

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067177

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de julio de 2017

Vocalía 1.^a

R.G. 2275/2013

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. *Transmisión lucrativa de participaciones de empresa familiar. Cumplimiento de requisito de remuneración superior al 50 por 100 de los rendimientos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales.* En el caso analizado, sentado que ZS, S.L. es una sociedad cuyas participaciones no están exentas del Impuesto sobre el Patrimonio -art. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991 (Ley IP)-, las retribuciones percibidas de esta entidad deben tenerse en cuenta en el cómputo para verificar si la remuneración percibida por el ejercicio de funciones por el Sr. Lx... de la entidad LxJxZ, S.L. es más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, de conformidad con el art. 5 del RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP). Este requisito se considera incumplido por el órgano de gestión, que compara la remuneración obtenida por el ejercicio de estas funciones de dirección de la entidad LxJxZ, S.L con la suma de la totalidad de los rendimientos íntegros del contribuyente por trabajo y actividades empresariales y profesionales. Así, se recoge expresamente en el acuerdo en el que se compara lo percibido de dicha sociedad con todo lo percibido por tales conceptos, con lo que el resultado es inferior al 50 por 100 -exactamente el 44,72 por 100-. Pues bien, la comparación llevada a cabo por el órgano de gestión no resulta conforme a Derecho, pues se debe comparar la remuneración percibida con la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales, es decir, se debe comparar la remuneración percibida con la suma algebraica de la totalidad de los rendimientos netos reducidos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

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

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 75.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27 y 33.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

Ley 13/1996 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), art. 7.

RD 2481/1994 (Requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio), arts. 4 y 5.

En la Villa de Madrid y en la fecha arriba indicada, en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central por D. Lx... (provisto de N.I.F ... y en adelante en ocasiones simplemente el "Sr. Lx...", o "el obligado" o "el interesado"), con domicilio a efectos de notificaciones en ,...,Valladolid, frente a la "resolución con liquidación "provisional" dictada el 31/01/2013 por la Administradora de la Administración de la A.E.A.T de Medina del Campo (Valladolid) tras unas actuaciones de "comprobación limitada" seguidas por la Dependencia Provincial de Gestión de Valladolid, relativas a la tributación del Sr. Lx...por el I.R.P.F. del año 2010, y al anudado "acuerdo de imposición de sanción" relativo a ese concepto y período tributarios dictado el 02/10/2013 por el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Castilla y León.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El obligado presentó en su día declaración-autoliquidación atinente a su tributación “en régimen individual” por el I.R.P.F. del año 2010, con unas B.I.’s general y del ahorro de 65.044,40 € y 7.210,77 €, respectivamente, una Cuota resultante de la autoliquidación de 20.997,58 €, y un Resultado a ingresar de 5.713,22 €.

Declaración-autoliquidación en la que el Sr. **Lx...** no incluyó importe alguno como ganancias y/o pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible general y/o del ahorro.

Segundo.

Tras haber instruido una “*comprobación limitada*” atinente a dicho concepto (I.R.P.F.) y período (2010) tributarios, el 31/03/2013 la Dependencia Provincial de Gestión de Valladolid giró al Sr. **Lx...** una “liquidación provisional” para regularizar la ganancia patrimonial que en él habría aflorado con motivo de la operación mediante la que donó a su hijo D. **Ex...** (N.I.F. ...) 480 participaciones de la mercantil **LxJxZ, S.L.** (...).

Resolución con una liquidación de 320.665,33 € a ingresar, comprensiva de 297.063,06 € de cuota y 23.602,27 € de intereses de demora, que notificó al Sr. **Lx...** el 05/03/2013.

Tercero.

Disconforme con esa liquidación de 31/03/2013, y mediante un escrito dirigido a la oficina Gestora, el 05/04/2013 el Sr. **Lx...** interpuso frente la misma una reclamación económico-administrativa “per saltum” ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.), a la que se dio el R.G. 2275/2013.

Cuarto.

Por haber dejado de ingresar la cuota objeto de la regularización y liquidación de la Oficina gestora, y mediante un acuerdo de 02/10/2013, el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Castilla y León impuso al Sr. **Lx...** una sanción de 148.531,53 € (77.979,06 €, tras las reducciones por conformidad y por ingreso).

Acuerdo sancionador que notificó al Sr. **Lx...** el 08/10/2013.

