

## ALGUNOS EFECTOS EN LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES CEDIDOS A LAS CC. AA. DERIVADOS DE LAS LEYES 26, 27 Y 28, DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2014, RELATIVAS AL IRPF, IS E IVA

**Francisco de Asís Pozuelo Antoni**

*Inspector de Hacienda del Estado.*

*Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón*

---

### EXTRACTO

En las leyes 26, 27 y 28, de 27 de noviembre de 2014, que han modificado, respectivamente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Sociedades hay normas que afectan, directa o indirectamente, al Impuesto sobre el Patrimonio, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). Por tanto, para la aplicación de estos últimos impuestos en 2015 deben tenerse presentes esas novedades contenidas, paradójicamente, en leyes referidas a otras figuras. Dado que el verdadero alcance de las mismas lo dará la interpretación que finalmente resulte en cada impuesto, y dado que esas medidas ya han sido comentadas con elevado rigor en otras colaboraciones en esta revista, las incluimos a modo de inventario resumidamente comentado.

Como se verá, en las referidas a la imposición directa, el asunto principal es el relativo a los beneficios ligados a lo que se suele denominar como «empresa familiar». Y en la indirecta, el efecto que tienen distintas modificaciones del IVA en la delimitación de su frontera con el concepto impositivo transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Lo que sí tienen en común es el ser casi todas ellas modificaciones en asuntos especialmente polémicos en la práctica.

**Palabras claves:** impuestos patrimoniales cedidos a las CC. AA., Leyes 26/2014, 27/2014 y 28/2014, IP, ITP y AJD e ISD.

---

## EFFECTS ON WEALTH TAXES ASSIGNED TO AUTONOMOUS REGIONS ACCORDING TO LAWS 26, 27 AND 28, OF NOVEMBER 27<sup>TH</sup> 2014, OF PERSONAL INCOME TAX, CORPORATE INCOME TAX AND VALUE ADDED TAX

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

---

### ABSTRACT

In Laws 26, 27 and 28, of November 27<sup>th</sup> 2014, which have respectively amended Personal Income Tax, Corporate Income Tax and Value Added Tax, there are regulations which affect, directly or indirectly, other taxes such as Net Wealth Tax, Gift & Estate Tax as well as Transfer & Stamp duties. Therefore, for the application of the latter taxes as of 2015, the aforementioned regulations must be taken into consideration, even though, paradoxically, the novelties have been included in Acts governing other taxes.

Provided the real scope of those novelties will be given by the interpretation made of every tax, and given that the new measures have already been thoroughly discussed in past collaborations in this publication, we only include a brief summary thereof for inventory purposes.

As the reader will note, with respect to the provisions concerning direct taxation, the main issue are the incentives associated to the so-called «family corporation». And in regards to indirect taxation, the effect the amendments will have on the delimitation between VAT and transfer & stamp taxes. What both classes of provisions have in common is the fact that all refer to controversial issues in practice.

**Keywords:** taxes assigned to Autonomous Regions, Law 26/2014, 27/2014 and 28/2014, Net Wealth Tax, Transfer & Stamp Duty Tax and Gift & Estate Tax.

---

---

## Sumario

1. La ampliación del concepto de profesional en el IRPF
2. La nueva definición del arrendamiento inmobiliario como actividad económica
3. Concepto de entidad patrimonial
4. Los nuevos (pero todavía futuros) supuestos de sujeción al IS
  - 4.1. Su difícil identificación
  - 4.2. Incidencia en la imposición directa patrimonial
  - 4.3. Beneficios fiscales en el ITP y AJD
5. La retribución de los administradores
6. Operaciones vinculadas
  - 6.1. Se elimina la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria
  - 6.2. Inexistencia de renta en las restituciones patrimoniales
  - 6.3. Principio de estanqueidad
7. La delimitación del espacio IVA-TPO
  - 7.1. Transmisión de una unidad económica autónoma (UEA)
  - 7.2. Entregas de terrenos rústicos
  - 7.3. Juntas de compensación
  - 7.4. Renuncia a las exenciones en operaciones inmobiliarias

El 14 de marzo de 2014 se presentó al Consejo de Ministros el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. Con este precedente, aunque no estaría tan justificado el afirmar que tal Informe fuera su base o fundamento, el Gobierno procedió a instrumentar lo que se ha venido presentando como una reforma fiscal. Debe ya anticiparse que, en esta fase de producción normativa, no se abordó ningún cambio relevante en los impuestos cedidos a las comunidades autónomas (CC. AA.).

Tras la preceptiva tramitación parlamentaria, con fecha 28 de noviembre de 2014, se publicaron en el Boletín Oficial del Estado las siguientes normas:

- La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.
- La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).
- La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

En esas tres leyes existen disposiciones que, deliberadamente o no, tienen trascendencia en los impuestos patrimoniales cedidos a las CC. AA. y gestionados por ellas: Impuesto sobre el Patrimonio (IP), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

Por tanto, además de analizar las modificaciones normativas en estos últimos tributos, para su aplicación en 2015 deben tenerse presentes las últimas novedades contenidas, paradójicamente, en leyes referidas a otras figuras. Dado que el verdadero alcance de las mismas lo dará la interpretación que finalmente resulte en cada impuesto, y dado que esas medidas ya han sido comentadas con elevado rigor en otras colaboraciones en esta revista, las incluimos a modo de inventario resumidamente comentado.

Como se verá, en las referidas a la imposición directa, el asunto principal es el relativo a los beneficios ligados a lo que se suele denominar como «empresa familiar». Y en la indirecta, el

efecto que tienen distintas modificaciones del IVA en la delimitación de su frontera con el concepto impositivo Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP y AJD. Lo que sí tienen en común es el ser casi todas ellas modificaciones en asuntos especialmente polémicos en la práctica.

## 1. LA AMPLIACIÓN DEL CONCEPTO DE PROFESIONAL EN EL IRPF

Con un impacto notable entre los operadores del tráfico económico, el artículo 27 de la LIRPF considera como rendimientos profesionales los que se obtengan de una entidad cumpliendo los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente participe en la misma. Esto es, que sea socio o tenga una condición análoga a esta.
- Que deriven de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Es ilustrativo resumen de a qué se está refiriendo la ley el que esta sección lleve como título el de «actividades profesionales».
- Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados. Se determina entonces en la norma que la inclusión en el RETA implica la consideración del rendimiento obtenido por el socio como actividad profesional en el IRPF.

Los preceptos clave, de habitual manejo en el ámbito tributario cuando se trata de distinguir una relación por las notas de dependencia y ajenidad, son el artículo 97 (definitorio de la extensión del régimen general) y, para el campo de aplicación del RETA, la disposición adicional vigésima séptima, ambos del texto refundido de Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

Siendo obvia la trascendencia de esta modificación en el IRPF, la averiguación de sus efectos en otros impuestos no es tan fácil.

Dejando al margen el caso del IVA, cuyo hecho imponible no se ha modificado paralelamente al artículo 27 de la LIRPF, la repercusión en las condiciones para acceder a la exención en el IP y derivativamente en los beneficios de la sucesión empresarial, *inter vivos* o *mortis causa*, no parece absolutamente clara.

La legislación del IP exige para la exención del negocio profesional, entre otros, los siguientes requisitos:

efecto que tienen distintas modificaciones del IVA en la delimitación de su frontera con el concepto impositivo Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP y AJD. Lo que sí tienen en común es el ser casi todas ellas modificaciones en asuntos especialmente polémicos en la práctica.

## 1. LA AMPLIACIÓN DEL CONCEPTO DE PROFESIONAL EN EL IRPF

Con un impacto notable entre los operadores del tráfico económico, el artículo 27 de la LIRPF considera como rendimientos profesionales los que se obtengan de una entidad cumpliendo los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente participe en la misma. Esto es, que sea socio o tenga una condición análoga a esta.
- Que deriven de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Es ilustrativo resumen de a qué se está refiriendo la ley el que esta sección lleve como título el de «actividades profesionales».
- Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados. Se determina entonces en la norma que la inclusión en el RETA implica la consideración del rendimiento obtenido por el socio como actividad profesional en el IRPF.

Los preceptos clave, de habitual manejo en el ámbito tributario cuando se trata de distinguir una relación por las notas de dependencia y ajenidad, son el artículo 97 (definitorio de la extensión del régimen general) y, para el campo de aplicación del RETA, la disposición adicional vigésima séptima, ambos del texto refundido de Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

Siendo obvia la trascendencia de esta modificación en el IRPF, la averiguación de sus efectos en otros impuestos no es tan fácil.

Dejando al margen el caso del IVA, cuyo hecho imponible no se ha modificado paralelamente al artículo 27 de la LIRPF, la repercusión en las condiciones para acceder a la exención en el IP y derivativamente en los beneficios de la sucesión empresarial, *inter vivos* o *mortis causa*, no parece absolutamente clara.

La legislación del IP exige para la exención del negocio profesional, entre otros, los siguientes requisitos:

- En el artículo 4.Ocho de la LIP «el desarrollo» de una actividad profesional y que se ejerza de forma habitual, personal y directa. No se alude expresamente a que haya una ordenación por cuenta propia como exige el artículo 27 de la LIRPF con carácter general.
- En el artículo 1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante RIP, se consideran actividades empresariales y profesionales aquellas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo al IRPF.
- El artículo 3 del RIP, sin referirse expresamente al «desarrollo» de una actividad, sí que exige, como el 4.Ocho de la LIP, un ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa.

Dado que es el supuesto que se contempla, la antedicha duda no es sobre si la actividad es o no profesional. El origen de la duda lo ubicamos en la incertidumbre sobre si en estos casos (nos referimos al de quienes no eran profesionales a efectos del IRPF y pasan a serlo con la modificación) existe realmente un «desarrollo» de una actividad y, en lo que tenga de diferenciable, un ejercicio personal, habitual y directo como exige el artículo 4.Ocho de la LIP.

Sobre esta cuestión pueden oponerse dos criterios. El primero de ellos se sustenta en la importancia que se dé a las dos primeras palabras introductorias del tercer párrafo del precepto que contiene esta novedad («No obstante...»). El apartado 1 del artículo 27 de la LIRPF tiene un primer párrafo definitorio de lo que se considera con carácter general actividad económica. Hay un segundo párrafo, tampoco novedoso, ejemplificativo de actividades que se reputan económicas. Y luego viene el párrafo introducido con la expresión «no obstante».

Si lo que está evidenciado la sintaxis de este precepto es que pasan a considerarse como profesionales las actividades en las que no existe la ordenación por cuenta propia que reclama el primer párrafo, las consecuencias en la imposición patrimonial, y siempre que se considere que la ordenación por cuenta propia requerida por la LIRPF equivale a la exigencia de la LIP de desarrollar una actividad, serían distintas de si simplemente se interpretara esta novedad como una ampliación del concepto de profesional.

El artículo 1 del RIP asume expresamente para el IP las calificaciones del IRPF, precisando también que la existencia de actividad profesional da lugar a la exención por los bienes y derechos afectos. Pero el precepto reglamentario agota su alcance en identificar qué actividades tienen naturaleza económica. Lo que no hace es suplir o relevar del cumplimiento del desarrollo de una actividad mediante un ejercicio habitual, personal y directo.

Frente a este planteamiento puede oponerse otro razonamiento. La disposición adicional vigésima séptima de la norma laboral antes citada establece dos supuestos de obligatoria inclusión en el RETA:

- Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador.
- O presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa.

Por tanto, uno de los supuestos que obliga a encuadrarse en el RETA es, precisamente, la prestación de servicios de forma habitual, personal y directa. Y aunque no se refiere exactamente a que se «ordene» la actividad, pudiera entenderse implícito en la redacción.

El remate de este razonamiento sería que, encuadrada una persona en el RETA por prestar servicios lucrativos de forma habitual, personal y directamente, sí se cumplirían los requisitos para entender, a efectos de la exención del IP, que hay un negocio profesional.

Las consecuencias de una u otra alternativa también son distintas.

Si lo que late en el artículo 27 de la LIRPF es tachar de profesional a quien no ordena una actividad, pero sí tiene un papel relevante en una sociedad (pues eso es, de modo simplificado, lo que define la inclusión en el RETA de estas personas físicas), resultará que todos estos profesionales no cumplirán el primer requisito que se exige para ganar la exención en el IP: que exista una ordenación directa, personal y habitual de la actividad. De ser así, la conclusión inmediata es que no tendrían derecho a la exención por los bienes afectos a su negocio profesional «individual».

Si fuera esta la línea interpretativa correcta, no solo supone el evidente perjuicio de no ganar la exención por los «útiles de trabajo», sino que el no gozar de esta exención por su actividad individual les perjudica a la hora de valorar si sus participaciones en la sociedad están exentas porque, en el cálculo de qué porcentaje representa la remuneración de las labores directivas, no se puede excluir su renta profesional porque los bienes afectos no están exentos.

