

Sentencia de 3 de marzo de 2022, núm. 166/2022
Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, Sección 1, de lo Contencioso-Administrativo
Rec. 578/2020

Materia

Materia Fiscal. Impuesto sobre Patrimonio. Exención de acciones o participaciones correspondientes a empresa familiar. Requisito de remuneración de más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Patrimonialidad. Necesidades de liquidez.

Introducción

Exención de participaciones de empresa familiar en el Impuesto sobre Patrimonio. El TSJ considera imprescindible que en todo caso la remuneración satisfecha por una empresa filial se deba a funciones de dirección en la matriz y considera improcedente basar una sanción en el incumplimiento de un requisito establecido por la Dirección General de Tributos que no se desprende del texto legal en ejercicios anteriores a su fijación. Acepta el alcance de la exención a tesorería e inversiones financieras a largo plazo por necesidades de solvencia vinculadas a la actividad empresarial.

Normativa aplicable

Artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio (LIP). Bienes y derechos exentos

“Ocho.

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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.”

Artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre Patrimonio (RD 1704/1999). Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.

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

(...)

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.”

Artículo 6 del RD 1704/1999. Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.

“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 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.”

Conceptos relevantes

N/H

Antecedentes de hecho

Don Jacobo es titular de la mercantil *Inversiones i Serveis Ambientals SL*, cuya tenencia de participaciones cumple con los requisitos para poder aplicarse la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. A su vez, la mercantil participa en otras sociedades, constituyéndose como holding familiar, concretamente a efectos de este presente asunto en la mercantil *Recuperadora Manacoreense SL*.

Asimismo, durante los ejercicios 2014 y 2015 la sociedad amasó unas cantidades en tesorería e inversiones financieras a largo plazo que en su conjunto representaban el 42,69% y 40,33% del total de activo respectivamente.

Conflicto/Controversia

Por un lado, en los ejercicios 2012 y 2013 la cuestión radica en el acceso a la exención, concretamente consideran que no se cumple el requisito establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.c) de la LIP de que las remuneraciones percibidas por el sujeto pasivo estén compuestas en más de un 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. La cuestión se centra en determinar si la remuneración que percibe por una entidad participada de la que tiene acceso a la exención computaría a la hora de realizar el cálculo.

Por otro lado, en los ejercicios 2014 y 2015 ya no se discute el acceso a la exención, se debate sobre el cálculo del valor de las participaciones. Concretamente la Administración considera que la tesorería e inversiones financieras a largo plazo antes mencionadas no están afectas a la actividad empresarial de la mercantil, mientras que el TEARIB pone el enfoque en la falta de prueba para aceptar la vinculación real y efectiva de dichas cuentas y activos a la actividad empresarial.

Iter cronológico/procesal

El *iter* cronológico o procesal de la sentencia objeto de análisis es el siguiente:

- Se imponen al obligado tributario cuatro liquidaciones del impuesto sobre Patrimonio (ejercicios 2012 a 2015) y las sanciones derivadas. Ante las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013 niegan la aplicabilidad de la exención por no cumplir el requisito de remuneración, mientras que las correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015 sí se cumple dicho requisito, pero discute el importe al sostener la ATIB la valoración de las participaciones.
- Se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de las Islas Baleares (en adelante TEARIB). Desestima las pretensiones del recurrente.
- Se interpone recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares (en adelante TSJIB) contra la Resolución del TEARIB de fecha 29 de junio de 2020.

Petitum y alegaciones parte recurrente

La parte actora solicita que se declare la nulidad de las liquidaciones y acuerdos sancionadores correspondientes a los ejercicios regularizados. En el caso de los ejercicios 2012 y 2013 se alega que la Dirección General de Tributos (DGT) admite la posibilidad de que la remuneración pueda ser satisfecha por una sociedad en cuyo capital participe la mercantil que tiene acceso a la exención, y en todo caso pone de relieve que, como cita en las Consultas Vinculantes V0158-14 de 24 de enero de 2014 y sucesivas, deba preverse expresamente en los estatutos sociales, este

requisito, que no está previsto en el texto legal, debe ser aplicado a los ejercicios posteriores a dicha línea doctrinal que inicia la consulta antes citada.