Quinto.

Acuerdo sancionador frente al que, haciéndolo materialmente en un Registro de la Junta de Castilla y León el 31/10/2013, el Sr. **Lx...** interpuso otra reclamación económico-administrativa “per saltum” ante este T.E.A.C.

La Junta de Castilla y León remitió esa reclamación al T.E.A.R. de Castilla y León, que la admitió y tramitó bajo el número 47/2672/13.

Reclamación número 47/2672/13 en la que el 31/03/2014 el T.E.A.R. de C. y L. dictó una resolución con la que acordó declararse incompetente y remitir la reclamación a este T.E.A.C., para que se resolviera acumuladamente con la atinente al principal (R.G. 2275/2013).

Quinto.

El 15/04/2014 la reclamación frente al acuerdo sancionador accedió a este T.E.A.C., en el que se le dio el **R.G. 2025/2014**.

Y mediante acuerdo de 07/05/2014 la Abogado del Estado-Secretaria de este T.E.A.C la acumuló con la relativa al principal: R.G. 2275/2013.

Sexto.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, en ese trámite el interesado presentó el **18/03/2014** un escrito al que incorporó los antecedentes y alegaciones que tuvo por convenientes tanto frente a la liquidación del principal como a la sanción impuesta, y al que anexó hasta 18 grupos de documentos.

Posteriormente, el **27/05/2016**, tuvo entrada en este T.E.A.C. otro escrito presentado por el Sr. **Lx...**, en el que manifestó que la donación de las participaciones de **LxJxZ, S.L.** a su hijo **Ex...** había tenido carácter ganancial; por lo que no era correcto que la totalidad de la ganancia patrimonial se le hubiera imputado a él. Escrito que acompañó de una fotocopia de la escritura de constitución de la sociedad **LxJxZ, S.L.**

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas ya acumuladas que, en consecuencia, se admiten y resuelven.

Segundo.

Como quiera que los nombres de las sociedades concernidas coinciden con los de sus partícipes, y el asunto pudiera prestarse a confusión, este Tribunal entiende que no está de más comenzar por fijar y clarificar los presupuestos fácticos.

El Sr. **Lx...** y su hermano **Jx...** (N.I.F. ...), los dos casados en régimen de gananciales, tenían en ... (Valladolid) un negocio de elaboración y tratamiento de piñas y piñones que giraba bajo el nombre comercial **LxJxZ, C.B.** (N.I.F. ...), con cuyos rendimientos habían realizado, en comunidad y en proindiviso, diversas inversiones inmobiliarias en varias ciudades españolas.

A finales de 1994 el Sr. **Lx...** y su hermano **Jx...** decidieron encuadrar esos negocios que tenían en común bajo unas formas societarias mercantiles, para lo que ellos y sus respectivas esposas constituyeron el 09/12/1994 la sociedad **LxJxZ, S.L.** (...), a la que aportaron el negocio de elaboración y tratamiento de piñas y piñones, y el 19/04/1995 la sociedad ZS, SL (...) a la que aportaron esas inversiones inmobiliarias que tenían en común.

La sociedad **LxJxZ, S.L.** (...) se constituyó con un capital de 200.000.000 ptas, dividido en 2.000 participaciones de 100.000 ptas., de las que el Sr. **Lx...** suscribió 490 (de la 1 a la 490), su esposa D^a. **Fx...** otras 490 participaciones, D. **Jx...** y su esposa otras 490 cada uno de ellos, D. **Ex...** (hijo de D. **Lx...** y de D^a. **Fx...**, y provisto de N.I.F. ...) 20 participaciones y D. Mx... (hijo de D. **Jx...**) las 20 participaciones restantes.

Mediante escritura otorgada el 29/01/2010 ante el notario de Valladolid Sr. Hx... con el n^o. ... de su protocolo:

< Don **Lx...**, con el consentimiento que en este acto le presta su esposa Doña **Fx...**, hace donación pura, simple y gratuita a su hijo Don **Ex...** de cuatrocientas ochenta participaciones, las números 1 a 480, ambos inclusive, que le corresponden en la compañía Mercantil "**LxJxZ, S.L.** ", por valor de UN MILLON SETECIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y CUATRO EUROS CON SESENTA Y CINCO CÉNTIMOS DE EURO (1 . 786 . 684,65 €).>

Donación que el donatario aceptó.

