

Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia

Cesar Garcia Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de AEDAF

Resumen

Las Comunidades Autónomas aplican el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Últimamente algunas Comunidades Autónomas, especialmente el caso de Galicia, vienen realizando una interpretación restrictiva de algunos beneficios fiscales, especialmente los relativos a la transmisión de la empresa familiar. Existen también muchos problemas en relación con la tributación de los negocios de Derecho Civil propio de las Comunidades Autónomas.

Abstract

The Autonomous Communities apply the Spanish Tax on Inheritances and Gifts. Lately, some Autonomous Communities, particularly Galicia, have been making a restrictive interpretation of some tax benefits, especially those relating to the transmission of the family business. There are also many problems with the taxation of business under the regional Civil Law of the Autonomous Communities.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Galicia, Comunidades Autónomas, empresa familiar, administradores, negocios de Derecho Civil.

Keywords

Tax on Inheritances and Gifts, Galicia, Spanish Autonomous Communities, Family business, Directors of the companies, Business under Civil Law.

Sumario:

- I. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su aplicación por las Comunidades Autónomas
- II. Las competencias sobre negocios de Derecho Civil de Galicia y sobre el gravamen de tales negocios.
- III. Cuestiones problemáticas en cuanto a la tributación de los actos y negocios de Derecho Civil de Galicia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - III.1. La utilización del vitalicio como alternativa a la donación.
 - III.2. Pactos de mejora y apartación
 - III.3. El devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los pactos sucesorios de la Ley de Derecho Civil de Galicia.
 - III.4. La aplicación de las reglas de cuantificación de las herencias a las apartaciones y pactos de mejora. El supuesto de la vivienda habitual.
 - III.5. La posible existencia de ganancias patrimoniales gravables en el IRPF a cargo del transmitente del bien en los pactos sucesorios de Derecho Civil de Galicia.
- IV. La interpretación restrictiva por la Administración autonómica gallega de ciertas bonificaciones y ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - IV.1. Aplicación de los criterios contenidos en la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 a las exigencias de retribución, como presupuesto para aplicar la bonificación en la transmisión de empresa familiar.
 - IV.2. Rechazo a la postura que contempla la exigencia de los requisitos establecidos por la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 a los sujetos que realizan funciones directivas, a efectos de los beneficios de la empresa familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
 - IV.3. Compatibilidad entre la percepción de retribuciones en el ejercicio de funciones de dirección y una pensión de jubilación

I. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su aplicación por las Comunidades Autónomas.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) se rige en la actualidad por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y su desarrollo reglamentario se encuentra en el RD 1629/1991 de 8 de noviembre.

El ISD es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas. Las mismas ejercen su poder tributario respecto a este impuesto en diversa medida. Y, en concreto, ejercen su poder tributario en el ámbito normativo y de la gestión del impuesto. En efecto, en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas, y, en concreto, de la Comunidad Autónoma de Galicia, como respecto al de cualquier ente público de base territorial, hay que distinguir, como recuerda MICHELI, "...la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas"¹, a lo que habría que unir lo que en la doctrina alemana se denomina "soberanía sobre las sumas recaudadas" – *Ertragshoheit* a que se refiere el artículo 106 de la Ley Fundamental de Bonn - o, en palabras de RAMALLO MASSANET, "potestad sobre el rendimiento"².

La distribución del poder tributario entre los distintos niveles territoriales aparece en la Constitución en los artículos 133 1 y 2 y Título VIII. Recordemos que la Constitución señala que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley" – artículo 133, 1º -, mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes – artículo 133, 2º -. Al margen del significado que haya de darse a la calificación como "originario" del poder tributario del Estado³, lo cierto es que las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de dictar leyes para crear nuevos tributos⁴, en lo que es una competencia propia sobre la tributación autonómica en sentido estricto. Y pueden ejercer su competencia normativa respecto a los tributos cedidos⁵. Será a partir de la reforma del sistema de financiación⁶ vinculado al quinquenio 1997-2001, y de la modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) por Ley 3/1996, de 27 de diciembre y con la nueva Ley de Cesión de Tributos, Ley 14/1996, de 30 diciembre, cuando se empiezan a reconocer competencias normativas en relación con los tributos cedidos, que resultarían ampliadas en el sistema de financiación vigente con efectos del 1 de enero de 2010.

