eventual afectación de aquellos bienes o derechos a las actividades empresariales de **Mc, SL**, habrá que estar al Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. En el Capítulo II de aquella norma, bajo el título "*Participación en entidades*", dispone el artículo 6, bajo el epígrafe '*Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención*', que:

1. *"La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.*

2. *Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.*

3. *Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5.º del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".*

Por lo que hace a la partida del activo de la sociedad **Mc, SL** "Derechos Bienes Leasing. Elementos Transporte", tal partida presenta el saldo de 199.330,83 €, 162.531,39 € y 125.731,95 € en los balances a 31 de diciembre de 2005, 2006 y 2007, respectivamente. La misma recoge el saldo (valor del derecho menos amortizaciones), de un vehículo marca Aston Martin objeto de contrato de leasing.

Como señala el referido artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, para determinar la afectación del citado vehículo a la actividad empresarial de **Mc, SL**, habrá que estar al 'artículo 27 de la Ley 40/1998', del IRPF, incorporado al Texto Refundido de 2004, y que se corresponde para el ejercicio 2007 ahora considerado, con el artículo 29 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual:

1. *Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:*

a) *Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.*

b) *Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.*

c) *Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.*

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges”.

En el presente caso, por lo que hace al vehículo Aston Martin, manifiesta el propio interesado, como ya hiciera ante el actuario en diligencia de constancia de hechos, que aquel vehículo “está parcialmente afecto a la actividad económica de la sociedad, considerando que un 50 % del destino del vehículo se corresponde con desplazamientos directamente relacionados con la actividad llevada a cabo por la Compañía”. Véase que la norma, expresamente, señala que “En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles”, como lo es un vehículo, de ahí que, reconociéndose por el propio interesado que éste sólo se destina a la actividad empresarial en un 50 %, debe confirmarse el acuerdo de la Inspección a tenor de la normativa citada.

Por lo que hace a las otras 3 partidas del activo de la sociedad **Mc, SL** que dice el interesado deben entenderse afectas a la actividad empresarial de ésta, véase que las mismas se corresponden con lo siguientes valores declarados en balance (aunque únicamente interese los referidos al ejercicio 2007):

	2005	2006	2007
Inversiones Financieras Permanentes:			
- Ne, SL	1.248.000,00	1.248.000,00	1.248.000,00
Fianzas y Depósitos Constituidos a LP			
	990,00	5.990,00	5.990,00
Inversiones Financieras Temporales:			
- Imposición Valores Renta Fija	4.400.000,00	8.140.285,71	6.440.285,58

Tales elementos patrimoniales se corresponden con la salvedad que realiza el apartado c) del artículo 29.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual, “En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros”.

Ahora bien, ese ‘inciso final’ del apartado c) del artículo 29.1 resulta expresamente excepcionado por el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, cuando advierte que tales elementos patrimoniales, “en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica”.

Así, la norma admite la eventual afectación de tales elementos patrimoniales a la actividad económica, pero deberá estarse a cada caso. Como se dice en la resolución de 2 de diciembre de 2004 de la Dirección General de Tributos que cita el interesado, la nº V0366/2004, la “afectación que se entenderá existente, ..., cuando esos elementos patrimoniales sean «necesarios» para la obtención de los respectivos rendimientos”, advirtiendo a continuación que, “Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que ésta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que, como es obvio, este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria”.

Luego la norma no establece presunción alguna de afectación de tales bienes a la actividad, debiendo estar en cada caso a las pruebas aportadas en ese sentido y, en este sentido, no puede olvidarse que nos enfrentamos a la eventual aplicación de una exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, concretamente en el examen del importe de la participación del sujeto pasivo en la sociedad **Mc, SL** que debe considerarse exento del impuesto. Y, en este punto, cumple recordar que la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en su artículo 105.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma

norma), establece que *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*, precepto éste que en el campo de las exenciones, como nos ocupa, impone la carga de la prueba al beneficiado por tales exenciones. Valga decir que tal precepto viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil y que la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de ‘normalidad’, ‘disponibilidad’ y ‘facilidad probatoria’; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, *“para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”*.

En el presente caso no sólo estamos ante una exención fiscal de la que pretende beneficiarse el sujeto pasivo, sino que resulta patente la facilidad probatoria de éste para acreditar que tales bienes y derechos están afectos a la actividad de la sociedad, en los términos exigidos por el citado Real Decreto 1704/1999.