En el I.R.P.F. del año 2009 como rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal el Sr. **Lx...** había declarado los siguientes: 14.424,24 € percibidos de **LxJxZ, S.L.**, 14.424,24 € de ZS, SL y 3.406,92 € del INST. NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

Tercero.

El Sr. **Lx...** no incluyó en su declaración-autoliquidación del I.R.P.F. del año 2010 en "régimen individual" importe alguno como ganancias y/o pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible general y/o del ahorro.

Sin embargo, como quiera que los 14.424,24 € percibidos por el Sr. **Lx...** de la sociedad **LxJxZ, S.L.**, eran menos del 50% de todo lo que había percibido como rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal en el año 2009, la Oficina gestora entendió que sus participaciones en la sociedad **LxJxZ, S.L.** no eran unos de los bienes y derechos exentos que contempla el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; con lo que la donación de las mismas no podía acogerse a la reducción del 95 por 100 de la base imponible que contempla el art. 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; lo que habría determinado que aquella donación a favor de su hijo D. **Ex...** hubiera hecho aflorar en el

Sr. **Lx...** una ganancia patrimonial, al no resultar de aplicación lo dispuesto en el art. 33.3.c) de la Ley 35/2006, del I.R.P.F.

La Oficina gestora notificó al propuesta de liquidación el 15/11/2012.

A continuación (el 27/11/2012) el Sr. **Lx...** presentó un escrito alegando que debía tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 5.2 del R.D. 1704/1999, de 5 de noviembre, con lo que <la remuneración percibida de **LxJxZ S.L.**, al considerarse aislada, sin tener en cuenta las retribuciones de **ZS,SL**, sí representa mas del 50% de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal>.

Con la "liquidación provisional" que le giró el 31/03/2013 la **Oficina gestora** regularizó la ganancia patrimonial que el Sr. **Lx...** había obtenido, lo que motivó como sigue:

< En el IRPF, las donaciones que cumplan los requisitos recogidos en el artículo 4.octavo de la Ley 19/91, del Impuesto sobre el Patrimonio, y que por lo tanto gocen de la reducción del 95 por cien en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no darán lugar a ganancia o pérdida patrimonial.

.../...

Considerando que la donación se produjo el 29 de enero de 2010 y que el nivel de remuneraciones a tomar en cuenta a efectos del cumplimiento del requisito previsto en la letra c) anterior, es el correspondiente al ejercicio 2009, esta oficina gestora no puede admitir la exención de la ganancia patrimonial derivada de la donación dado que los ingresos del contribuyente en el ejercicio de referencia fueron:

RETENEDOR	RETRIBUCIONES	RETENCIONES
... LxJxZ SL	14.424,24	2.596,32
... ZS, SL	14.424,24	2.596,32
Q2827002CINSTITUTO NACIONAL DE LA SEG.SO	3.406,02	0,00

Es decir, la remuneración de trabajo percibida de la Entidad **LxJxZ SL** no representa más del 50 % de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

* Motivación a la desestimación o inadmisión del escrito de alegaciones:

El 27 de noviembre de 2012, el contribuyente presentó escrito de alegaciones en el que manifiesta su disconformidad con la propuesta de liquidación realizada alegando que: "Es ..."

Sin embargo, de la información existente en la base de datos de la Administración tributaria y en el propio expediente, esta Oficina gestora no puede admitir las alegaciones presentadas por los motivos que a continuación se detallan.

En primer lugar, el contribuyente manifiesta cumplir los requisitos previstos en los apartados a), b), c) y d) del artículo 5 del Real Decreto 1704/1999 mencionado, en concreto el apartado a). Éste apartado dispone que ...

El apartado 2 del artículo citado regula que cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los apartados a), b), c) y d) del apartado anterior (requisito incumplido en este caso como demostraremos), el cómputo del porcentaje se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

Es preciso recordar que el artículo 75 de la Ley 43/95 regulaba el hoy derogado régimen de transparencia fiscal y que, considerando lo expuesto en el párrafo anterior, debe entenderse que para poder aplicar la exención es preciso que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio inmobiliario. Sin embargo, como ya hemos afirmado previamente, la actividad de esta Sociedad es la gestión de su patrimonio inmobiliario por lo que el importe de la retribución satisfecha al contribuyente, administrador y socio de la Entidad, propietario del 50% de las participaciones junto con su cónyuge (25% cada uno de ellos), debe computarse en el cálculo de las retribuciones percibidas.