Por otro lado, en el caso de los ejercicios 2014 y 2015, sí considera que los fondos e inversiones financieras a largo plazo estén afectos a la actividad empresarial, en concreto se destinan al crecimiento y cubrir determinados riesgos y avales para la contratación pública, aportando al proceso distintos informes periciales para su prueba.

Alegaciones Administración

Ejercicios 2012 y 2013

En ambos ejercicios la negativa al acceso a la exención se basa en la falta de existencia en los estatutos de la filial o la matriz de la previsión de la posibilidad de que la remuneración por las funciones de dirección no sea satisfecha por *Inversions i Serveis Ambientals SL*. Por tanto, la Administración acoge el criterio formalista antes apuntado e iniciado por la Consulta Vinculante V0158-14 de 24 de enero que establece:

*“Como puede advertirse, el requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece no está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate, **si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales**, ya de la propia entidad ya de la entidad “holding” titular de las participaciones de aquella.”*

Ejercicios 2014 y 2015

En este caso, mientras que la AEAT sostenía la no afectación de esos activos en el cómputo de las participaciones, el TEARIB abre la puerta a la posibilidad de su afectación, situando el foco de su desestimación en la falta de prueba. El TEARIB acoge la pacífica e incontrovertida jurisprudencia, véase entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020:

*“Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración, la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y **el obligado tributario, las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales**, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios, que no están al alcance del sujeto pasivo.”*

Como puede comprobarse, la línea jurisprudencial marcada por el Tribunal Supremo de forma consolidada es que el obligado tributario tiene la carga de la prueba en aquellas circunstancias que le benefician, tratándose, en este caso, de una exención. De ello deriva que, ante la insuficiencia probatoria realizada en vía administrativa en relación con el alcance de la exención, el TEARIB emita Resolución desestimatoria.

Fundamentos de Derecho

Ejercicios 2012 y 2013

El TSJIB admite la posibilidad de percibir la remuneración por el desempeño de funciones de dirección en la empresa matriz por parte de una sociedad filial, pero establece que es requisito imprescindible que tales remuneraciones sean por el ejercicio de funciones de dirección en la primera. De esta manera, el Tribunal cierra la puerta a la posibilidad de que al ejercerse una relación laboral o mercantil, con funciones distintas a las de dirección, se computen a efectos del requisito de 50% del artículo 4.Ocho.Dos c) de la LIP.

A consecuencia de lo anterior, y sin entrar a valorar la pertinencia del criterio formalista que establece la Dirección General de Tributos, la cuestión por la que lo desestima es meramente probatoria, basándose en la falta de acreditación del ejercicio de funciones de dirección.

No obstante, en relación con las sanciones derivadas de la misma, sí que estima su disconformidad a derecho. Concretamente se basa en la falta de elemento culpabilístico, al entender que como el requisito de previsión en los estatutos de que la remuneración por las funciones de dirección pueda provenir de una filial no se desprende de la propia ley, no es fundamento suficiente para justificar la sanción en años previos a la implantación de dicho criterio interpretativo (2014).

Ejercicios 2014 y 2015

Frente a la insuficiencia probatoria que propició la Resolución desestimatoria del TEARIB, el TSJ acepta las pruebas periciales presentadas por el recurrente. Concretamente, el Tribunal entiende que los activos objeto de discusión sí están afectos a la actividad empresarial, por cuanto esta licita frecuentemente en concursos públicos.

El TSJIB establece que la tesorería e inversiones financieras a largo plazo se encuentran afectos de forma real y efectiva a una actividad económica, por cuanto su frecuente participación en concursos públicos les obliga a tener una elevada solvencia para prestar como contragarantía.

Parte dispositiva

El Tribunal **estima en parte** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don Jacobo ante la Resolución desestimatoria del TEARIB de 29 de junio de 2020. Concretamente declara disconforme a derecho los Acuerdos de resolución de procedimiento sancionador de los ejercicios 2012 a 2015 y los Acuerdos de liquidación de los ejercicios 2014 y 2015. Por el contrario, declara ajustados a derecho los Acuerdos de liquidación correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013.