En esta tesitura el contribuyente nada ha alegado, ni ha aportado prueba alguna, con relación a las partidas contables de ‘**Ne, SL**’ y ‘Fianzas y Depósitos a largo plazo’, más allá de simplemente manifestar que las mismas están afectas a la actividad, lo que impone confirmar el acuerdo impugnado en este punto.

Por lo que hace a la partida del activo de ‘Imposición Valores Renta Fija’, sin aportar dato o prueba alguna, dice corresponderse con los excesos de tesorería que se reinvierten temporalmente, por lo que debiera considerarse afecta a la actividad. Ciertamente la mera afirmación del sujeto pasivo no puede producir efecto jurídico alguno, al no venir avalada por prueba o documento alguno que imponga entrar a conocer de las consecuencias jurídicas de lo afirmado. Además de lo anterior, a mayor abundamiento, de los hechos acreditados en los expedientes de las reclamaciones interpuestas por el propio sujeto pasivo contra las regularizaciones practicadas por la Inspección por el IRPF (reclamaciones RG.4923/11 y acumuladas), resueltas en la sesión de 2 de abril de 2014 por este Tribunal, se comprueba que la actividad empresarial de **Mc, SL** resulta ser la prestación de servicios profesionales a **Mp, SL** (resultando esenciales los servicios prestados por el sujeto pasivo), actividad ésta por la que se facturan en los años regularizados cifras anuales en torno a los 600.000 €, por lo que resulta del todo erróneo afirmar que una actividad por la que se facturan 600.000 € anuales genere unos excedentes de tesorería de 4.400.000,00 € en 2005, 8.140.285,71 € en 2006 y 6.440.285,58 en 2007.

Septimo.

Con cita del artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, alega a continuación el reclamante que la Inspección no ha considerado los beneficios no distribuidos por **Mc, SL** procedentes de su actividad económica, a efectos de calcular el importe del valor exento, en aplicación de la que denomina regla de la ‘afección sobrevenida’, en aplicación de la que se dice interpretación integradora de los artículos 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio y 75 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades.

La pretensión del interesado debe rechazarse de plano, por cuanto yerra la interpretación que hace del alcance de la remisión del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 al apartado 2º del artículo 61.1.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, y, en concreto, de la aplicación que para calcular la exención en el impuesto sobre el patrimonio debe tener la conocida como regla de la ‘transparencia sobrevenida’ o, en una segunda época, ‘patrimonialidad sobrevenida’, contemplada en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Consiste, la citada pretensión, en la extensión de la citada regla (que, en síntesis, supone que para determinar si una entidad es transparente –o patrimonial- no se tengan en cuenta los activos que, pese a no estar afectos a ninguna actividad económica, sean la materialización de beneficios acumulados que procedan de la realización de actividades económicas) al concreto ámbito del cálculo de la parte del valor de la participación en la sociedad que se beneficiará de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, computando como afectos los activos a los que se refiere la citada regla. Y no puede prosperar, a la vista de la finalidad y el modo de operar de la regla mencionada, y de la estructura de las normas que regulan la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, en las que distinguimos primero los requisitos de acceso a la exención, en concreto de los contemplados en las letras a) a d) del artículo 4.ocho dos de la Ley 19/1991, y después la regla para, si se ha accedido a la exención, determinar qué parte del valor de las acciones está exento.

La remisión que hace la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, al artículo 75 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades debe entenderse realizada al 61.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual:

“Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

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

....

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

1.º No se computarán los valores siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a).

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

b) Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social”.