En la segunda alternativa, en el supuesto de que estos contribuyentes no vinieran considerándose ya como profesionales (a efectos tributarios) por entender que realizaban la ordenación exigida, los beneficios en la imposición patrimonial debían ganarlos antes de esta reforma en su condición de tenedores de participaciones en una entidad con actividad económica. Con el cambio de calificación en el IRPF (de obtener rendimientos del capital mobiliario y/o del trabajo pasan a obtener rentas profesionales), alguna de las implicaciones que surgen en los impuestos patrimoniales si se les reconoce el acceso a la exención del negocio individual son:

- En su doble condición de profesionales y socios (que puede ampliarse si además desarrollan labores directivas) deberán ponderar separadamente sus requisitos de acceso a la exención en IP. En efecto, ahora procederá tanto por los bienes afectos que puedan tener como personas físicas, como por las participaciones que sigan detentando en su condición de socios. Son entonces dos las exenciones que pueden llegar a aplicar en este impuesto. No obstante, la habitual situación fáctica de

partida (persona física que «actuaba a través de su sociedad» y que pasa ahora a calificar sus rentas como profesionales) llevará normalmente a que los medios con que se desarrolle la actividad sean titularidad de la entidad.

- El rompecabezas de las retribuciones. Secuela inevitable de lo anterior es la conveniencia, ya exigida en la situación anterior (en la que «meramente» eran socios y trabajadores de la entidad), de diferenciar adecuadamente las retribuciones que perciban de la entidad a los efectos de separar qué parte remunera su actividad profesional y cuál las labores directivas. En principio en este impuesto, la distinción entre remuneración como administrador o por funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato laboral, que sí es relevante en el IS, es de menor importancia.

La referida diferenciación es pertinente por cuanto la exención contempla el requisito de desempeñar una labor de dirección remunerada, de tal modo que al menos uno de los miembros del grupo familiar debe ejercer efectivamente funciones de dirección, constituyendo además su principal fuente de renta.

Aunque evidentemente las remuneraciones a percibir deben resultar de la voluntad de los intervinientes, lo cierto es que los requisitos de distintas normas fiscales y mercantiles suelen condicionar el nivel de aquellas. Tres ejemplos pueden ponerse.

- a) No es ocioso recordar, en la perspectiva de qué remuneración y por qué concepto deben percibirla los socios-profesionales, que el artículo 18 de la nueva LIS modifica los requisitos para que pueda considerarse que el valor convenido coincide con el valor de mercado en las prestaciones de servicios a una sociedad por un socio profesional persona física.

La norma, aunque está concebida como un blindaje frente a la valoración de mercado propio de las operaciones vinculadas, en la práctica se viene tomando como la guía de «cuánto hay que facturar» a la sociedad.

- b) Sobre el nivel de remuneración, la normativa mercantil (la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo) introduce una serie de condiciones a las de los administradores que no pueden pasar desapercibidas en el ámbito tributario. Señalamos ahora como ejemplo la cláusula de cierre del artículo 217.4 de la Ley de Sociedades de Capital: La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.
- c) Finalmente, en este nuevo escenario, también hay que seguir teniendo en cuenta el importe que como remuneración de labores directivas puedan re-

cibir estas personas físicas, pues ese dato, como pasa a analizarse de inmediato, es relevante para acceder a la exención del IP.

- A la hora de medir si esas labores directivas son su principal fuente de renta, la regla general es que la remuneración por ellas sea superior al 50% de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Ahora bien, la LIP contempla una exclusión que puede ser relevante en estos «nuevos» profesionales, porque permite no incluir en la comparación las rentas que provengan de una actividad (ejercida como persona física) cuyos bienes estén exentos en el IP.

De este modo, quienes se vean abocados a recalificar ahora la relación con «su» sociedad, ganarán más fácilmente los beneficios en la imposición patrimonial cuanto mayor peso tengan sus remuneraciones por labores directivas o, subsidiariamente, cuando reúnan las condiciones de exención en el IP para su «negocio» profesional individual.

## 2. LA NUEVA DEFINICIÓN DEL ARRENDAMIENTO INMOBILIARIO COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA

El mismo artículo 27 de la LIRPF introduce una novedad en las condiciones para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica. En concreto, y así se hace también por primera vez en el IS, elimina el requisito de tener que disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose únicamente el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

A la vista de la norma y de la práctica de los últimos años, el primer comentario ha de ser que quizás se ha dejado pasar una buena ocasión para introducir más seguridad jurídica en una materia necesitada de ella. Especialmente en los impuestos que se analizan, porque la relevancia de la cuestión suele ser mayor en los impuestos patrimoniales cedidos (donde lo que se ventila es, directamente, la tributación o la exención) que en el IRPF (en el que las consecuencias alternativas son la tributación como renta inmobiliaria o de la actividad) o el IS (donde, es verdad, la calificación como entidad patrimonial derivada de la tenencia de activos arrendados puede arrastrar, por ejemplo, la exclusión del régimen de empresas de reducida dimensión).

Apuntamos la conveniencia de una mayor seguridad jurídica porque el conocido criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en Resolución de 28 de mayo de 2013, R. G. 4909/2009 (NFJ051064), ha venido entendiendo que la exigencia del doble requisito de «persona y local» se trata de una condición necesaria pero no suficiente, por lo que, aun cumpliéndose, puede entenderse que no hay actividad económica si, por ejemplo, se acredita que la carga de trabajo no justifica tener empleado y local.

Si, como parece, la nueva formulación del criterio de delimitación permite también interpretarlo en términos de «requisito necesario pero no suficiente», el grado de incertidumbre acerca de cuándo se logre esa suficiencia podrá hacerse valer como un concepto jurídico indeterminado, pero sus efectos prácticos son la generación de una conflictividad que quizás el legislador podía haber evitado.

Sentado lo anterior, hay que advertir de que el nuevo criterio es de indiscutible aplicación en el IP (porque su normativa se remite en el ya citado art. 1 de su Reglamento regulador al IRPF) y también en el ISD, excepto en aquellas CC. AA. que hubieran optado por definir sus beneficios en este impuesto reproduciendo la anterior norma del IRPF y no la hubieran adaptado a lo dispuesto por la Ley 26/2014.

### 3. CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL

Se introduce en el artículo 5.2 de la LIS el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades que no realizan actividad económica, es decir, a las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica. Esta noción, aunque no existe en ellos el concepto de «entidad patrimonial», es tradicional en el IP y en el ISD a la hora de definir los beneficios por la titularidad o transmisión de empresas societarias.

La normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades en el IS, sino que tal delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación para modificar la tributación de la entidad a efectos de ciertos regímenes y reglas especiales. En particular se destacan los siguientes:

- a) Exención para evitar la doble imposición.
- b) Compensación de bases imponibles negativas.
- c) Tipos de gravamen.
- d) Transparencia fiscal internacional.
- e) Régimen especial para las entidades de reducida dimensión.
- f) Régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

En la óptica de este apartado hay que remarcar que esta nueva categoría agota sus efectos en el IS porque, aunque la idea subyacente de no dar el máximo grado de ventaja fiscal a la entidad que no tiene una principal dedicación empresarial se comparte en varios impuestos, la no modificación del artículo 4.Ocho de la LIP exige no confundir este nuevo concepto con el que se toma como referencia en el IP o ISD.

De modo esquemático, las diferencias entre la definición de qué sea una entidad patrimonial en el IS, y qué sea una entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario en el IP, son:

Normativa actual IP	Ley IS
<p>Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, <b>durante más de 90 días</b> del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o</li> <li>• Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.</li> </ul> <p>A los efectos previstos en esta letra (se refiere a los efectos de comprobar si hay o no actividad económica):</p> <p>Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, <b>se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</b> (En el IS no hay una regulación de la afectación pero sí la hay en el IRPF).</p> <p>Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, <b>siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.</b></p> <p><b>NO SE COMPUTAN COMO VALORES</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.</li> <li>Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.</li> <li>Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.</li> <li>Los que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la</li> </ol>	<p>A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por <b>entidad patrimonial</b> y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior (se refiere al que define el concepto de actividad económica), a una actividad económica.</p> <p>El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la <b>media de los balances trimestrales</b> o, en caso de que sea <b>dominante</b> de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, del balance consolidado.</p> <p><b>NO SE COMPUTAN COMO VALORES</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.</li> <li>Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.</li> <li>Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.</li> <li>Los que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la</li> </ol> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Normativa actual IP	Ley IS
<p>.../...</p> <p>participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.</p> <p>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 %, de la realización de actividades económicas.</p>	<p>participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. <b>Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.</b></p> <p>A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.</p>

De esas diferencias destacamos, junto a la no mención expresa en el IS de las instituciones de inversión colectiva y al distinto cómputo temporal y numérico de la afectación (medición de la situación en 90 días en un caso frente a la media de balances trimestrales en el otro), el muy distinto juego del uso empresarial pretérito de los bienes ahora no afectos: en el IS solo se aplica a determinados activos («dinero» y derechos de crédito) y además solo cuando se constate su origen en transmisiones del periodo impositivo o de los dos anteriores.

En la imposición patrimonial, por el contrario, persiste la regla de que un volumen suficiente de beneficios no distribuidos en los 10 años anteriores sana los inconvenientes que la consideración de bien no afecto pudiera suponer en otro caso.

Por tanto, no tiene que ser inusual el caso de sociedades que sean patrimoniales a efectos del IS pero que permitan el beneficio a sus socios en el IP o en el ISD. Ni tampoco la viceversa.

## 4. LOS NUEVOS (PERO TODAVÍA FUTUROS) SUPUESTOS DE SUJECCIÓN AL IS

### 4.1. SU DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN

El artículo 7.1 a) de la LIS señala como contribuyentes de este impuesto a «Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil». Formulando el precepto de otro modo, resulta la sujeción al impuesto de las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tradicionalmente vienen tributando a través del régimen de atribución de rentas a sus socios en el IRPF cuando estos son personas físicas.

La entrada en vigor de tal norma se aplaza al año 2016.

Sin perjuicio de las soluciones teóricas que pueda suscitar la delimitación legal, lo cierto es que, en la práctica, una definición como la del artículo 7.1 a) presentará más de una dificultad:

- Existen un gran número de «entidades» autocalificadas como comunidades de bienes que han accedido al NIF propio de estos entes y que, sin embargo, sería más apropiado calificar, cuando menos, de sociedad civil.

Por tanto, la primera dificultad estriba en calificar cada entidad como societaria o como mero proindiviso, porque el régimen fiscal ha dejado de ser el mismo en la imposición directa de sus rentas. Hacer esta averiguación simplemente por el NIF del que se disponga facilitaría la labor, pero no parece que sea ni la vía más adecuada a la literalidad de la norma ni a su intuida finalidad.

- Calificada como sociedad civil, la siguiente identificación de un objeto mercantil se antoja una situación cercana al imposible jurídico. Puestos en la tesitura de que el razonamiento a contrario que define este supuesto de sujeción implica la existencia de tal tipo de entidades, será preciso que se aclare si la constatación del objeto mercantil debe seguir los parámetros del derecho privado (que deberían llevar a la calificación conforme al Código de Comercio) o del público (y en tal caso, parece que debería considerarse como mercantil la actividad «económica»).

Si prospera la opción lógica de la calificación iusprivatista, existe un universo de posibles supuestos conflictivos (por ejemplo, el alquiler inmobiliario, agricultores o profesionales), porque difícilmente con la legislación actual pueden considerarse «comerciantes» y, por tanto, sujetos al Código de Comercio. Ciertamente es que si el actual Anteproyecto de Ley de Código Mercantil llegara a entrar en vigor, las sociedades civiles de agricultores, artistas, artesanos y profesionales pasarían a tributar por el IS dada la consideración de tales personas en esa norma como operadores económicos.

También debe recordarse que las sociedades civiles de profesionales (art. 16.1.7.º del Código de Comercio) son inscribibles en el Registro Mercantil y que con la inscripción de la escritura pública de constitución adquieren su personalidad jurídica.

- Distinguido un ente como sociedad, calificada esta como de tipología civil pero objeto mercantil, la existencia de personalidad jurídica tampoco resultará siempre pacífica. Sin ahondar ni en la normativa vigente ni en la jurisprudencia dictada (fundamentalmente en sectores distintos del tributario), posiblemente valdrá la idea de que la actuación en el tráfico frente a terceros de la «entidad» bastará para considerar que sus pactos no son secretos y que por eso goza de personalidad jurídica diferenciada.

## 4.2. INCIDENCIA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA PATRIMONIAL

Por aplicación de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos (DGT), relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, el modo de «ganar» los socios de una sociedad civil la exención en el IP (y derivativamente los beneficios de la sucesión empresarial) se ventilaba aplicando la regla del empresario individual.

La otra alternativa, que, en opinión personal, resultaba al menos igual de aceptable que la que finalmente prosperó, hubiera sido calificar los beneficios siguiendo las reglas de las participaciones en entidades.

El criterio triunfante lo justificó la DGT en la tributación de los entes aludidos en el entonces vigente artículo 33 de la Ley General Tributaria en el régimen de atribución de rentas. Es decir, lo decisivo en el IP y en el ISD era que las rentas correspondientes a aquellos se atribúan a los comuneros, socios o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso, o, si estos no constan fehacientemente a la Administración, se atribuyen por partes iguales, gozando dichas rentas de la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.