La actividad principal de **LxJxZ SL** era la fabricación de piñones, epígrafe 417.2 de la Sección 1ª de las tarifas del IAE. Sin embargo, la única actividad de **ZS SL** es la gestión de un patrimonio inmobiliario siendo el alquiler de locales industriales su actividad principal no existiendo ninguna otra y no realizándose como actividad económica dado que, en ningún momento se ha realizado con local afecto y personal empleado.

En consecuencia, es improcedente la aplicación de la exención dado que no se cumple el primero de los requisitos previstos. Esta afirmación se motiva de la siguiente forma:

La Entidad **ZS SL** se constituye el 19 de abril de 1995 por aportación de bienes inmuebles titularidad de sus socios **Lx...** y **Jx...** y de sus respectivos cónyuges, **Fx...** y **Px...** siendo su objeto social la adquisición, construcción, arrendamiento y enajenación de todo tipo de fincas rústicas o urbanas. Esta Entidad tributó en régimen de transparencia fiscal interna desde su constitución hasta la derogación del régimen, de hecho sus socios han estado percibiendo dividendos no sometidos a tributación correspondientes a los años en que la Sociedad tributó en régimen de transparencia. Como prueba cabe mencionar que el contribuyente y su cónyuge declararon por imputación de rentas en el ejercicio 1999 un importe de 55.578,32 euros y 45.705,92 euros y en el ejercicio 2000 una cuantía de 57.847,33 euros y 48.170,96 euros respectivamente.

Para que el arrendamiento de bienes inmuebles se entienda que se realiza como actividad económica es preciso que concurren las siguientes circunstancias:

- a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local destinado a la gestión de la misma.
- b) Que para la ordenación de la actividad se utilice, al menos, una persona empelada con contrato laboral y a jornada completa.

Respecto al primer requisito, cabe decir que una utilización de parte de un local sólo será aceptable cuando sea susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto, y esté exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

En el año 2010, la Entidad es titular de 8 inmuebles por valor catastral de 7.103.165,87 euros ubicados en Barcelona, Gerona, Valladolid, Madrid y Málaga (...) no existiendo local alguno afecto a la actividad.

Por otro lado, el segundo de los requisitos sólo se entenderá cumplido cuando el contrato sea calificado como laboral por la normativa vigente y a jornada completa.

De la información existente en la declaración resumen anual de rendimientos y retenciones del trabajo presentadas por la Entidad en los últimos años se comprueba que nunca ha tenido personal empleado pues las únicas personas relacionadas son **Lx...** y **Jx...** aparte de determinados profesionales con quienes no existe contrato laboral.

MODELOS 190 presentados por ZS, SL ...

.../...

Considerando lo expuesto y dado que queda suficientemente probado que la Entidad **ZS SL** se dedica ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE a la gestión del patrimonio inmobiliario titularidad del contribuyente, su hermano y sus respectivos cónyuges no se considera cumplido el requisito de que la retribución satisfecha por **LxJxZ SL** represente más del 50 % de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. >

Por su parte, en su primer escrito de alegaciones a este Tribunal el interesado se dedica exclusivamente a argumentar que la actividad de arrendamiento de inmuebles realizada por **ZS, SL**. sí debe considerarse como una actividad económica, con lo que dicha sociedad no es una sociedad de mera tenencia de bienes; y de ahí que él reuniera en 2010 <los requisitos para que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la donación de participaciones de la entidad **LxJxZ S.L.**, no esté sujeta al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas>.

La regulación normativa del tema que se nos somete comienza con el art. 33.3.c) de la Ley 35/2006, del I.R.P.F., cuya redacción ha permanecido siempre igual y por tanto aplicable al caso, que establece que:

“3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.”

Norma que remite al art. 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en su redacción vigente en 2010 disponía:

“6. En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante 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, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”

Que, a su vez, remite al art. 4 “Bienes y derechos exentos” de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ley 19/1991 que en su redacción vigente en 2010 y en lo que aquí interesa disponía:

“Artículo 4.º Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este Impuesto:

Ocho.

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, ...

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

...

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.