El artículo 61.1 del RD 4/2004 establece aquellos requisitos o condiciones que, de concurrir, supondrán el sometimiento de la mercantil al régimen de sociedades patrimoniales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la letra a) de las cuales hace referencia a que “más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas”. Obvia recordar que la finalidad de lo prevenido por el punto 2º de aquella letra a), es la de evitar que circunstancias sobrevenidas pudieran modificar el régimen de tributación de la sociedad (pasar del general al de sociedades patrimoniales), en atención a la materialización temporal de los beneficios no distribuidos obtenidos en determinados activos no afectos. Así, la afectación o no afectación de los bienes y derechos de la sociedad a la actividad económica, es cuestión que deberá dilucidarse como señala expresamente el mismo artículo 61, según “lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Luego, la finalidad de aquel precepto no es la de recalificar activos (como veremos que afirma el Tribunal Supremo), y mucho menos hacerlo a todos los efectos. Se trata de una regla que limita su efecto al ámbito concreto de la relimitación, con reglas objetivas, de la aplicación del régimen de sociedades transparentes (o patrimoniales) y, en concreto, para evitar que la esencia de la actividad de una entidad quede alterada por la acumulación de beneficios sin repartir. Sirve como cláusula de salvaguarda que permite que la decisión de someter la mercantil a un régimen u otro no se vea alterada por la circunstancia temporal de cuales sean los bienes en que se encuentren remansados los beneficios no distribuidos. En ese sentido se pronuncia la Dirección

General de Tributos en distintas resoluciones citadas en el acuerdo recurrido, que se obvia reiterar; incluso cita aquel acuerdo a este Tribunal en el mismo sentido.

Ahondar en el modo de llevar a la práctica aquella regla de 'patrimonialidad sobrevenida' hace ratificarnos en lo concluido ya que esta regla no consigue su propósito convirtiendo en afectos activos que no lo sean, sino, tan solo, eliminando del cómputo a realizar los activos adquiridos con los beneficios empresariales de los últimos 10 años acumulados. Así lo describe la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, quien ha expresado que, en el cálculo de aquel concreto porcentaje determinante del régimen de tributación, la regla de la 'patrimonialidad sobrevenida' no supone recalificar determinados activos no afectos como afectos a la actividad, sino que se prescindía de éstos para cuantificar el porcentaje de los activos no afectos respecto del total del activo de la mercantil. Así, en la reciente sentencia de 3 de abril de 2014 (recurso nº 6437/2011), en la que, según indica en su Fundamento Octavo, "la cuestión controvertida se ciñe a determinar cuál es la forma correcta de aplicación de esta regla. En particular, se plantea si, a los efectos de determinar la composición del activo de la sociedad, no debemos tener en cuenta el importe de los activos no afectos que se correspondan con beneficios empresariales o si, por el contrario, debemos tener en cuenta dichos activos no afectos, tomándolos como activos afectos. El tribunal de instancia en el Fundamento de Derecho Séptimo, se posiciona a favor de computar los mencionados activos no afectos como afectos al objeto de aplicar esta regla", pues entendió la Audiencia Nacional que, "cuando la norma prevé que no pueden computarse como no afectos, es porque deben computarse como afectos, señalando en favor de ello que dos negaciones implican una afirmación" (como igualmente ahora sostiene el reclamante). En ese debate, concluye la Sala que:

"El correcto entendimiento de la norma es aquel que permita alcanzar los resultados pretendidos por esta regla. Así, el objetivo de la misma no es otro que evitar la incidencia que en la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales tiene la existencia de beneficios empresariales que son remansados en activos no afectos a la actividad empresarial.

Pues bien, la única forma de que los mismos no tengan incidencia en la calificación de una sociedad como patrimonial es no teniéndolos en cuenta, suprimiéndolos a todos los efectos en la valoración de la composición del activo de la sociedad. Lo contrario, computarlos como activos afectos, conduce a una alteración de la calificación de la sociedad y ello en la medida en la que los beneficios empresariales generados por una sociedad patrimonial pasarían a engrosar la parte de su activo afecto, alterando con ello su composición, y por ende, la calificación de la sociedad.

Esta situación se evita si los beneficios generados en la actividad económica e invertidos en un elemento no afecto no son objeto de cómputo en el cálculo de la composición del patrimonio".

Lo anterior supone el rechazo de plano de la pretensión de la actora: la regla de la 'patrimonialidad sobrevenida' no supone una recalificación en activos afectos de los que no lo estén.