1 MICHELI, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 7ª edición, 1984, pag. 106.

2 RAMALLO MASSANET, J., "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", *Civitas, REDF*, nº 60, 1988, pag. 501.

3 Suele ser habitual en la doctrina destacar que "tan originario es el poder del Estado como el de las Comunidades Autónomas", FERREIRO LAPATZA, J.J., "Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución española", en *La Constitución y las Fuentes del Derecho*, Vol. II, IEF, Madrid, 1985, pags. 901 a 919; LASARTE ALVAREZ, J., "Poder Tributario (artículo 2)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, I (Homenaje a D. Fernando Sainz de Bujanda), IEF, Madrid, 1991, pag. 33.

4 Véase al respecto, CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada 1981, pag. 21.; JIMÉNEZ COMPAIREL, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, pag. 132.

5 GARCIA DE ENTERRIA, E.- FERNÁNDEZ, T.R.; *Curso de Derecho Administrativo*, t. I. op. cit., pag. 122.

6 Véase al respecto LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi Editorial, 2000, pag. 39.

No cabe duda alguna que los impuestos cedidos, entre ellos el ISD, son impuestos del Estado. Ello se desprende sin lugar a dudas de la definición contenida en el citado artículo 10,1 de la LOFCA, en redacción por la Ley 7/2001, de 27 de diciembre, al desarrollar la referencia del artículo 157 de la Constitución. Un impuesto cedido es un impuesto estatal porque al Estado corresponde establecerlo, es decir, fijar su hecho imponible, y regularlo, esto es, disciplinar los aspectos esenciales de su régimen jurídico. Obviamente, también será el Estado el único competente para suprimir un impuesto cedido⁷. Según el artículo 10,2 de la LOFCA, la cesión se hará “en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica”. Al tratarse de tributos cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma, se prevén como ingresos de las Comunidades Autónomas en los respectivos Estatutos de Autonomía, aunque sigue primando la denominada *cesión extraestatutaria*, ya que la modificación de la relación de tributos cedidos será tramitada como proyecto de ley, sin que constituya modificación del Estatuto⁸.

En este sentido, son las distintas Leyes de Cesión de Tributos – en concreto, las más recientes leyes 14/1996, de 30 diciembre y 21/2001 de 27 de diciembre-, las que, como dice la Exposición de Motivos de esta última, regulan la concreción de la atribución de competencias a las Comunidades Autónomas en relación con los impuestos cedidos. En esta línea profundiza la más reciente Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. Y, al mismo tiempo, las Leyes de Cesión de Tributos a las distintas Comunidades Autonomías – en el caso de Galicia, la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.- completan este sistema de asignación de competencias a las Comunidades Autónomas sobre tributos “propios” del Estado⁹.

II. Las competencias sobre negocios de Derecho Civil de Galicia y sobre el gravamen de tales negocios

El artículo 149, 1, 8º de la Constitución española establece que “el Estado tiene competencia exclusiva en la legislación civil, sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas, de los derechos forales especiales allí donde existan”¹⁰. Se trata de un precepto en el que

7 La decisión de cuáles impuestos se ceden forma parte de la “potestad tributaria originaria” del Estado. Así lo señala una jurisprudencia relativamente consolidada del Tribunal Constitucional, sobre todo en la sentencia 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4º, y recuerda la 192/2000, de 13 de julio (FJ 8º).

8 En contra, AGULLO AGÜERO, A., para quien las competencias sobre los impuestos cedidos serían propias y originarias de las Comunidades Autónomas, siendo la norma de atribución de las mismas el propio Estatuto, “La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas. Significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)”, *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*, Institut d'Estudis Autònomic, Barcelona, 1999, pag. 31.

9 Véase, DE ESTEBAN, J.-LOPEZ GUERRA, L.; *El Régimen Constitucional Español*, 2, Labor Universitaria, Manuales, Barcelona, 1982, pag. 391.