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.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.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

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

Regulación reglamentaria que se halla en el art. 5 “Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades” del R.D. 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:

1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

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 económica 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.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada 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.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

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

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

2. Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

La no existencia de renta en el donante a efectos del I.R.P.F. -“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial”- en la operación que nos ocupa dependerá -ex. art. 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F.- de que la donación de tales participaciones pudiera beneficiarse de la reducción del 95 por 100 de la base imponible que contempla el art. 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que, a su vez, depende de que tales participaciones sean de los bienes y derechos “exentos” del Impuesto sobre el Patrimonio (art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, de dicho Impuesto), norma complementada con lo dispuesto en ese art. 5 del R.D. 1704/1999, de 5 de noviembre,.

Para que una participación en una entidad esté “exenta” en el Impuesto sobre el Patrimonio es preciso:

.- Que lo sea en una entidad que no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

.- Que la participación sea relevante (al menos del 15 por 100).

.- Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en tal entidad.

.- Y que lo que perciba por ello represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Pero, y hablamos en términos generales, puede que haya obligados en que esas circunstancias concurren respecto de sus participaciones en dos o más entidades, y si los importes que percibe de cada una son similares, la exención decaería respecto de todas, al incumplirse para todas y cada una de ellas ese último requisito de que lo que perciba de la misma deba representar más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. La norma es consciente de este problema y en el primer párrafo del apartado 2 de ese art. 5 del Reglamento lo soluciona: “cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades”.

Y ahora vayamos a nuestro caso, vistas las cantidades que el Sr. **Lx...** percibió como rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal: 14.424,24 € de **LxJxZ, S.L.**, 14.424,24 € de **ZS, SL.** y 3.406,02 € del INSTITUTO NACIONAL DE LA SEG. SOCIAL, con un total de 32.254,50; es evidente que ese requisito de que lo percibido de cada sociedad deba representar más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, lo cumpliría si la cuenta se efectuara de forma separada para una y otra sociedad, pues para cada una sería más del 80 por 100 [$14.424,24 / (14.424,24 + 3.406,02)$]; y que no lo cumpliría si el cómputo fuera conjunto, pues no llegaría al 45 por 100 [$14.424,24 / (14.424,24 + 14.424,24 + 3.406,02)$].

Pero, para que la cuenta debiera efectuarse de forma separada para una y otra sociedad, debería cumplirse el requisito de que “en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior” (el 1), de que en las dos sociedades concurrieran las restantes condiciones que son las dichas antes; con lo que el requisito de se trate de una entidad que no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario debería darse también en **ZS, SL.**, que no es la sociedad de la que el Sr. **Lx...** donó las participaciones.

Pero ZS, SL. es un paradigma de sociedad cuya participaciones no pueden estar exentas del I. sobre el Patrimonio porque es una sociedad que tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos del art. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991:

“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.”

De entrada, ZS, SL. es una entidad de ese tipo (de las que no están exentas del I. sobre el Patrimonio) porque en su primer escrito de alegaciones a este Tribunal **el interesado ha reconocido paladinamente que <Es cierto que en el momento de donar las participaciones a mi hijo Ex..., ZS S.L. no contaba con persona con contrato laboral y a jornada completa>, con lo está de lleno en el supuesto que contemplaba en su redacción original**, vigente en el año 2010, el art. 27.2 de la **Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, **del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.**:

“2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

Pero, además, hay otra mención de la Oficina gestora que es todavía más clara de cara a lo que nos ocupa, nos referimos a ésa de que:

< La Entidad **ZS SL** se constituye el 19 de abril de 1995 por aportación de bienes inmuebles titularidad de sus socios **Lx...** y **Jx...** y de sus respectivos cónyuges, **Fx...** y **Px...** siendo su objeto social la adquisición, construcción, arrendamiento y enajenación de todo tipo de fincas rústicas o urbanas. Esta Entidad tributó en régimen de transparencia fiscal interna desde su constitución hasta la derogación del régimen, de hecho sus socios han estado percibiendo dividendos no sometidos a tributación correspondientes a los años en que la Sociedad tributó en régimen de transparencia. Como prueba cabe mencionar que el contribuyente y su cónyuge declararon por imputación de rentas en el ejercicio 1999 un importe de 55.578,32 euros y 45.705,92 euros y en el ejercicio 2000 una cuantía de 57.847,33 euros y 48.170,96 euros respectivamente. >

ZS, SL. había sido una entidad “transparente”; y dejó de serlo porque ese régimen desapareció.