Pero es más. Como advertíamos, la remisión que hace la normativa del Impuesto de Patrimonio a aquel artículo 61 del RD 4/2004, se inserta en aquellas cuatro condiciones o requisitos para acceder a la exención del valor de las participaciones enumeradas en las letras A) a d) de aquel artículo 4.Ocho.Dos, y, de concurrir éstas, deberá estarse a lo que a continuación señala el mismo precepto, esto es, que "la exención 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 o profesional, ..., y el valor del patrimonio neto de la entidad". La sistemática de la regulación jurídica de la exención que nos ocupa igualmente se advierte de la redacción del Real Decreto 1704/1999, donde se recoge en su artículo 5, bajo el epígrafe 'Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades', aquellas cuatro condiciones o requisitos para acceder a la exención del valor de las participaciones y, de concurrir éstas, se recoge en su artículo 6 la 'Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención'. Luego, pretende la representación del interesado que la remisión a un precepto de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio circunscribe al cumplimiento de las condiciones determinantes de la exención, igualmente se entienda realizada -sin amparo legal alguno- a aquella norma del Impuesto sobre Sociedades que cuantifica el porcentaje del valor de la participación que resultará exento.

Por último, alega el interesado que la resolución de este Tribunal de 15 de junio de 2005 (RG.10/2004) sostiene la misma interpretación que éste alega en este procedimiento. Frente a ello cabe advertir que la interpretación que en aquella resolución se recoge ha sido modificada en posteriores resoluciones, como la de 31 de enero de 2011 (RG.4016/2008), recaída igualmente en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cambio éste que ha quedado avalado por la posterior Jurisprudencia del Tribunal Supremo que se ha citado. Según se sostiene en aquella resolución de 31 de enero de 2011:

"SEGUNDO. ... se admite por la Administración, y queda fuera del examen de este Tribunal Central, que tales participaciones cumplen con las condiciones exigidas en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

TERCERO. ... el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio que establece que "... 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, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora".

Es precisamente este último párrafo, recogido en idénticos términos en el artículo 6.1 del Real Decreto 1704/1999, que desarrolla en vía reglamentaria la normativa del Impuesto sobre Patrimonio, el que centra la discusión planteada. Se trata de una precisión que limita la exención, en el Impuesto sobre el Patrimonio, que se aplicaría sobre las participaciones en entidades que cumplan las condiciones que el mismo precepto transcribe, condicionando el beneficio fiscal a la proporción existente, dentro de la estructura patrimonial de la sociedad participada, entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional que la entidad desarrolle, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la sociedad. ...

CUARTO. Ello obliga a determinar qué valores, de los que integran el patrimonio de "Sucesores de A. ..., S.A" pueden considerarse afectos a la actividad económica de la entidad. Para ello, el artículo 6 del RD 1704/1999 remite a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...

En cuanto a la referencia al artículo 75 de la Ley del impuesto sobre Sociedades, debe señalarse que dicho precepto excluye del concepto de valores o bienes no afectos a aquellos elementos patrimoniales que corresponda su importe al de los beneficios empresariales obtenidos en los últimos diez años y en el propio ejercicio, **pero dicha exclusión sólo sirve a los efectos de la calificación o no como sociedad transparente, pero no tiene consecuencias a efectos de determinar los bienes realmente afectos o no a la actividad empresarial, que son aquellos que coherentemente con la finalidad del beneficio fiscal (proteger la transmisión hereditaria de las empresas familiares) les corresponde beneficiarse de dicha reducción.** (el subrayado y la negrita se incorpora en la presente resolución). (el subrayado y la negrita se incorpora en la presente resolución).

Octavo.

Cuestiona a continuación el reclamante los porcentajes de afectación a las actividades empresariales de las diferentes sociedades participadas por **Mc, SL**, así como las sociedades participadas por alguna de éstas, sosteniendo que estamos ante porcentajes de afectación del 100 % en base a las afirmaciones que allí se hacen.

-En primer lugar, respecto a lo alegado acerca de la contabilización de unos activos afectos a partir de la cifra de beneficios no distribuidos por las sociedades **MI, SL** y **MC, BV**, valga remitirnos a lo ya argumentado en el Fundamento anterior.

-En segundo lugar, lo alegado con relación al resto de sociedades que a continuación se mencionan, no desvirtúa la regularización de la Inspección, ya que debe re acordarse lo ya señalado por este Tribunal en el Fundamento Sexto de la presente resolución, en el sentido que, en el campo de las exenciones como ahora nos ocupa, la carga de la prueba debe corresponder al interesado, como igualmente resulta del artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que allí se transcribe y que debe darse por reproducido y Tercero, sobre la suficiencia de la motivación ofrecida de la actuación Inspectora por el Acta de la Inspección, su acuerdo ampliatorio y el acuerdo de liquidación.