Concluía la DGT que: «... De acuerdo con ello, cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos».

Debe destacarse que en la numeración de entes afectados por el criterio, la DGT incluye tanto la sociedad sin personalidad jurídica como la sociedad civil (sin diferenciar por el dato de tener o no personalidad). A la vista de este razonamiento, lo congruente sería concluir que con la situación que nazca en 2016:

- Los socios de las sociedades civiles que pasen a tributar en el IS aplicarán las reglas de las participaciones para calibrar si se dan los requisitos para tener derecho a la exención. Sin perjuicio de que pueda ser aplicable todo lo ya comentado sobre el artículo 27 de la LIRPF en el caso de que fueran sociedades civiles de profesionales.

- Para el resto de supuestos (fundamentalmente comunidades de bienes, herencias yacentes o sociedades civiles sin objeto mercantil o sin personalidad jurídica), la modificación no tiene trascendencia y se mantiene como vía de acceso a la exención el cumplimiento de los requisitos exigibles a la empresa individual o negocio profesional.

De modo resumido, y para valorar el efecto de este eventual cambio, la diferencia de requisitos para acceder a la exención del IP por la empresa individual (o negocio profesional) o como partícipe de una empresa societaria es, conforme al artículo 4.Ocho de la LIP y su desarrollo reglamentario, la siguiente:

Requisitos exención empresa o negocio individual	Requisitos exención de las participaciones en una entidad
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Están exentos bienes y derechos afectos a una actividad económica. Se extiende también a la parte de valor de esos bienes que corresponda a su cónyuge no empresario.</li> <li>• La actividad debe ser ejercida de modo directo, personal y habitual.</li> <li>• La actividad debe ser su principal fuente de renta.</li> <li>• La principal fuente de renta se define en los siguientes términos:</li> </ul> <p>TOTAL RENDIMIENTOS ACTIVIDADES ECONÓMICAS <math>\geq</math> 0,5 BASE IMPONIBLE IRPF (sin incluir remuneraciones que reciba de entidades cuyas participaciones pueda tener exentas)</p>	<p>a) Requisito de <b>porcentaje</b>: Se debe poseer un 5 % de participación por sujeto pasivo o un 20 % si se considera el grupo familiar que diseña la norma.</p> <p>b) Requisito de <b>desempeñar labor de dirección remunerada</b>: Al menos uno de los miembros de ese grupo familiar debe ejercer efectivamente funciones de dirección (y se debe probar tanto el puesto de dirección como su <b>efectivo ejercicio</b>) constituyendo además su principal fuente de renta. En tal caso, todos los parientes disfrutan de la exención.</p> <p>c) <b>Principal fuente de renta</b> si: Remuneración por labores de dirección &gt; 50 % de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas (sin incluir las rentas que provengan de una actividad cuyos bienes estén exentos en el IP).</p> <p>d) Requisitos <b>sobre el tipo de actividad</b> de la entidad:</p> <p>La entidad no puede tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entiende que no gestiona un patrimonio de este tipo cuando no reúne las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial 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 y que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.</p> <p>La entidad no puede ser una institución de inversión colectiva. La razón es que se entiende que siempre gestionan un capital mobiliario.</p>

### 4.3. BENEFICIOS FISCALES EN EL ITP Y AJD

Ya se ha dicho que la entrada en vigor del nuevo régimen de sujeción al IS de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil se retrasa para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria 34.<sup>a</sup> a) de la LIS, pero además se modifica la disposición transitoria 19.<sup>a</sup> de la LIRPF para establecer un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016.

Podrán optar por disolverse y liquidarse las sociedades en las que concurren las siguientes circunstancias:

- Que, con anterioridad a 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF.
- Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS.
- Que en los seis primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación.
- Que se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil, de acuerdo con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente.

En estos casos se crea un régimen fiscal especial de disolución y liquidación caracterizado, por lo que respecta a los impuestos cedidos, por la exención del ITP y AJD, concepto «operaciones societarias», hecho imponible «disolución de sociedades», del artículo 19.1.1.º del texto refundido del impuesto.

Como literalmente se desprende de la norma, existe una clara restricción del beneficio a un concreto hecho imponible.

Sin embargo, en el proceso de liquidación de una entidad, hay dos hechos imponibles más de TPO a considerar: los excesos de adjudicación y las adjudicaciones expresas por asunción de deudas.

Dado el evidente paralelismo con la regulación del beneficio fiscal que acompañó hace unos años la disolución de sociedades patrimoniales al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima cuarta del TRLIS (conforme a la misma quedaba la operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, pero exenta, siempre que se cumplieran los requisitos establecidos en la citada disposición), recordamos, antes de analizar esos dos potenciales hechos imponibles, lo que sentó entonces la DGT, en su Consulta V1091/2011, de 29 de abril (NFC040935):

«Primera: La disolución de sociedades patrimoniales al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima cuarta del TRLIS estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, pero exenta, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la citada disposición.

Segunda: Siempre que las adjudicaciones a los socios guarden la debida proporción con sus cuotas de participación social, en la disolución de una sociedad con adjudicación a los socios de los bienes y las deudas que recaen sobre ellos, solamente se da una convención, disolución de la sociedad y la base imponible del ITP y AJD será el valor de los bienes que se adjudiquen, sin deducir los gastos y deudas que recaen sobre los mismos.

Tercera: Por el contrario, la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación estará sujeto a dos convenciones, a operaciones societarias y a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por el hecho imponible de exceso de adjudicación en los términos establecidos en el artículo 7.2 B) del TRLIP y AJD».

La tributación actual parece que debería seguir idénticos derroteros:

- a) La exención en operaciones societarias no cubre la tributación de un eventual exceso de adjudicación.

Tal exceso podría darse cuando alguno de los socios recibiera en este proceso un valor de bienes distinto al que le corresponde por su porcentaje de participación en el capital. Conviene recordar que en este concreto hecho imponible, el «exceso» se mide sobre valores declarados.

Como parte de un argumento a fortiori de la afirmación anterior sobre la sujeción de los excesos de adjudicación puestos de manifiesto en una liquidación, puede aportarse la Consulta V1579/2013, de 10 de mayo (NFC047844), que acepta incluso una «doble tributación» (por haber dos hechos imponibles), al señalar que en caso de producirse un exceso de adjudicación, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de TPO del ITP y AJD, con arreglo al artículo 7.2 B), pues a pesar de la incompatibilidad entre las modalidades del impuesto en relación con la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos por un valor superior al que corresponda a su participación.

Por tanto, con mayor razón, la posibilidad de gravar el exceso quedaría expedita cuando la tributación por operaciones societarias fuera de sujeción con exención.

- b) Adjudicación expresa en pago de asunción de deudas

Este hecho imponible surge, en el criterio administrativo, en operaciones en las que se grava en un impuesto o concepto distinto al TPO en función de una base imponible.

nible en la que se minoran las deudas asumidas por el adquirente. El mejor ejemplo es la donación en la que el donatario asume fehacientemente deudas con garantías reales sobre los bienes transmitidos. En tales casos, se diferencia un «tramo» lucrativo de adquisición y otro oneroso a gravar en impuestos distintos.

Pensando en el supuesto que pueda resultar más habitual, la entrega de un bien inmueble a un socio de la sociedad civil y la asunción por este de una deuda, la base imponible en operaciones societarias por la disolución es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas.

Por tanto, conforme a la citada doctrina administrativa, y por quedar gravada íntegramente la adjudicación en el concepto operaciones societarias (aunque con exención), no existiría el hecho imponible de adjudicación por asunción de deudas recogido en la letra A) del apartado 2 del artículo 7 del TRITP y AJD.

## 5. LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Sobre esta cuestión, y como ya se ha apuntado, la normativa mercantil ha introducido algunos cambios relevantes. También en el IS en dos aspectos concretos: deja de considerarse operación vinculada la retribución a los administradores y se introduce una regla expresa de deducibilidad del gasto.

En el IS ha existido una notable conflictividad cuando una misma persona desempeñaba puestos de «alta dirección» y era miembro del consejo de administración.

El Tribunal Supremo (TS) fijaba [así, en la STS de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030831)], sobre una perspectiva asentada en el Derecho Laboral y Mercantil, el criterio de que las labores de dirección de la empresa y las de administrador, en la medida en que aquellas fueran relaciones laborales y estas mercantiles, no podían compatibilizarse en el plano jurídico y que, en la imposibilidad de ese doble vínculo, debía darse prioridad a la relación como administrador y, por tanto, guiar la deducibilidad de la remuneración de esta persona por lo fijado en los Estatutos. Todo ello con la salvedad [en la que insiste la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332)] de que las funciones sean distintas y se trate de una actividad específica diversa.

Todavía en este impuesto hay que apuntar que el nuevo artículo 15 e) de la LIS señala expresamente que las retribuciones de los administradores no tienen la consideración de liberalidad y, por tanto, serán deducibles cuando resulten del desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

La novedad parece estar en consonancia con la Resolución del TEAC de 6 de febrero de 2014, R. G. 6/2014 (en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) en la que, con base en la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332), se señalaba que:

«En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de

dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo».

Posiblemente la ley podía haber sido aquí también más clara para despejar las muchas dudas sobre una cuestión en la que, por ejemplo tras la lectura de la STS de 2 de enero de 2014 (NFJ053476), parece evidente que los criterios administrativos no siempre van en consonancia con los del TS.

Adicionalmente, habrá que ver cómo se desenvuelve y compatibiliza en la práctica con el también novedoso artículo 15 f) de la LIS que considera gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico (y como tal deben tomarse por ejemplo las prescripciones mercantiles y/o laborales aplicables).

En cualquier caso, se solventen o no en el IS las controversias hasta ahora existentes, la modificación no parece afectar a la imposición patrimonial en la que, llamativamente, la doctrina administrativa ha protegido los requisitos exigidos para alcanzar la exención en el IP (realización de labores directivas remuneradas por el sujeto pasivo o por algún miembro de su grupo de parentesco) de la «interferencia» de la doctrina del TS. También en estos impuestos es relevante la diferenciación –como parece reclamar el nuevo precepto de la LIS– de qué tipo concreto de labores se retribuyen a quien tiene con una sociedad más de una clase de vinculación.

La irrelevancia en estos impuestos de la óptica laboral que el TS lleva al IS la justifica la DGT, por ejemplo en la Consulta V3085/2014, de 13 de noviembre (NFC053068), del siguiente modo: «El escrito de consulta plantea que esa persona contratada para la ordenación de la actividad lo sea uno de los socios de la entidad. Sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad, desde una perspectiva estrictamente laboral, entre la condición de directivo de una entidad y, en su caso, con la de miembro de su Consejo de Administración de la entidad, cuestión que de forma explícita tampoco se desprende del escrito de consulta, la normativa fiscal no establece obstáculo alguno a que el ejercicio de funciones directivas puede desempeñarse tanto por miembros del Consejo de la entidad como por personal directivo de alta dirección. En ese sentido, el artículo 5.1 d) del RD 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, toma en cuenta la circunstancia objetiva de que las funciones directivas –que deberán acreditarse fehacientemente mediante contrato o nombramiento– "impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la empresa", ya sea en la condición de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración "o del órgano de administración equivalente"».

Con ese posicionamiento administrativo (en realidad basado en que los requisitos han de medirse «sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad, desde una perspectiva estrictamente laboral, entre la condición de directivo de una entidad y, en su caso, con la de miembro de su Consejo de Administración de la entidad»), y recordando también que en el IP no hay una norma similar al citado artículo 15 de la LIS, habría que concluir en la irrelevancia en este impuesto de la modificación del IS, aunque, incluso en el caso contrario, tal cambio legislativo parece ir en la línea que ha prevalecido en la imposición patrimonial de diferenciación de funciones y remuneraciones.

## 6. OPERACIONES VINCULADAS

Junto a otras relevantes modificaciones, el nuevo artículo 18 de la LIS incorpora algunas novedades con trascendencia en la imposición patrimonial:

### 6.1. SE ELIMINA LA POSIBILIDAD DE INSTAR LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Incluimos esta mención simplemente para subrayar el distinto juego que se da a los medios de impugnación del valor de mercado en los impuestos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (IS e IRPF) y los gestionados por las CC. AA. Ciertamente entre el sentido final de lo que «protege» la valoración por mercado en las operaciones vinculadas en el IS y en el IRPF y en las comprobaciones de valor en el ISD y en el ITP y AJD, o incluso en los métodos de valoración en esos dos distintos ámbitos, puede haber diferencias. Pero no es menos indiscutible que, se quiera prevenir los efectos de los precios de transferencia o directamente el nivel recaudatorio, en los cuatro impuestos el remate procedimental se basa en una valoración por mercado.

Por eso resulta algo sorprendente que en unos impuestos (IS e IRPF) donde la tasación pericial contradictoria tenía una aparición menor (y, por tanto, un coste gestor aparentemente asumible), se prescindiera de ella cuando ofrecía una vía de impugnación específica de lo que en principio está vedado al pronunciamiento de las instancias revisoras administrativas y judiciales: la decisión sobre si la valoración es correcta o no. Siendo una vía impugnatoria adicional para el contribuyente, y no representando un lastre notable para la Administración, su desaparición habrá que justificarla en las singularidades valorativas de estos ajustes.