Ni el régimen de las entidades transparentes ni el que le sucedió de las sociedades patrimoniales estaban vigentes en 2010, pues el segundo había sido eliminado por la Ley 35/2006 que recogió en su preámbulo que:

“Por lo que se refiere a la supresión del régimen de las sociedades patrimoniales, conviene recordar que el mismo vino a sustituir al anterior régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad.

Este régimen estaba construido de forma tal que se alcanzase en sede de la sociedad patrimonial una tributación única equivalente a la que hubiere resultado de obtener los socios directamente esas rentas, todo ello en el marco de un modelo donde el Impuesto sobre Sociedades era un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reforma de este último impuesto vuelve al modelo clásico de no integración de ambos impuestos por cuanto se unifica el tratamiento fiscal del ahorro cualquiera que sea el origen del mismo, lo cual motiva una tributación autónoma de ambos impuestos no estando, por tanto, justificada la integración que representa el régimen de las sociedades patrimoniales.

Asimismo, la finalidad antidiferimiento de dicho régimen pierde ahora su sentido con el nuevo régimen de la tributación del ahorro. En definitiva, con la eliminación del régimen de las sociedades patrimoniales, cuando un contribuyente realice sus inversiones o lleve a cabo sus actividades a través de la forma societaria, la tributación será la que corresponda aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad, dado que la elección de la forma jurídica responderá no tanto a motivos fiscales sino económicos. No obstante, se regula un régimen transitorio al objeto de que estas sociedades puedan adoptar su disolución y liquidación sin coste fiscal.”

Con lo que en 2010 la sociedad **ZS, SL.** tributaba por el I. s/ Soc. aplicando las normas generales del Impuesto sin ninguna especialidad, pero eso en absoluto supuso la derogación de lo dispuesto para tal año 2010 en el ya transcrito art. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991 (que regula qué participaciones en entidades son las que están exentas del I. sobre el Patrimonio).

ZS, SL. había sido una entidad “transparente” y lo hubiera seguido siendo si ese régimen no hubiera desaparecido; dejó de serlo porque el régimen desapareció; pero ello para nada alteró su situación de que las participaciones en dicha sociedad, sin una actividad empresarial y sólo dedicada a gestionar un patrimonio inmobiliario, estuvieran no exentas del I. sobre el Patrimonio (art. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991).

Y resulta enormemente elocuente el que el Sr. **Lx...** nada diga en sus alegaciones sobre este tema. El Sr. **Lx...** es perfecto conocedor de que **ZS, SL.** había sido una entidad “transparente” [recuérdese que: han estado percibiendo dividendos no sometidos a tributación correspondientes a los años en que la Sociedad tributó en régimen de transparencia], y sabe que eso echa por tierra todos sus argumentos; y por eso ni lo menciona; y es por esto por lo que antes dijimos de que todo hace pensar que el Sr. **Lx...** sabe que la regularización administrativa es procedente.

De acuerdo con todo lo anterior, sentado que **ZS, SL.** es una sociedad cuyas participaciones no están exentas del I. sobre el Patrimonio (art. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991), por lo tanto las retribuciones percibidas de esta entidad deben tenerse en cuenta en el cómputo para verificar si la remuneración percibida por el ejercicio de funciones por el Sr. **Lx...** de la entidad **LxJxZ, S.L.** es más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, de conformidad con el art. 5 del R.D. 1704/1999.

Este requisito se considera incumplido por el órgano de gestión, que compara la remuneración obtenida por el ejercicio de estas funciones de dirección de la entidad **LxJxZ, S.L.** con la suma de la totalidad de los rendimientos íntegros del contribuyente por trabajo y actividades empresariales y profesionales. Así, se recoge expresamente en el acuerdo en el que se compara lo percibido de dicha sociedad (14.424,24 €) con todo lo percibido por tales conceptos (14.424,24 € + 14.424,24 € + 3.406,02 €), con lo que el resultado es inferior al 50 por 100 (exactamente el 44,72 por 100).

La comparación llevada a cabo por el órgano de gestión no resulta conforme a Derecho, pues se debe comparar la remuneración percibida con la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales. Así ha procedido este Tribunal Central en resolución 319/2010 de 26 de enero de 2012.