Así, no sólo nos encontramos ante una exención fiscal de la que pretende beneficiarse el sujeto pasivo, sino que resulta patente la facilidad probatoria de éste para acreditar las afirmaciones que sostiene respecto de cada una de aquellas sociedades, que le llevan a sostener que tales bienes y derechos están afectos a la actividad de la sociedad, en los términos exigidos por el citado Real Decreto 1704/1999. No habiendo aportado prueba alguna que acredite los hechos y circunstancias alegados en cada caso, más allá de simples manifestaciones, se impone rechazar cualquier conclusión jurídica que pretenda obtenerse de unos hechos y circunstancias no acreditados, debiéndose desestimar los alegatos del reclamante en este punto sobre las siguientes sociedades indirectamente participadas:

-Respecto a la sociedad **Me, SA**. Afirma el reclamante que resulta participada igualmente por la entidad BC, SA, cuyo accionista es el Ayuntamiento de Barcelona, por lo que de suyo es predicar la afectación a la actividad económica de sus activos. Esta afirmación en nada afecta a lo dicho por el acuerdo de liquidación en las páginas 40 y siguientes, del que resultan unos porcentajes afectos superiores al 60 %, en 2005, y al 90%, en 2006 y 2007, habiendo eliminado, en síntesis, las inversiones financieras temporales.

- Respecto de **WX, SL** se dice que existe "ningún motivo que justifique" la exclusión de parte de sus activos; No obstante, en la correspondiente acta en disconformidad se señala que "no se considera que se deba

deducir ninguna deuda por no ser derivadas del ejercicio de actividades económicas”, contestando a las alegaciones del contribuyente sin aportar ningún tipo de prueba o justificación que acredite que dichas deudas se corresponden con el ejercicio de actividades económicas.

- Respecto de las entidades **Mn, SL y OM, SL** se dice que, a pesar de tener por objeto la ‘administración de valores’, al percibirse ingresos financieros correspondientes a inversiones temporales, sí debe entenderse que sus activos están afectos a la actividad;

- Respecto de **AI, SL** se dice que, Afirma el reclamante que a pesar de no superar la participación el 5 %, las inversiones responden al propósito de rentabilizar los excedentes de tesorería; Tan solo se han considerado no afectas las inversiones financieras.

- Lo mismo se sostiene respecto de **MI, SL**, y, de **MC, BV**.

Como vemos, los activos no considerados afectos por la Inspección se centran en las inversiones financieras temporales. Se trata, como es claro, de distintos tipos de activos financieros, que deben entenderse incluidos entre los activos mencionados en la letra c) del artículo 29 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, coincidente con la misma letra del artículo 27 de la Ley 40/1998 (y del posterior TRLIRPF) a los, como ya se ha visto, se remite la del Impuesto sobre el Patrimonio, para determinar las reglas de afectación de activos, que establece de modo contundente que:

“c) (...) En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.”

Noveno.

Por último, señala el interesado que el límite conjunto de cuota íntegra deberá atender a las autoliquidaciones del IRPF presentadas, al haber sido éstas también recurridas ante este Tribunal.

Valga señalar que en resolución de 2 de abril de 2014 (RG.4923/11 y acumuladas), este Tribunal ha confirmado las regularizaciones practicadas por la Inspección por el IRPF de los ejercicios 2005 a 2008, excepto en lo que afecta al ejercicio fiscal de 2005, por la improcedencia de imputar la ganancia patrimonial no justificada considerada por la Inspección.

Así, la eventual incidencia que tal pronunciamiento pudiera tener en el presente asunto, en lo que hace al límite conjunto de la cuota íntegra, tan solo resulta relevante en la cuota del ejercicio 2005, que debe disminuirse al haberlo hecho el límite conjunto con la cuota del I.R.P.F. de dicho ejercicio.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

su **ESTIMACION PARCIAL**, procediendo la confirmación del acuerdo recurrido, debiendo iniciarse, no obstante, la cuota correspondiente al ejercicio 2005, en atención a lo dispuesto en el último Fundamento de Derecho.

[1] La negrita y el subrayado se han añadido ahora, al hacer la cita.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.