### 6.2. INEXISTENCIA DE RENTA EN LAS RESTITUCIONES PATRIMONIALES

Se ha incorporado, como novedad, la posibilidad de que no se aplique el denominado «ajuste secundario» cuando se proceda a la restitución patrimonial de las diferencias que se pongan de manifiesto como consecuencia de la incorrecta valoración a mercado de una determinada operación vinculada, remitiéndose a estos efectos a un ulterior desarrollo reglamentario, y aclarando que esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Dos cuestiones pueden condicionar el alcance y los efectos de esta medida en la imposición patrimonial:

- En el ISD la clave será la posible realización del hecho imponible del concepto «donaciones» y, en tal caso, la extensión o no a este impuesto de la regla de que la restitución no determina la existencia de renta.
- En la imposición indirecta, la consideración de la «restitución» como un mayor o menor precio.

Las posibilidades de calificación tributaria que abre la restitución patrimonial son múltiples. Limitando los casos a operaciones de compraventa apuntamos estas situaciones:

- En aquellos casos en los que se haya pactado un precio superior (por ejemplo 10) al valor de mercado (de 7), para quien lo cobró (A) y ahora «devuelve» ese exceso, la restitución afectará al IRPF o IS que pudiera proceder por la venta inicial.

Quien pagó inicialmente 10 y ahora recibe 3 (B), no parece realizar el hecho imponible de las adquisiciones lucrativas inter vivos por cuanto la liberalidad difícilmente será el ánimo latente en la restitución que hace A.

Supuesto que la operación haya sido onerosa y sujeta a TPO, se abre la cuestión de qué incidencia pueda tener la restitución en la base imponible de la primera transmisión. En una secuencia temporal lógica, la base imponible habría sido de 10 porque aunque la regla general es el valor real (7 en este ejemplo), el artículo 46 del TRITP y AJD hace prevalecer el mayor precio pagado. Y, muy probablemente, 10 sería también el valor declarado.

Si posteriormente se restituye el exceso del precio sobre el valor de mercado ( $10 - 7 = 3$ ), no parece ni que pueda hablarse de que hay un precio distinto (lo que hay es una actuación posterior buscando determinada ventaja fiscal en el IS o IRPF), ni parece existir posibilidad de subsumir la situación en los casos del artículo 57.1 del TRITP y AJD regulador de las devoluciones cuando hay resolución, rescisión o nulidad del negocio inicial.

- La situación de que el precio pagado (7) sea inferior al valor de mercado (10) puede originar también la aplicación de los ajustes secundarios por operaciones vinculadas excepto que se proceda a la restitución. En esta alternativa, la «restitución» obligaría al comprador B a entregar un importe de 3 para «conciliar» la contraprestación inicial de 7 con el valor de mercado de 10. Tampoco aquí parece haber hecho imponible en el ISD.

En el ITP y AJD, y en la medida en que la restitución no se considere precio, el que B pague 3 más a A no podría considerarse para aplicar el artículo 46 antes citado. De ser así, la Administración autonómica, ante el conocimiento de la valoración de la AEAT por 10, debería instar el pertinente procedimiento para comprobar el valor de ese bien antes de usar esa cifra como base imponible del ITP.

En la hipótesis de que la restitución se considere un mayor precio, no haría falta incoar actuaciones de comprobación de valor pudiendo incrementarse la base imponible a la vista del precio finalmente pagado.

### 6.3. PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD

Despejando las posibles dudas que en la práctica hubiera sobre este tema, la LIS establece el principio de estanqueidad de la valoración, que se formula en una doble dirección, de tal forma que la valoración realizada conforme a la regulación específica de las operaciones vinculadas:

- Surtirá efectos exclusivamente en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.
- La valoración que se pudiera realizar en otros ámbitos, como pudiera ser el del valor en aduanas o el de los tributos cedidos, no surtirá efectos en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.

Los efectos prácticos de esta medida ya se han apuntado en el epígrafe 6.2 anterior: una valoración del IS o del IRPF no surtirá efectos en el ITP y AJD o el ISD sino que actuaría, desde la óptica de la Administración, como un «indicio» de que ese hecho imponible es susceptible de someterse a comprobación de valor. Pero siempre a través del procedimiento que proceda y reconociendo la posibilidad de tasación pericial contradictoria que se negó en el incoado a efectos de IRPF o IS.

Y al revés. Las actuaciones de comprobación de valor en ITP y AJD o ISD tienen ese mismo valor «indiciario» para posibles ajustes por operaciones vinculadas, no cabiendo en IRPF o IS la tasación pericial contradictoria de la que sí podrán usar los contribuyentes en aquellos impuestos.

## 7. LA DELIMITACIÓN DEL ESPACIO IVA-TPO

La modificación de la LIVA por la Ley 28/2014 también incide en un impuesto cedido como es el de ITP y AJD y, más en concreto, en las nuevas fronteras que delimitan la sujeción a uno u otro impuesto, especialmente en las operaciones inmobiliarias.

### 7.1. TRANSMISIÓN DE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA (UEA)

#### 7.1.1. Unidad económica «potencial» y «en origen»

La modificación introducida por el legislador en el artículo 7 de la LIVA aparece en letra **negrita** en el párrafo siguiente:

«1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta ley».

Como es sabido, la imposición indirecta sobre inmuebles incluidos en la enajenación de patrimonios empresariales se resuelve fundamentalmente con las normas de no sujeción al IVA. Se resume tal régimen en que, cuando se transmite una unidad económica autónoma a alguien que va a realizar con tales bienes una actividad económica, la «empresa» transmitida está no sujeta al IVA, pero quedan gravados por TPO los bienes inmuebles que pudieran incluirse en ese conjunto de activos y pasivos.

Este esquema normativo deriva de la Ley 4/2008, aunque con anterioridad la doctrina y criterios administrativos ya venían acogiendo tal conclusión al amparo de su congruencia con las directivas europeas. Además del realce del concepto «unidad económica autónoma», la redacción vigente desde el 26 de diciembre de 2008 eliminó las referencias a transmisiones efectuadas a título sucesorio y a operaciones societarias, todas las cuales han de entenderse subsumidas en la nueva regla de no sujeción. Se flexibilizó, asimismo, el régimen de no sujeción, porque se aplica con independencia del régimen fiscal especial de neutralidad del IS y de que el adquirente continúe o no el ejercicio de la misma actividad.

En la exposición de motivos de la Ley 4/2008, como en la de la Ley 28/2014, se hacía referencia a que la actualización de los supuestos de no sujeción de la venta de negocios en marcha se debe a su adecuación a la jurisprudencia comunitaria. Aunque no se citaba, por tal jurisprudencia han de entenderse las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01 (NFJ015629), Zita Modes Sàrl, y de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/02 (NFJ016629), Faxworld. Con anterioridad, el mismo Tribunal se había pronunciado incidentalmente en este ámbito en las Sentencias de 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98 (NFJ009256), Midland Bank plc., y de 22 de febrero de 2001, Asunto C-408/98 (NFJ010200), Abbey National plc.

Dado que la modificación fundamental (la «actualización» que dice la exposición de motivos) fue que no era necesario transmitir la totalidad del patrimonio empresarial para alcanzar la no sujeción (sino una unidad económica autónoma), puede identificarse como germen justificativo de tal cambio lo señalado por el tribunal europeo en el apartado 40 de la Sentencia de 27 de noviembre de 2003 (NFJ015629) al decir que «el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de

desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias».

Recordado este antecedente, parecía ya claro en 2008 que la ley española debía modificarse, especialmente porque lo dictado por el Tribunal era seguido por la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda y los tribunales económico-administrativos. Y la situación resultante (tener que considerar como norma aplicable algo distinto a lo fijado por la ley nacional) menoscababa la seguridad jurídica.

Ahora, según la exposición de motivos de la Ley 28/2014, «se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, incorporando, a tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma».

La oscuridad sobre la tributación de estas operaciones la había apreciado el TS cuando en su Sentencia de 28 de noviembre de 2013 (NFJ057391) afirmó literalmente, en referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de noviembre de 2003 [Asunto C-497/91 (NFJ015629), Zita Modes Sàrl], siempre clave en esta materia, que «... En la Sentencia del TJUE a que acabamos de referirnos no queda claro, ciertamente, si la unidad económica autónoma, que resulta suficiente para aplicar la regla de la "no entrega" ha de existir en sede del transmitente».

Posteriormente, la STS de 20 de julio de 2014 (NFJ056238) asume lo que ya dijo ese Tribunal en la STS de 19 de junio de 2013 (NFJ051207) sobre la anterior redacción de este artículo: «... La actual redacción del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992 excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose solo a la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios en sede de la entidad adquirente. Esta doctrina impide aceptar el criterio que exige que en el IVA el conjunto de elementos transmitidos deben constituir una rama de actividad en sede de la entidad transmitente para que pueda aplicarse el supuesto de no sujeción al IVA previsto en la ley».

Es decir, parece que el TS interpretaba, es verdad que a efectos de restar importancia a la consideración como «rama de actividad» y para distinguir el proceder en el IS y en el IVA, que había que medir la UEA en sede del adquirente.

El criterio administrativo también parece que ha ido por esa línea porque la Consulta V394/2014 señaló que: «... Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos objeto de consulta sea suficiente para permitir desarrollar en cada una de las sociedades receptoras una actividad económica autónoma».

En búsqueda de la claridad que reclama la exposición de motivos, parece evidente que los cambios operan un ampliación de los supuestos de no sujeción en el IVA, con los perversos efectos que ello tiene desde una perspectiva empresarial en el adquirente, porque la expulsión del IVA lleva, en el caso de que se incluya un inmueble en la transmisión de una UEA, a la tributación por TPO.

Los cambios son dos:

- No es necesario que exista realmente una UEA (en el transmitente), bastando con que pudiera existir. Planteado este cambio como una relajación de los requisitos definitivos del concepto, resulta algo contradictorio con la idea de que solo hay UEA, como luego se analizará, si se transmite una estructura organizativa. Es decir: basta para ser UEA que un conjunto de bienes pueda serlo, pero hay que transmitir una estructura organizativa para ganar la no sujeción. Dicho de otro modo, basta la potencial existencia de una UEA pero se exige la efectiva transmisión de una estructura organizativa.
- La existencia, real o potencial, de la UEA hay que medirla en el transmitente.

Que pueda aplicar la no sujeción propia de una UEA quien transmite algo que no utiliza como tal supone, parafraseando lo dicho por la STS de 28 de noviembre de 2013 (NFJ057391), que ese alguien está transmitiendo algo que no tiene. Pero la nueva ley, ajustándose a la interpretación del TJUE [deducida quizás de su STJUE de 10 de noviembre de 2011 (NFJ044772)], le reconoce el «beneficio».

Lo que tampoco parece tener fácil encaje con la idea de que basta que haya un conjunto de bienes potencialmente organizables como UEA para acceder a la no sujeción es que esa medición haya que hacerla en el transmitente. ¿Qué importancia tiene calibrarlo en sede del transmitente si lo relevante es la potencialidad de ese conjunto de bienes? ¿Es posible que esa masa patrimonial pueda ser potencialmente UEA para uno, el transmitente, y no para otro?

En cualquier caso, en lo que pueda tener de ampliación de los supuestos de no sujeción, la consecuencia en TPO es también la extensión de su ámbito de tributación.

### 7.1.2. La mera cesión de bienes o derechos

Desde la Ley 4/2008, la ley española mandaba considerar como mera cesión de bienes «la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma».

La redacción sugería («a estos efectos, se considerará...») que no se estaba ejemplificando qué fuera la cesión de bienes, sino que se estaba definiendo esta. De este modo, cualquier transmisión que no incluía una estructura organizativa, fuera o no la totalidad de un patrimonio empresarial, estaba sujeta al impuesto.

Con la Ley 28/2014 los cambios son:

- La «mera cesión de bienes y derechos» pasa a ser una categoría autónoma que determina la exclusión del supuesto de no sujeción. Con la redacción anterior, en la

literalidad de la ley solo podía intuirse que ese concepto fuera la calificación alternativa a UEA. Ahora se deja claro que la transmisión de un conjunto de bienes puede ser una mera cesión de bienes o una entrega de una UEA y los distintos efectos de cada calificación.

- La exigencia de transmisión de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos para acceder a la no sujeción debe constatarse en cualquier transmisión de bienes y no solo en la de bienes arrendados.
- Sustantivamente, la definición de lo que es mera cesión se mantiene con la Ley 28/2014 en términos parecidos, englobando en el concepto cualquier transmisión que no vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.

Lo que persiste, en la perspectiva-hipótesis de que el gravamen por TPO es «perjudicial» para la actividad económica, es la situación que se pasa a describir. Cuando se transmite un negocio en funcionamiento, pero que incorpora un inmueble, la operación estará no sujeta a IVA y el bien inmueble será gravado por TPO. Sin embargo, cuando lo transmitido sea un «negocio» que no incorpore estructura organizativa, la operación está sujeta a IVA. ¿Tiene verdadero sentido que, para el adquirente, resulte más gravoso adquirir un negocio «en marcha» que un conjunto de bienes? O formulado al revés, ¿qué mayor mérito incorpora la transmisión de un inmueble dentro de un conjunto de elementos frente al de una empresa con actividad económica para resultar con mejor tratamiento fiscal?