Al respecto este Tribunal Central comparte plenamente tanto el criterio como los fundamentos que llevan a su conclusión, expuesto por la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Función Pública expuestos en su contestación a consulta 1103/1997 de fecha 2 de junio de 1997, contestación relativa al antiguo artículo 5 del RD 2481/1994 (dictado en desarrollo art. 4.º, octavo, Ley IP), que es el inmediato precedente legislativo del actual artículo 5 del RD 1704/1999. y que en nada ha variado su redacción.

En la invocada consulta, señala la Dirección General de Tributos:

Cuestión planteada:

Se consulta si, en relación a la exención prevista en la legislación del impuesto para determinadas participaciones en el capital de entidades y, en concreto, para el cálculo del porcentaje de remuneración mínima en el ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, han de tomarse en cuenta los rendimientos negativos o sólo los rendimientos positivos.

Contestación:

En la redacción que el artículo 7.º de la Ley 13/1996 , de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, atribuye, con efectos desde 1 de enero de 1997, al número dos del apartado octavo del artículo 4.º de la Ley 19/1991 , de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la exención en el impuesto por la titularidad de determinadas participaciones en entidades queda condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos, los cuales habían sido objeto de precisión reglamentaria en los artículos 4.º y siguientes del Real Decreto 2481/1994 , de 23 de diciembre.

La letra e) del apartado 1 del artículo 5.º de dicho Real Decreto exige «que, por las funciones de dirección ejercidas en la entidad, el sujeto pasivo perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal», porcentaje que, conforme a lo previsto en el apartado 2 del mismo precepto, se computará de forma separada para cada entidad cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades que no se negocien en mercados organizados.

Por su parte, el segundo párrafo de la letra d) del apartado octavo, dos, del artículo 4.º de la Ley 19/1991 , en su nueva redacción, atiende al supuesto de concurrencia de parentesco en los términos previstos en la letra c) del mismo apartado a efectos de exigir, para tales casos, que las funciones de dirección y consiguientes remuneraciones derivadas de la participación en la entidad se cumplan, al menos, en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La complementariedad del Impuesto sobre el Patrimonio con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como las remisiones puntuales que la Ley 19/1991 contiene a la normativa reguladora de éste, fundamentan el criterio interpretativo de que los rendimientos a que se refieren las normas citadas a propósito de la exención en el primer impuesto citado son los rendimientos netos del trabajo personal, empresariales y profesionales contemplados, respectivamente, en las Secciones 1.ª y 3.ª del Capítulo I del Título V de la Ley 18/1991 , de 6 de junio, debiendo procederse, para determinar la concurrencia o no del requisito previsto en la letra d) del artículo 4.º, octavo, dos , de la Ley 19/1991 y letra e) del apartado 1 del artículo 5.º del Real Decreto 2481/1994 , a la suma algebraica de todos ellos.

En el mismo sentido se han pronunciado tanto los Tribunales Económico-Administrativos Regionales como los Tribunales Superiores de Justicia; baste citar, por todas, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de fecha 16 de noviembre de 2014 (Rec. nº 2335/2008).

Examinada la declaración de IRPF del Sr. **Lx...** que figura en el expediente en la que la totalidad de los rendimientos netos reducidos del trabajo y actividades empresariales y profesionales asciende a 27.176,85 €, la aplicación del criterio anterior determina que la participación que el Sr. **Lx...** tenía en **LxJxZ, S.L.** sí cumple el requisito del 50 por 100 para estar exenta del I. sobre el Patrimonio (arts. 4.Ocho.2 de la Ley 19/1991 y 5 del R.D. 1704/1999).

Con lo que la donación de las 480 participaciones en **LxJxZ, S.L.** que el Sr. **Lx...** hizo a favor de su hijo **Ex...** sí pudo beneficiarse con arreglo a Derecho de la reducción del 95 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que contempla el art. 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Y ello determina que, con motivo de la operación mediante la que donó a su hijo **Ex...** las 480 participaciones en **LxJxZ, S.L.**, -ex. art. 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F.- no afloró una renta gravable en el Sr. **Lx...**

Lo que determina que deba anularse la liquidación llevada a cabo por la Oficina gestora.

La anulación por motivos sustantivos o de fondo de la liquidación, conlleva necesariamente la anulación del acuerdo sancionador.

Por todo ello,

Este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas acumuladas,

ACUERDA:

ESTIMAR ambas reclamaciones y anular la liquidación y el acuerdo sancionador.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.