10 Acto seguido, el precepto citado añade que también será competencia exclusiva del Estado, “en todo caso, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, relaciones jurídico-civiles relativas a las formas del matrimonio, ordenación de registros e instrumentos públicos, bases de las obligaciones contractuales, normas para resolver los conflictos de leyes y determinación de las fuentes del Derecho, con respeto, en este último caso, a las normas de derecho foral o especial”.

aparentemente se establece un ejemplo de competencia concurrente entre el Estado y las Comunidades Autónomas que hayan accedido a la autonomía por la vía rápida del artículo 151 de la Constitución y todas las demás, una vez transcurrido el plazo de cinco años, con la reforma de sus Estatutos que menciona el artículo 148, 2º de la Norma Fundamental. Tal concurrencia se pone de manifiesto en el dato de que, por un lado se

asigna al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación civil y, por otro lado, se atribuye a las Comunidades Autónomas un ámbito competencial manifestado en la expresión “sin perjuicio”, dándole a las mismas una capacidad para la conservación, modificación y desarrollo de los derechos forales, *allí donde existan*.

El ISD es un impuesto
cedido a las Comunidades
Autónomas. Las mismas
ejercen su poder tributario
respecto a este impuesto
en diversa medida.

Por tanto, el “allí donde existan” aparece como una condición para el ejercicio de esta competencia por las Comunidades Autónomas, una vez que las mismas, bien por la vía por la que hayan accedido a la autonomía, bien por el transcurso de cinco años y posterior reforma de sus Estatutos, estén en condiciones de asimilarla¹¹. Entre los argumentos que manejan los partidarios de la llamada *tesis foralista* estaría la circunstancia de que el artículo 149, 1, 8º de la Constitución asigna a las Comunidades Autónomas competencias para “conservar” el Derecho vigente.

Frente a estas interpretaciones, aparecen las tesis que podríamos denominar *autonomistas*, según las cuales lo que hace el artículo 149, 1, 8º de la Constitución no es otra cosa que prever un Derecho Civil básico, que las Comunidades Autónomas podrán desarrollar estableciendo su propio Derecho Civil, siempre que haya una específica recepción de esta competencia en los respectivos Estatutos de Autonomía y se disponga de usos o derechos consuetudinarios¹². Esta referencia a la constancia histórica de unos institutos de Derecho civil propio, como criterio para calificar como compartida la competencia en materia de Derecho civil entre el Estado y cada Comunidad Autónoma¹³, no puede interpretarse en clave “reduccionista”. No puede entenderse como una suerte de determinismo histórico de tal manera que la posibilidad de

11 Ello, como ha señalado la doctrina, ha propiciado dos corrientes de interpretación de esta supuesta “condición”. Por un lado, las interpretaciones de cuño *foralista*, para las cuales la expresión “allí donde existan” vendría a querer decir, “allí donde esté compilado el Derecho Foral. Véanse SANDE GARCIA, P., “¿Autonomismo ou foralismo en materia de Dereito Civil galego?. A prol dunha interpretación do artigo 27, 4 do Estatuto de Autonomía non determinada historicamente”, *Revista de Administración Gelega*, 1985, pags. 95 a 103; CAAMAÑO DOMINGUEZ, F., “Pluralismo territorial y derechos históricos: el Fuero del Baylio. Forma de regulación legal”, LORENZO MERINO, F., “La Constitución de 1978 y su incidencia en el Derecho Civil de Galicia. La nueva legislación civil sectorial”, en *Revista Xurídica Galega*, nº 3, 1993, pags. 48 a 51.

12 Como señala HERNÁNDEZ-GIL ALVAREZ-CIENFUEGOS, A., la Constitución no está llevando a cabo una atribución directa de competencias, que no encajaría en el Título VIII de la Constitución, porque “el artículo 148 contiene una relación de las materias sobre las que pueden asumir competencias las Comunidades Autónomas”, pero la asunción efectiva se llevaría a cabo, en su caso, en el correspondiente Estatuto de Autonomía; “Artículo 27, 4”, en *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia*, dirigida por Carro Fernández-Valmayor, MAP, Madrid, 1991, pag. 344.