Entendemos que el ajuste a las directivas y jurisprudencia europeas explican la modificación legal, pero esta quizás incrementa, un poco más, la incongruencia en que se mueve la imposición indirecta en estos supuestos.

## 7.2. ENTREGAS DE TERRENOS RÚSTICOS

Conforme al artículo 20.Uno 20.º de la LIVA, están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, señalándose en el párrafo tercero las excepciones a esta exención que comprende dos letras. La letra a) se refiere a la no exención de las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, con excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Hasta ahora, esta exclusión de la exención quedaba condicionada a que fuese realizada por el promotor de la urbanización, condición que ahora se suprime.

Dado el existente criterio administrativo de equiparar prácticamente promotor a urbanizador y urbanizador a propietario, el requisito de ser promotor era redundante.

Así, la Consulta V0704/2014, de 13 de marzo (NFC050996), señaló que: a los efectos de los dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 20.º, de la ley del impuesto, una vez iniciado el

proceso de ejecución material de la urbanización de un terreno, ostenta la condición de promotor urbanizador el empresario o profesional propietario de dicho terreno, titular del derecho a participar en la ejecución de las actuaciones de transformación urbanística y de la obligación de asumir las cargas de la urbanización que recaen sobre su terreno.

Por tanto, la incidencia práctica de esta modificación, tanto en el IVA como en la definición del ámbito de tributación por el concepto TPO del ITP y AJD, también será menor.

### 7.3. JUNTAS DE COMPENSACIÓN

El artículo 20.Uno 21.º de la LIVA preveía la exención de las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación no fiduciarias, y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios por las propias juntas de compensación en proporción a sus aportaciones.

Dado lo infrecuente de este tipo de juntas (porque en el ámbito urbanístico, cuando se operaba a través del sistema de compensación, lo habitual era que las juntas actuaran con carácter fiduciario y, por tanto, se devengarán en el IVA prestaciones de servicios y no entrega de bienes), la trascendencia práctica de la modificación vuelve a ser menor.

Como consecuencia de la supresión de esta exención, el supuesto previsiblemente más frecuente debería resolverse del siguiente modo:

- Cuando alguien que no sea sujeto pasivo del impuesto aporte a una junta de compensación no fiduciaria los terrenos, la operación estará no sujeta, pero la definitiva adjudicación de solares al particular sí estará sujeta sin exención dada la condición de sujeto pasivo de la junta de compensación.
- Si la aportación del terreno rústico la realiza un sujeto pasivo, la operación estará sujeta y exenta por el artículo 20.Uno.20.º, pero la adjudicación final de solares quedará sujeta sin exención.

Naturalmente este esquema deberá adaptarse en función de la condición jurídica y fáctica del terreno, la existencia o no de urbanización previa, la posibilidad de renuncia a la exención, etc.

### 7.4. RENUNCIA A LAS EXENCIONES EN OPERACIONES INMOBILIARIAS

En el artículo 20.Dos de la LIVA se regula la renuncia a las exenciones inmobiliarias, exigiéndose hasta el 31 de diciembre de 2014 que el empresario adquirente del inmueble, en función del destino previsible, tuviera derecho a la deducción total del IVA soportado por dicha adquisición.

La redacción anterior llevaba a valorar el destino previsible del bien y en función del mismo, si se tenía derecho al 100% de la deducción, procedía la renuncia.

Con la reforma se amplía el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble. Lo único que se exige es que dicho empresario tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o que lo tenga en función del destino previsible del inmueble adquirido.

La ampliación del ámbito viene por una doble vía:

- Basta con que se tenga derecho a la deducción parcial. El párrafo que explicaba qué se entiende por deducción total desaparece.
- Y, además, si no se tiene derecho ni total ni parcial, todavía cabe la renuncia si los bienes van a ser utilizados, incluso parcialmente, en operaciones con derecho a la deducción.

La comparación de los cambios habidos en esta modificación, de cierta trascendencia práctica, se refleja en el siguiente cuadro:

Redacción hasta 31 de diciembre de 2014	Redacción Ley 28/2014
<p>Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales <b>y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.</b></p> <p>Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.</p>	<p>Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o</li> <li>• , cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.</li> </ul>

- En el artículo 4.Ocho de la LIP «el desarrollo» de una actividad profesional y que se ejerza de forma habitual, personal y directa. No se alude expresamente a que haya una ordenación por cuenta propia como exige el artículo 27 de la LIRPF con carácter general.
- En el artículo 1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante RIP, se consideran actividades empresariales y profesionales aquellas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo al IRPF.
- El artículo 3 del RIP, sin referirse expresamente al «desarrollo» de una actividad, sí que exige, como el 4.Ocho de la LIP, un ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa.

Dado que es el supuesto que se contempla, la antedicha duda no es sobre si la actividad es o no profesional. El origen de la duda lo ubicamos en la incertidumbre sobre si en estos casos (nos referimos al de quienes no eran profesionales a efectos del IRPF y pasan a serlo con la modificación) existe realmente un «desarrollo» de una actividad y, en lo que tenga de diferenciable, un ejercicio personal, habitual y directo como exige el artículo 4.Ocho de la LIP.

Sobre esta cuestión pueden oponerse dos criterios. El primero de ellos se sustenta en la importancia que se dé a las dos primeras palabras introductorias del tercer párrafo del precepto que contiene esta novedad («No obstante...»). El apartado 1 del artículo 27 de la LIRPF tiene un primer párrafo definitorio de lo que se considera con carácter general actividad económica. Hay un segundo párrafo, tampoco novedoso, ejemplificativo de actividades que se reputan económicas. Y luego viene el párrafo introducido con la expresión «no obstante».

Si lo que está evidenciado la sintaxis de este precepto es que pasan a considerarse como profesionales las actividades en las que no existe la ordenación por cuenta propia que reclama el primer párrafo, las consecuencias en la imposición patrimonial, y siempre que se considere que la ordenación por cuenta propia requerida por la LIRPF equivale a la exigencia de la LIP de desarrollar una actividad, serían distintas de si simplemente se interpretara esta novedad como una ampliación del concepto de profesional.

El artículo 1 del RIP asume expresamente para el IP las calificaciones del IRPF, precisando también que la existencia de actividad profesional da lugar a la exención por los bienes y derechos afectos. Pero el precepto reglamentario agota su alcance en identificar qué actividades tienen naturaleza económica. Lo que no hace es suplir o relevar del cumplimiento del desarrollo de una actividad mediante un ejercicio habitual, personal y directo.

Frente a este planteamiento puede oponerse otro razonamiento. La disposición adicional vigésima séptima de la norma laboral antes citada establece dos supuestos de obligatoria inclusión en el RETA:

- Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador.
- O presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa.

Por tanto, uno de los supuestos que obliga a encuadrarse en el RETA es, precisamente, la prestación de servicios de forma habitual, personal y directa. Y aunque no se refiere exactamente a que se «ordene» la actividad, pudiera entenderse implícito en la redacción.

El remate de este razonamiento sería que, encuadrada una persona en el RETA por prestar servicios lucrativos de forma habitual, personal y directamente, sí se cumplirían los requisitos para entender, a efectos de la exención del IP, que hay un negocio profesional.

Las consecuencias de una u otra alternativa también son distintas.

Si lo que late en el artículo 27 de la LIRPF es tachar de profesional a quien no ordena una actividad, pero sí tiene un papel relevante en una sociedad (pues eso es, de modo simplificado, lo que define la inclusión en el RETA de estas personas físicas), resultará que todos estos profesionales no cumplirán el primer requisito que se exige para ganar la exención en el IP: que exista una ordenación directa, personal y habitual de la actividad. De ser así, la conclusión inmediata es que no tendrían derecho a la exención por los bienes afectos a su negocio profesional «individual».

Si fuera esta la línea interpretativa correcta, no solo supone el evidente perjuicio de no ganar la exención por los «útiles de trabajo», sino que el no gozar de esta exención por su actividad individual les perjudica a la hora de valorar si sus participaciones en la sociedad están exentas porque, en el cálculo de qué porcentaje representa la remuneración de las labores directivas, no se puede excluir su renta profesional porque los bienes afectos no están exentos.

En la segunda alternativa, en el supuesto de que estos contribuyentes no vinieran considerándose ya como profesionales (a efectos tributarios) por entender que realizaban la ordenación exigida, los beneficios en la imposición patrimonial debían ganarlos antes de esta reforma en su condición de tenedores de participaciones en una entidad con actividad económica. Con el cambio de calificación en el IRPF (de obtener rendimientos del capital mobiliario y/o del trabajo pasan a obtener rentas profesionales), alguna de las implicaciones que surgen en los impuestos patrimoniales si se les reconoce el acceso a la exención del negocio individual son:

- En su doble condición de profesionales y socios (que puede ampliarse si además desarrollan labores directivas) deberán ponderar separadamente sus requisitos de acceso a la exención en IP. En efecto, ahora procederá tanto por los bienes afectos que puedan tener como personas físicas, como por las participaciones que sigan detentando en su condición de socios. Son entonces dos las exenciones que pueden llegar a aplicar en este impuesto. No obstante, la habitual situación fáctica de

partida (persona física que «actuaba a través de su sociedad» y que pasa ahora a calificar sus rentas como profesionales) llevará normalmente a que los medios con que se desarrolle la actividad sean titularidad de la entidad.

- El rompecabezas de las retribuciones. Secuela inevitable de lo anterior es la conveniencia, ya exigida en la situación anterior (en la que «meramente» eran socios y trabajadores de la entidad), de diferenciar adecuadamente las retribuciones que perciban de la entidad a los efectos de separar qué parte remunera su actividad profesional y cuál las labores directivas. En principio en este impuesto, la distinción entre remuneración como administrador o por funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato laboral, que sí es relevante en el IS, es de menor importancia.

La referida diferenciación es pertinente por cuanto la exención contempla el requisito de desempeñar una labor de dirección remunerada, de tal modo que al menos uno de los miembros del grupo familiar debe ejercer efectivamente funciones de dirección, constituyendo además su principal fuente de renta.

Aunque evidentemente las remuneraciones a percibir deben resultar de la voluntad de los intervinientes, lo cierto es que los requisitos de distintas normas fiscales y mercantiles suelen condicionar el nivel de aquellas. Tres ejemplos pueden ponerse.

- a) No es ocioso recordar, en la perspectiva de qué remuneración y por qué concepto deben percibirla los socios-profesionales, que el artículo 18 de la nueva LIS modifica los requisitos para que pueda considerarse que el valor convenido coincide con el valor de mercado en las prestaciones de servicios a una sociedad por un socio profesional persona física.

La norma, aunque está concebida como un blindaje frente a la valoración de mercado propio de las operaciones vinculadas, en la práctica se viene tomando como la guía de «cuánto hay que facturar» a la sociedad.

- b) Sobre el nivel de remuneración, la normativa mercantil (la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo) introduce una serie de condiciones a las de los administradores que no pueden pasar desapercibidas en el ámbito tributario. Señalamos ahora como ejemplo la cláusula de cierre del artículo 217.4 de la Ley de Sociedades de Capital: La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.
- c) Finalmente, en este nuevo escenario, también hay que seguir teniendo en cuenta el importe que como remuneración de labores directivas puedan re-

cibir estas personas físicas, pues ese dato, como pasa a analizarse de inmediato, es relevante para acceder a la exención del IP.

- A la hora de medir si esas labores directivas son su principal fuente de renta, la regla general es que la remuneración por ellas sea superior al 50% de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Ahora bien, la LIP contempla una exclusión que puede ser relevante en estos «nuevos» profesionales, porque permite no incluir en la comparación las rentas que provengan de una actividad (ejercida como persona física) cuyos bienes estén exentos en el IP.

De este modo, quienes se vean abocados a recalificar ahora la relación con «su» sociedad, ganarán más fácilmente los beneficios en la imposición patrimonial cuanto mayor peso tengan sus remuneraciones por labores directivas o, subsidiariamente, cuando reúnan las condiciones de exención en el IP para su «negocio» profesional individual.

## 2. LA NUEVA DEFINICIÓN DEL ARRENDAMIENTO INMOBILIARIO COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA

El mismo artículo 27 de la LIRPF introduce una novedad en las condiciones para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica. En concreto, y así se hace también por primera vez en el IS, elimina el requisito de tener que disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose únicamente el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

A la vista de la norma y de la práctica de los últimos años, el primer comentario ha de ser que quizás se ha dejado pasar una buena ocasión para introducir más seguridad jurídica en una materia necesitada de ella. Especialmente en los impuestos que se analizan, porque la relevancia de la cuestión suele ser mayor en los impuestos patrimoniales cedidos (donde lo que se ventila es, directamente, la tributación o la exención) que en el IRPF (en el que las consecuencias alternativas son la tributación como renta inmobiliaria o de la actividad) o el IS (donde, es verdad, la calificación como entidad patrimonial derivada de la tenencia de activos arrendados puede arrastrar, por ejemplo, la exclusión del régimen de empresas de reducida dimensión).

Apuntamos la conveniencia de una mayor seguridad jurídica porque el conocido criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en Resolución de 28 de mayo de 2013, R. G. 4909/2009 (NFJ051064), ha venido entendiendo que la exigencia del doble requisito de «persona y local» se trata de una condición necesaria pero no suficiente, por lo que, aun cumpliéndose, puede entenderse que no hay actividad económica si, por ejemplo, se acredita que la carga de trabajo no justifica tener empleado y local.

Si, como parece, la nueva formulación del criterio de delimitación permite también interpretarlo en términos de «requisito necesario pero no suficiente», el grado de incertidumbre acerca de cuándo se logre esa suficiencia podrá hacerse valer como un concepto jurídico indeterminado, pero sus efectos prácticos son la generación de una conflictividad que quizás el legislador podía haber evitado.

Sentado lo anterior, hay que advertir de que el nuevo criterio es de indiscutible aplicación en el IP (porque su normativa se remite en el ya citado art. 1 de su Reglamento regulador al IRPF) y también en el ISD, excepto en aquellas CC. AA. que hubieran optado por definir sus beneficios en este impuesto reproduciendo la anterior norma del IRPF y no la hubieran adaptado a lo dispuesto por la Ley 26/2014.

### 3. CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL

Se introduce en el artículo 5.2 de la LIS el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades que no realizan actividad económica, es decir, a las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica. Esta noción, aunque no existe en ellos el concepto de «entidad patrimonial», es tradicional en el IP y en el ISD a la hora de definir los beneficios por la titularidad o transmisión de empresas societarias.

La normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades en el IS, sino que tal delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación para modificar la tributación de la entidad a efectos de ciertos regímenes y reglas especiales. En particular se destacan los siguientes:

- a) Exención para evitar la doble imposición.
- b) Compensación de bases imponibles negativas.
- c) Tipos de gravamen.
- d) Transparencia fiscal internacional.
- e) Régimen especial para las entidades de reducida dimensión.
- f) Régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

En la óptica de este apartado hay que remarcar que esta nueva categoría agota sus efectos en el IS porque, aunque la idea subyacente de no dar el máximo grado de ventaja fiscal a la entidad que no tiene una principal dedicación empresarial se comparte en varios impuestos, la no modificación del artículo 4.Ocho de la LIP exige no confundir este nuevo concepto con el que se toma como referencia en el IP o ISD.

De modo esquemático, las diferencias entre la definición de qué sea una entidad patrimonial en el IS, y qué sea una entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario en el IP, son:

Normativa actual IP	Ley IS
<p>Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, <b>durante más de 90 días</b> del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o</li> <li>• Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.</li> </ul> <p>A los efectos previstos en esta letra (se refiere a los efectos de comprobar si hay o no actividad económica):</p> <p>Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, <b>se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</b> (En el IS no hay una regulación de la afectación pero sí la hay en el IRPF).</p> <p>Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, <b>siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.</b></p> <p><b>NO SE COMPUTAN COMO VALORES</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.</li> <li>b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.</li> <li>c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.</li> <li>d) Los que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la</li> </ol>	<p>A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por <b>entidad patrimonial</b> y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior (se refiere al que define el concepto de actividad económica), a una actividad económica.</p> <p>El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la <b>media de los balances trimestrales</b> o, en caso de que sea <b>dominante</b> de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, del balance consolidado.</p> <p><b>NO SE COMPUTAN COMO VALORES</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.</li> <li>b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.</li> <li>c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.</li> <li>d) Los que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la</li> </ol> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Normativa actual IP	Ley IS
<p>.../...</p> <p>participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.</p> <p>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 %, de la realización de actividades económicas.</p>	<p>participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. <b>Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.</b></p> <p>A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.</p>

De esas diferencias destacamos, junto a la no mención expresa en el IS de las instituciones de inversión colectiva y al distinto cómputo temporal y numérico de la afectación (medición de la situación en 90 días en un caso frente a la media de balances trimestrales en el otro), el muy distinto juego del uso empresarial pretérito de los bienes ahora no afectos: en el IS solo se aplica a determinados activos («dinero» y derechos de crédito) y además solo cuando se constate su origen en transmisiones del periodo impositivo o de los dos anteriores.

En la imposición patrimonial, por el contrario, persiste la regla de que un volumen suficiente de beneficios no distribuidos en los 10 años anteriores sana los inconvenientes que la consideración de bien no afecto pudiera suponer en otro caso.

Por tanto, no tiene que ser inusual el caso de sociedades que sean patrimoniales a efectos del IS pero que permitan el beneficio a sus socios en el IP o en el ISD. Ni tampoco la viceversa.

## 4. LOS NUEVOS (PERO TODAVÍA FUTUROS) SUPUESTOS DE SUJECCIÓN AL IS

### 4.1. SU DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN

El artículo 7.1 a) de la LIS señala como contribuyentes de este impuesto a «Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil». Formulando el precepto de otro modo, resulta la sujeción al impuesto de las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tradicionalmente vienen tributando a través del régimen de atribución de rentas a sus socios en el IRPF cuando estos son personas físicas.

La entrada en vigor de tal norma se aplaza al año 2016.

Sin perjuicio de las soluciones teóricas que pueda suscitar la delimitación legal, lo cierto es que, en la práctica, una definición como la del artículo 7.1 a) presentará más de una dificultad:

- Existen un gran número de «entidades» autocalificadas como comunidades de bienes que han accedido al NIF propio de estos entes y que, sin embargo, sería más apropiado calificar, cuando menos, de sociedad civil.

Por tanto, la primera dificultad estriba en calificar cada entidad como societaria o como mero proindiviso, porque el régimen fiscal ha dejado de ser el mismo en la imposición directa de sus rentas. Hacer esta averiguación simplemente por el NIF del que se disponga facilitaría la labor, pero no parece que sea ni la vía más adecuada a la literalidad de la norma ni a su intuida finalidad.

- Calificada como sociedad civil, la siguiente identificación de un objeto mercantil se antoja una situación cercana al imposible jurídico. Puestos en la tesitura de que el razonamiento a contrario que define este supuesto de sujeción implica la existencia de tal tipo de entidades, será preciso que se aclare si la constatación del objeto mercantil debe seguir los parámetros del derecho privado (que deberían llevar a la calificación conforme al Código de Comercio) o del público (y en tal caso, parece que debería considerarse como mercantil la actividad «económica»).

Si prospera la opción lógica de la calificación iusprivatista, existe un universo de posibles supuestos conflictivos (por ejemplo, el alquiler inmobiliario, agricultores o profesionales), porque difícilmente con la legislación actual pueden considerarse «comerciantes» y, por tanto, sujetos al Código de Comercio. Ciertamente es que si el actual Anteproyecto de Ley de Código Mercantil llegara a entrar en vigor, las sociedades civiles de agricultores, artistas, artesanos y profesionales pasarían a tributar por el IS dada la consideración de tales personas en esa norma como operadores económicos.

También debe recordarse que las sociedades civiles de profesionales (art. 16.1.7.º del Código de Comercio) son inscribibles en el Registro Mercantil y que con la inscripción de la escritura pública de constitución adquieren su personalidad jurídica.

- Distinguido un ente como sociedad, calificada esta como de tipología civil pero objeto mercantil, la existencia de personalidad jurídica tampoco resultará siempre pacífica. Sin ahondar ni en la normativa vigente ni en la jurisprudencia dictada (fundamentalmente en sectores distintos del tributario), posiblemente valdrá la idea de que la actuación en el tráfico frente a terceros de la «entidad» bastará para considerar que sus pactos no son secretos y que por eso goza de personalidad jurídica diferenciada.

## 4.2. INCIDENCIA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA PATRIMONIAL

Por aplicación de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos (DGT), relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, el modo de «ganar» los socios de una sociedad civil la exención en el IP (y derivativamente los beneficios de la sucesión empresarial) se ventilaba aplicando la regla del empresario individual.

La otra alternativa, que, en opinión personal, resultaba al menos igual de aceptable que la que finalmente prosperó, hubiera sido calificar los beneficios siguiendo las reglas de las participaciones en entidades.

El criterio triunfante lo justificó la DGT en la tributación de los entes aludidos en el entonces vigente artículo 33 de la Ley General Tributaria en el régimen de atribución de rentas. Es decir, lo decisivo en el IP y en el ISD era que las rentas correspondientes a aquellos se atribúan a los comuneros, socios o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso, o, si estos no constan fehacientemente a la Administración, se atribuyen por partes iguales, gozando dichas rentas de la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.

Concluía la DGT que: «... De acuerdo con ello, cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos».

Debe destacarse que en la numeración de entes afectados por el criterio, la DGT incluye tanto la sociedad sin personalidad jurídica como la sociedad civil (sin diferenciar por el dato de tener o no personalidad). A la vista de este razonamiento, lo congruente sería concluir que con la situación que nazca en 2016:

- Los socios de las sociedades civiles que pasen a tributar en el IS aplicarán las reglas de las participaciones para calibrar si se dan los requisitos para tener derecho a la exención. Sin perjuicio de que pueda ser aplicable todo lo ya comentado sobre el artículo 27 de la LIRPF en el caso de que fueran sociedades civiles de profesionales.

- Para el resto de supuestos (fundamentalmente comunidades de bienes, herencias yacentes o sociedades civiles sin objeto mercantil o sin personalidad jurídica), la modificación no tiene trascendencia y se mantiene como vía de acceso a la exención el cumplimiento de los requisitos exigibles a la empresa individual o negocio profesional.

De modo resumido, y para valorar el efecto de este eventual cambio, la diferencia de requisitos para acceder a la exención del IP por la empresa individual (o negocio profesional) o como partícipe de una empresa societaria es, conforme al artículo 4.Ocho de la LIP y su desarrollo reglamentario, la siguiente:

Requisitos exención empresa o negocio individual	Requisitos exención de las participaciones en una entidad
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Están exentos bienes y derechos afectos a una actividad económica. Se extiende también a la parte de valor de esos bienes que corresponda a su cónyuge no empresario.</li> <li>• La actividad debe ser ejercida de modo directo, personal y habitual.</li> <li>• La actividad debe ser su principal fuente de renta.</li> <li>• La principal fuente de renta se define en los siguientes términos: TOTAL RENDIMIENTOS ACTIVIDADES ECONÓMICAS <math>\geq</math> 0,5 BASE IMPONIBLE IRPF (sin incluir remuneraciones que reciba de entidades cuyas participaciones pueda tener exentas)</li> </ul>	<p>a) Requisito de <b>porcentaje</b>: Se debe poseer un 5 % de participación por sujeto pasivo o un 20 % si se considera el grupo familiar que diseña la norma.</p> <p>b) Requisito de <b>desempeñar labor de dirección remunerada</b>: Al menos uno de los miembros de ese grupo familiar debe ejercer efectivamente funciones de dirección (y se debe probar tanto el puesto de dirección como su <b>efectivo ejercicio</b>) constituyendo además su principal fuente de renta. En tal caso, todos los parientes disfrutan de la exención.</p> <p>c) <b>Principal fuente de renta</b> si: Remuneración por labores de dirección &gt; 50 % de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas (sin incluir las rentas que provengan de una actividad cuyos bienes estén exentos en el IP).</p> <p>d) Requisitos <b>sobre el tipo de actividad</b> de la entidad: La entidad no puede tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entiende que no gestiona un patrimonio de este tipo cuando no reúne las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial 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 y que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. La entidad no puede ser una institución de inversión colectiva. La razón es que se entiende que siempre gestionan un capital mobiliario.</p>

### 4.3. BENEFICIOS FISCALES EN EL ITP Y AJD

Ya se ha dicho que la entrada en vigor del nuevo régimen de sujeción al IS de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil se retrasa para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria 34.<sup>a</sup> a) de la LIS, pero además se modifica la disposición transitoria 19.<sup>a</sup> de la LIRPF para establecer un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016.

Podrán optar por disolverse y liquidarse las sociedades en las que concurren las siguientes circunstancias:

- Que, con anterioridad a 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF.
- Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS.
- Que en los seis primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación.
- Que se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil, de acuerdo con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente.

En estos casos se crea un régimen fiscal especial de disolución y liquidación caracterizado, por lo que respecta a los impuestos cedidos, por la exención del ITP y AJD, concepto «operaciones societarias», hecho imponible «disolución de sociedades», del artículo 19.1.1.º del texto refundido del impuesto.

Como literalmente se desprende de la norma, existe una clara restricción del beneficio a un concreto hecho imponible.

Sin embargo, en el proceso de liquidación de una entidad, hay dos hechos imponibles más de TPO a considerar: los excesos de adjudicación y las adjudicaciones expresas por asunción de deudas.

Dado el evidente paralelismo con la regulación del beneficio fiscal que acompañó hace unos años la disolución de sociedades patrimoniales al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima cuarta del TRLIS (conforme a la misma quedaba la operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, pero exenta, siempre que se cumplieran los requisitos establecidos en la citada disposición), recordamos, antes de analizar esos dos potenciales hechos imponibles, lo que sentó entonces la DGT, en su Consulta V1091/2011, de 29 de abril (NFC040935):

«Primera: La disolución de sociedades patrimoniales al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima cuarta del TRLIS estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, pero exenta, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la citada disposición.

Segunda: Siempre que las adjudicaciones a los socios guarden la debida proporción con sus cuotas de participación social, en la disolución de una sociedad con adjudicación a los socios de los bienes y las deudas que recaen sobre ellos, solamente se da una convención, disolución de la sociedad y la base imponible del ITP y AJD será el valor de los bienes que se adjudiquen, sin deducir los gastos y deudas que recaen sobre los mismos.

Tercera: Por el contrario, la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación estará sujeto a dos convenciones, a operaciones societarias y a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por el hecho imponible de exceso de adjudicación en los términos establecidos en el artículo 7.2 B) del TRLIP y AJD».

La tributación actual parece que debería seguir idénticos derroteros:

- a) La exención en operaciones societarias no cubre la tributación de un eventual exceso de adjudicación.

Tal exceso podría darse cuando alguno de los socios recibiera en este proceso un valor de bienes distinto al que le corresponde por su porcentaje de participación en el capital. Conviene recordar que en este concreto hecho imponible, el «exceso» se mide sobre valores declarados.

Como parte de un argumento a fortiori de la afirmación anterior sobre la sujeción de los excesos de adjudicación puestos de manifiesto en una liquidación, puede aportarse la Consulta V1579/2013, de 10 de mayo (NFC047844), que acepta incluso una «doble tributación» (por haber dos hechos imponibles), al señalar que en caso de producirse un exceso de adjudicación, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de TPO del ITP y AJD, con arreglo al artículo 7.2 B), pues a pesar de la incompatibilidad entre las modalidades del impuesto en relación con la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos por un valor superior al que corresponda a su participación.

Por tanto, con mayor razón, la posibilidad de gravar el exceso quedaría expedita cuando la tributación por operaciones societarias fuera de sujeción con exención.

- b) Adjudicación expresa en pago de asunción de deudas

Este hecho imponible surge, en el criterio administrativo, en operaciones en las que se grava en un impuesto o concepto distinto al TPO en función de una base imponible.

nible en la que se minoran las deudas asumidas por el adquirente. El mejor ejemplo es la donación en la que el donatario asume fehacientemente deudas con garantías reales sobre los bienes transmitidos. En tales casos, se diferencia un «tramo» lucrativo de adquisición y otro oneroso a gravar en impuestos distintos.

Pensando en el supuesto que pueda resultar más habitual, la entrega de un bien inmueble a un socio de la sociedad civil y la asunción por este de una deuda, la base imponible en operaciones societarias por la disolución es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas.

Por tanto, conforme a la citada doctrina administrativa, y por quedar gravada íntegramente la adjudicación en el concepto operaciones societarias (aunque con exención), no existiría el hecho imponible de adjudicación por asunción de deudas recogido en la letra A) del apartado 2 del artículo 7 del TRITP y AJD.

## 5. LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Sobre esta cuestión, y como ya se ha apuntado, la normativa mercantil ha introducido algunos cambios relevantes. También en el IS en dos aspectos concretos: deja de considerarse operación vinculada la retribución a los administradores y se introduce una regla expresa de deducibilidad del gasto.

En el IS ha existido una notable conflictividad cuando una misma persona desempeñaba puestos de «alta dirección» y era miembro del consejo de administración.

El Tribunal Supremo (TS) fijaba [así, en la STS de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030831)], sobre una perspectiva asentada en el Derecho Laboral y Mercantil, el criterio de que las labores de dirección de la empresa y las de administrador, en la medida en que aquellas fueran relaciones laborales y estas mercantiles, no podían compatibilizarse en el plano jurídico y que, en la imposibilidad de ese doble vínculo, debía darse prioridad a la relación como administrador y, por tanto, guiar la deducibilidad de la remuneración de esta persona por lo fijado en los Estatutos. Todo ello con la salvedad [en la que insiste la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332)] de que las funciones sean distintas y se trate de una actividad específica diversa.

Todavía en este impuesto hay que apuntar que el nuevo artículo 15 e) de la LIS señala expresamente que las retribuciones de los administradores no tienen la consideración de liberalidad y, por tanto, serán deducibles cuando resulten del desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

La novedad parece estar en consonancia con la Resolución del TEAC de 6 de febrero de 2014, R. G. 6/2014 (en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) en la que, con base en la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332), se señalaba que:

«En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de

dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo».

Posiblemente la ley podía haber sido aquí también más clara para despejar las muchas dudas sobre una cuestión en la que, por ejemplo tras la lectura de la STS de 2 de enero de 2014 (NFJ053476), parece evidente que los criterios administrativos no siempre van en consonancia con los del TS.

Adicionalmente, habrá que ver cómo se desenvuelve y compatibiliza en la práctica con el también novedoso artículo 15 f) de la LIS que considera gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico (y como tal deben tomarse por ejemplo las prescripciones mercantiles y/o laborales aplicables).

En cualquier caso, se solventen o no en el IS las controversias hasta ahora existentes, la modificación no parece afectar a la imposición patrimonial en la que, llamativamente, la doctrina administrativa ha protegido los requisitos exigidos para alcanzar la exención en el IP (realización de labores directivas remuneradas por el sujeto pasivo o por algún miembro de su grupo de parentesco) de la «interferencia» de la doctrina del TS. También en estos impuestos es relevante la diferenciación –como parece reclamar el nuevo precepto de la LIS– de qué tipo concreto de labores se retribuyen a quien tiene con una sociedad más de una clase de vinculación.

La irrelevancia en estos impuestos de la óptica laboral que el TS lleva al IS la justifica la DGT, por ejemplo en la Consulta V3085/2014, de 13 de noviembre (NFC053068), del siguiente modo: «El escrito de consulta plantea que esa persona contratada para la ordenación de la actividad lo sea uno de los socios de la entidad. Sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad, desde una perspectiva estrictamente laboral, entre la condición de directivo de una entidad y, en su caso, con la de miembro de su Consejo de Administración de la entidad, cuestión que de forma explícita tampoco se desprende del escrito de consulta, la normativa fiscal no establece obstáculo alguno a que el ejercicio de funciones directivas puede desempeñarse tanto por miembros del Consejo de la entidad como por personal directivo de alta dirección. En ese sentido, el artículo 5.1 d) del RD 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, toma en cuenta la circunstancia objetiva de que las funciones directivas –que deberán acreditarse fehacientemente mediante contrato o nombramiento– "impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la empresa", ya sea en la condición de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración "o del órgano de administración equivalente"».

Con ese posicionamiento administrativo (en realidad basado en que los requisitos han de medirse «sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad, desde una perspectiva estrictamente laboral, entre la condición de directivo de una entidad y, en su caso, con la de miembro de su Consejo de Administración de la entidad»), y recordando también que en el IP no hay una norma similar al citado artículo 15 de la LIS, habría que concluir en la irrelevancia en este impuesto de la modificación del IS, aunque, incluso en el caso contrario, tal cambio legislativo parece ir en la línea que ha prevalecido en la imposición patrimonial de diferenciación de funciones y remuneraciones.

## 6. OPERACIONES VINCULADAS

Junto a otras relevantes modificaciones, el nuevo artículo 18 de la LIS incorpora algunas novedades con trascendencia en la imposición patrimonial:

### 6.1. SE ELIMINA LA POSIBILIDAD DE INSTAR LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Incluimos esta mención simplemente para subrayar el distinto juego que se da a los medios de impugnación del valor de mercado en los impuestos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (IS e IRPF) y los gestionados por las CC. AA. Ciertamente entre el sentido final de lo que «protege» la valoración por mercado en las operaciones vinculadas en el IS y en el IRPF y en las comprobaciones de valor en el ISD y en el ITP y AJD, o incluso en los métodos de valoración en esos dos distintos ámbitos, puede haber diferencias. Pero no es menos indiscutible que, se quiera prevenir los efectos de los precios de transferencia o directamente el nivel recaudatorio, en los cuatro impuestos el remate procedimental se basa en una valoración por mercado.

Por eso resulta algo sorprendente que en unos impuestos (IS e IRPF) donde la tasación pericial contradictoria tenía una aparición menor (y, por tanto, un coste gestor aparentemente asumible), se prescindiera de ella cuando ofrecía una vía de impugnación específica de lo que en principio está vedado al pronunciamiento de las instancias revisoras administrativas y judiciales: la decisión sobre si la valoración es correcta o no. Siendo una vía impugnatoria adicional para el contribuyente, y no representando un lastre notable para la Administración, su desaparición habrá que justificarla en las singularidades valorativas de estos ajustes.

### 6.2. INEXISTENCIA DE RENTA EN LAS RESTITUCIONES PATRIMONIALES

Se ha incorporado, como novedad, la posibilidad de que no se aplique el denominado «ajuste secundario» cuando se proceda a la restitución patrimonial de las diferencias que se pongan de manifiesto como consecuencia de la incorrecta valoración a mercado de una determinada operación vinculada, remitiéndose a estos efectos a un ulterior desarrollo reglamentario, y aclarando que esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Dos cuestiones pueden condicionar el alcance y los efectos de esta medida en la imposición patrimonial:

- En el ISD la clave será la posible realización del hecho imponible del concepto «donaciones» y, en tal caso, la extensión o no a este impuesto de la regla de que la restitución no determina la existencia de renta.
- En la imposición indirecta, la consideración de la «restitución» como un mayor o menor precio.

Las posibilidades de calificación tributaria que abre la restitución patrimonial son múltiples. Limitando los casos a operaciones de compraventa apuntamos estas situaciones:

- En aquellos casos en los que se haya pactado un precio superior (por ejemplo 10) al valor de mercado (de 7), para quien lo cobró (A) y ahora «devuelve» ese exceso, la restitución afectará al IRPF o IS que pudiera proceder por la venta inicial.

Quien pagó inicialmente 10 y ahora recibe 3 (B), no parece realizar el hecho imponible de las adquisiciones lucrativas inter vivos por cuanto la liberalidad difícilmente será el ánimo latente en la restitución que hace A.

Supuesto que la operación haya sido onerosa y sujeta a TPO, se abre la cuestión de qué incidencia pueda tener la restitución en la base imponible de la primera transmisión. En una secuencia temporal lógica, la base imponible habría sido de 10 porque aunque la regla general es el valor real (7 en este ejemplo), el artículo 46 del TRITP y AJD hace prevalecer el mayor precio pagado. Y, muy probablemente, 10 sería también el valor declarado.

Si posteriormente se restituye el exceso del precio sobre el valor de mercado ( $10 - 7 = 3$ ), no parece ni que pueda hablarse de que hay un precio distinto (lo que hay es una actuación posterior buscando determinada ventaja fiscal en el IS o IRPF), ni parece existir posibilidad de subsumir la situación en los casos del artículo 57.1 del TRITP y AJD regulador de las devoluciones cuando hay resolución, rescisión o nulidad del negocio inicial.

- La situación de que el precio pagado (7) sea inferior al valor de mercado (10) puede originar también la aplicación de los ajustes secundarios por operaciones vinculadas excepto que se proceda a la restitución. En esta alternativa, la «restitución» obligaría al comprador B a entregar un importe de 3 para «conciliar» la contraprestación inicial de 7 con el valor de mercado de 10. Tampoco aquí parece haber hecho imponible en el ISD.

En el ITP y AJD, y en la medida en que la restitución no se considere precio, el que B pague 3 más a A no podría considerarse para aplicar el artículo 46 antes citado. De ser así, la Administración autonómica, ante el conocimiento de la valoración de la AEAT por 10, debería instar el pertinente procedimiento para comprobar el valor de ese bien antes de usar esa cifra como base imponible del ITP.

En la hipótesis de que la restitución se considere un mayor precio, no haría falta incoar actuaciones de comprobación de valor pudiendo incrementarse la base imponible a la vista del precio finalmente pagado.

### 6.3. PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD

Despejando las posibles dudas que en la práctica hubiera sobre este tema, la LIS establece el principio de estanqueidad de la valoración, que se formula en una doble dirección, de tal forma que la valoración realizada conforme a la regulación específica de las operaciones vinculadas:

- Surtirá efectos exclusivamente en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.
- La valoración que se pudiera realizar en otros ámbitos, como pudiera ser el del valor en aduanas o el de los tributos cedidos, no surtirá efectos en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.

Los efectos prácticos de esta medida ya se han apuntado en el epígrafe 6.2 anterior: una valoración del IS o del IRPF no surtirá efectos en el ITP y AJD o el ISD sino que actuaría, desde la óptica de la Administración, como un «indicio» de que ese hecho imponible es susceptible de someterse a comprobación de valor. Pero siempre a través del procedimiento que proceda y reconociendo la posibilidad de tasación pericial contradictoria que se negó en el incoado a efectos de IRPF o IS.

Y al revés. Las actuaciones de comprobación de valor en ITP y AJD o ISD tienen ese mismo valor «indiciario» para posibles ajustes por operaciones vinculadas, no cabiendo en IRPF o IS la tasación pericial contradictoria de la que sí podrán usar los contribuyentes en aquellos impuestos.

## 7. LA DELIMITACIÓN DEL ESPACIO IVA-TPO

La modificación de la LIVA por la Ley 28/2014 también incide en un impuesto cedido como es el de ITP y AJD y, más en concreto, en las nuevas fronteras que delimitan la sujeción a uno u otro impuesto, especialmente en las operaciones inmobiliarias.

### 7.1. TRANSMISIÓN DE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA (UEA)

#### 7.1.1. Unidad económica «potencial» y «en origen»

La modificación introducida por el legislador en el artículo 7 de la LIVA aparece en letra **negrita** en el párrafo siguiente:

«1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan **o sean susceptibles de constituir** una unidad económica autónoma **en el transmitente**, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta ley».

Como es sabido, la imposición indirecta sobre inmuebles incluidos en la enajenación de patrimonios empresariales se resuelve fundamentalmente con las normas de no sujeción al IVA. Se resume tal régimen en que, cuando se transmite una unidad económica autónoma a alguien que va a realizar con tales bienes una actividad económica, la «empresa» transmitida está no sujeta al IVA, pero quedan gravados por TPO los bienes inmuebles que pudieran incluirse en ese conjunto de activos y pasivos.

Este esquema normativo deriva de la Ley 4/2008, aunque con anterioridad la doctrina y criterios administrativos ya venían acogiendo tal conclusión al amparo de su congruencia con las directivas europeas. Además del realce del concepto «unidad económica autónoma», la redacción vigente desde el 26 de diciembre de 2008 eliminó las referencias a transmisiones efectuadas a título sucesorio y a operaciones societarias, todas las cuales han de entenderse subsumidas en la nueva regla de no sujeción. Se flexibilizó, asimismo, el régimen de no sujeción, porque se aplica con independencia del régimen fiscal especial de neutralidad del IS y de que el adquirente continúe o no el ejercicio de la misma actividad.

En la exposición de motivos de la Ley 4/2008, como en la de la Ley 28/2014, se hacía referencia a que la actualización de los supuestos de no sujeción de la venta de negocios en marcha se debe a su adecuación a la jurisprudencia comunitaria. Aunque no se citaba, por tal jurisprudencia han de entenderse las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01 (NFJ015629), Zita Modes Sàrl, y de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/02 (NFJ016629), Faxworld. Con anterioridad, el mismo Tribunal se había pronunciado incidentalmente en este ámbito en las Sentencias de 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98 (NFJ009256), Midland Bank plc., y de 22 de febrero de 2001, Asunto C-408/98 (NFJ010200), Abbey National plc.

Dado que la modificación fundamental (la «actualización» que dice la exposición de motivos) fue que no era necesario transmitir la totalidad del patrimonio empresarial para alcanzar la no sujeción (sino una unidad económica autónoma), puede identificarse como germen justificativo de tal cambio lo señalado por el tribunal europeo en el apartado 40 de la Sentencia de 27 de noviembre de 2003 (NFJ015629) al decir que «el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de

desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias».

Recordado este antecedente, parecía ya claro en 2008 que la ley española debía modificarse, especialmente porque lo dictado por el Tribunal era seguido por la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda y los tribunales económico-administrativos. Y la situación resultante (tener que considerar como norma aplicable algo distinto a lo fijado por la ley nacional) menoscababa la seguridad jurídica.

Ahora, según la exposición de motivos de la Ley 28/2014, «se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, incorporando, a tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma».

La oscuridad sobre la tributación de estas operaciones la había apreciado el TS cuando en su Sentencia de 28 de noviembre de 2013 (NFJ057391) afirmó literalmente, en referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de noviembre de 2003 [Asunto C-497/91 (NFJ015629), Zita Modes Sàrl], siempre clave en esta materia, que «... En la Sentencia del TJUE a que acabamos de referirnos no queda claro, ciertamente, si la unidad económica autónoma, que resulta suficiente para aplicar la regla de la "no entrega" ha de existir en sede del transmitente».

Posteriormente, la STS de 20 de julio de 2014 (NFJ056238) asume lo que ya dijo ese Tribunal en la STS de 19 de junio de 2013 (NFJ051207) sobre la anterior redacción de este artículo: «... La actual redacción del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992 excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose solo a la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios en sede de la entidad adquirente. Esta doctrina impide aceptar el criterio que exige que en el IVA el conjunto de elementos transmitidos deben constituir una rama de actividad en sede de la entidad transmitente para que pueda aplicarse el supuesto de no sujeción al IVA previsto en la ley».

Es decir, parece que el TS interpretaba, es verdad que a efectos de restar importancia a la consideración como «rama de actividad» y para distinguir el proceder en el IS y en el IVA, que había que medir la UEA en sede del adquirente.

El criterio administrativo también parece que ha ido por esa línea porque la Consulta V394/2014 señaló que: «... Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos objeto de consulta sea suficiente para permitir desarrollar en cada una de las sociedades receptoras una actividad económica autónoma».

En búsqueda de la claridad que reclama la exposición de motivos, parece evidente que los cambios operan un ampliación de los supuestos de no sujeción en el IVA, con los perversos efectos que ello tiene desde una perspectiva empresarial en el adquirente, porque la expulsión del IVA lleva, en el caso de que se incluya un inmueble en la transmisión de una UEA, a la tributación por TPO.

Los cambios son dos:

- No es necesario que exista realmente una UEA (en el transmitente), bastando con que pudiera existir. Planteado este cambio como una relajación de los requisitos definitivos del concepto, resulta algo contradictorio con la idea de que solo hay UEA, como luego se analizará, si se transmite una estructura organizativa. Es decir: basta para ser UEA que un conjunto de bienes pueda serlo, pero hay que transmitir una estructura organizativa para ganar la no sujeción. Dicho de otro modo, basta la potencial existencia de una UEA pero se exige la efectiva transmisión de una estructura organizativa.
- La existencia, real o potencial, de la UEA hay que medirla en el transmitente.

Que pueda aplicar la no sujeción propia de una UEA quien transmite algo que no utiliza como tal supone, parafraseando lo dicho por la STS de 28 de noviembre de 2013 (NFJ057391), que ese alguien está transmitiendo algo que no tiene. Pero la nueva ley, ajustándose a la interpretación del TJUE [deducida quizás de su STJUE de 10 de noviembre de 2011 (NFJ044772)], le reconoce el «beneficio».

Lo que tampoco parece tener fácil encaje con la idea de que basta que haya un conjunto de bienes potencialmente organizables como UEA para acceder a la no sujeción es que esa medición haya que hacerla en el transmitente. ¿Qué importancia tiene calibrarlo en sede del transmitente si lo relevante es la potencialidad de ese conjunto de bienes? ¿Es posible que esa masa patrimonial pueda ser potencialmente UEA para uno, el transmitente, y no para otro?

En cualquier caso, en lo que pueda tener de ampliación de los supuestos de no sujeción, la consecuencia en TPO es también la extensión de su ámbito de tributación.

### 7.1.2. La mera cesión de bienes o derechos

Desde la Ley 4/2008, la ley española mandaba considerar como mera cesión de bienes «la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma».

La redacción sugería («a estos efectos, se considerará...») que no se estaba ejemplificando qué fuera la cesión de bienes, sino que se estaba definiendo esta. De este modo, cualquier transmisión que no incluía una estructura organizativa, fuera o no la totalidad de un patrimonio empresarial, estaba sujeta al impuesto.

Con la Ley 28/2014 los cambios son:

- La «mera cesión de bienes y derechos» pasa a ser una categoría autónoma que determina la exclusión del supuesto de no sujeción. Con la redacción anterior, en la

literalidad de la ley solo podía intuirse que ese concepto fuera la calificación alternativa a UEA. Ahora se deja claro que la transmisión de un conjunto de bienes puede ser una mera cesión de bienes o una entrega de una UEA y los distintos efectos de cada calificación.

- La exigencia de transmisión de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos para acceder a la no sujeción debe constatarse en cualquier transmisión de bienes y no solo en la de bienes arrendados.
- Sustantivamente, la definición de lo que es mera cesión se mantiene con la Ley 28/2014 en términos parecidos, englobando en el concepto cualquier transmisión que no vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.

Lo que persiste, en la perspectiva-hipótesis de que el gravamen por TPO es «perjudicial» para la actividad económica, es la situación que se pasa a describir. Cuando se transmite un negocio en funcionamiento, pero que incorpora un inmueble, la operación estará no sujeta a IVA y el bien inmueble será gravado por TPO. Sin embargo, cuando lo transmitido sea un «negocio» que no incorpore estructura organizativa, la operación está sujeta a IVA. ¿Tiene verdadero sentido que, para el adquirente, resulte más gravoso adquirir un negocio «en marcha» que un conjunto de bienes? O formulado al revés, ¿qué mayor mérito incorpora la transmisión de un inmueble dentro de un conjunto de elementos frente al de una empresa con actividad económica para resultar con mejor tratamiento fiscal?

Entendemos que el ajuste a las directivas y jurisprudencia europeas explican la modificación legal, pero esta quizás incrementa, un poco más, la incongruencia en que se mueve la imposición indirecta en estos supuestos.

## 7.2. ENTREGAS DE TERRENOS RÚSTICOS

Conforme al artículo 20.Uno 20.º de la LIVA, están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, señalándose en el párrafo tercero las excepciones a esta exención que comprende dos letras. La letra a) se refiere a la no exención de las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, con excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Hasta ahora, esta exclusión de la exención quedaba condicionada a que fuese realizada por el promotor de la urbanización, condición que ahora se suprime.

Dado el existente criterio administrativo de equiparar prácticamente promotor a urbanizador y urbanizador a propietario, el requisito de ser promotor era redundante.

Así, la Consulta V0704/2014, de 13 de marzo (NFC050996), señaló que: a los efectos de los dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 20.º, de la ley del impuesto, una vez iniciado el

proceso de ejecución material de la urbanización de un terreno, ostenta la condición de promotor urbanizador el empresario o profesional propietario de dicho terreno, titular del derecho a participar en la ejecución de las actuaciones de transformación urbanística y de la obligación de asumir las cargas de la urbanización que recaen sobre su terreno.

Por tanto, la incidencia práctica de esta modificación, tanto en el IVA como en la definición del ámbito de tributación por el concepto TPO del ITP y AJD, también será menor.

### 7.3. JUNTAS DE COMPENSACIÓN

El artículo 20.Uno 21.º de la LIVA preveía la exención de las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación no fiduciarias, y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios por las propias juntas de compensación en proporción a sus aportaciones.

Dado lo infrecuente de este tipo de juntas (porque en el ámbito urbanístico, cuando se operaba a través del sistema de compensación, lo habitual era que las juntas actuaran con carácter fiduciario y, por tanto, se devengarán en el IVA prestaciones de servicios y no entrega de bienes), la trascendencia práctica de la modificación vuelve a ser menor.

Como consecuencia de la supresión de esta exención, el supuesto previsiblemente más frecuente debería resolverse del siguiente modo:

- Cuando alguien que no sea sujeto pasivo del impuesto aporte a una junta de compensación no fiduciaria los terrenos, la operación estará no sujeta, pero la definitiva adjudicación de solares al particular sí estará sujeta sin exención dada la condición de sujeto pasivo de la junta de compensación.
- Si la aportación del terreno rústico la realiza un sujeto pasivo, la operación estará sujeta y exenta por el artículo 20.Uno.20.º, pero la adjudicación final de solares quedará sujeta sin exención.

Naturalmente este esquema deberá adaptarse en función de la condición jurídica y fáctica del terreno, la existencia o no de urbanización previa, la posibilidad de renuncia a la exención, etc.

### 7.4. RENUNCIA A LAS EXENCIONES EN OPERACIONES INMOBILIARIAS

En el artículo 20.Dos de la LIVA se regula la renuncia a las exenciones inmobiliarias, exigiéndose hasta el 31 de diciembre de 2014 que el empresario adquirente del inmueble, en función del destino previsible, tuviera derecho a la deducción total del IVA soportado por dicha adquisición.

La redacción anterior llevaba a valorar el destino previsible del bien y en función del mismo, si se tenía derecho al 100% de la deducción, procedía la renuncia.

Con la reforma se amplía el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble. Lo único que se exige es que dicho empresario tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o que lo tenga en función del destino previsible del inmueble adquirido.

La ampliación del ámbito viene por una doble vía:

- Basta con que se tenga derecho a la deducción parcial. El párrafo que explicaba qué se entiende por deducción total desaparece.
- Y, además, si no se tiene derecho ni total ni parcial, todavía cabe la renuncia si los bienes van a ser utilizados, incluso parcialmente, en operaciones con derecho a la deducción.

La comparación de los cambios habidos en esta modificación, de cierta trascendencia práctica, se refleja en el siguiente cuadro:

Redacción hasta 31 de diciembre de 2014	Redacción Ley 28/2014
<p>Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales <b>y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.</b></p> <p>Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.</p>	<p>Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o</li> <li>• , cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.</li> </ul>