13 La condición de “compartida” de la competencia en materia de Derecho Civil depende además del acceso de las Comunidades Autónomas a la autonomía plena, a partir de la cual podrán asumir en sus Estatutos, competencias de las mencionadas en el artículo 149; véase DELGADO ECHEVARRIA, J., “Los derechos civiles en la Constitución” en *Estudios sobre la Constitución española de 1978*, Librería Pórtico, Zaragoza, 1979, pag. 334.

Un impuesto cedido es un impuesto estatal porque al Estado corresponde establecerlo, es decir, fijar su hecho imponible, y regularlo.

desarrollar un Derecho Civil propio sólo fuese posible a partir de la existencia de una compilación. Por el contrario, la tesis autonomista propone desvincular la existencia de ese Derecho civil propio de la realidad de una compilación, lo que amplía las posibilidades de ejercicio de esta competencia por las Comunidades Autónomas, al reconocerla también a favor de aquéllas que no habían compilado un derecho propio, siempre y

cuando, por la forma de acceder a la autonomía, estén en condiciones de asumir las competencias sobre las materias incluidas en el marco del artículo 149, 1 de la Constitución.

El Tribunal Constitucional está más próximo a las tesis autonomistas, al decir, por ejemplo en la sentencia 182/1992, de 16 de noviembre sobre la Ley 2/1986, de 10 de diciembre, del Parlamento de Galicia, de prórroga del régimen de arrendamientos rústicos para Galicia, el Tribunal entendió que la Comunidad Autónoma gallega podría incluir en su Derecho civil especial costumbres que no estaban en su derecho foral compilado¹⁴, en tanto la Compilación no puede ser considerada un límite al ejercicio de una competencia que recoge el Estatuto de Autonomía de Galicia, en su artículo 27, 4. En un sentido muy similar, y en relación con la Comunidad Autónoma de Valencia, el Tribunal Constitucional vuelve a reafirmarse, en la sentencia 121/1992, de 28 de septiembre, en que el objeto de la competencia del artículo 149, 1, 8º de la Constitución no son sólo aquellos derechos civiles especiales que habían sido objeto de compilación al tiempo de la entrada en vigor de la Constitución, sino también normas civiles de ámbito regional o local y de formación consuetudinaria preexistentes a la Constitución, concluyendo que "...la Generalidad Valenciana ostenta competencia exclusiva para legislar sobre instituciones que hayan tenido una configuración consuetudinaria específica en su ámbito territorial" (FJ 1º).

Por tanto, las competencias de desarrollo de las Comunidades Autónomas estarían condicionadas por la existencia de ese derecho privado preexistente, que limitaría en términos generales sus posibilidades de innovación legislativa. Pero, como dijimos a la hora de exponer la llamada "tesis autonomista", esta raíz histórica no puede llevar a un "determinismo histórico reduccionista"¹⁵, lo que significa que ese Derecho no puede entenderse encerrado en el texto de una Compilación preconstitucional, sino que ha de apreciarse a partir de la relevancia histórica, que está en la esencia de este título competencial, en la medida en que la Constitución viene a reconocer la actual vigencia de este Derecho privado territorial en función de su historicidad¹⁶

14 Señalando que siendo cierto que la vigente Compilación del derecho civil de Galicia no contiene ninguna regla, directa y expresa, sobre el arrendamiento rústico, no lo es menos—como consideración de principio—que la competencia autonómica para la conservación, modificación y desarrollo del propio derecho civil puede dar lugar, según ya había dicho en la reciente STC 121/1992 (Fund. Jurídico 2.º), a una recepción y formalización legislativa de costumbres y usos efectivamente vigentes en el respectivo territorio autonómico.

15 SANDE GARCIA, P., "Fixación legal das competencias estatutarias en materia de Dereito Civil de Galicia e de fundacións de interés galego", *Estudios sobre o Estatuto Galego*, EGAP-Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1991, págs. 32 y ss.

16 SANDE GARCIA, P., "¿Autonomismo ou foralismo en materia de Dereito Civil galego?", op. cit., pag. 102.

En suma, las Comunidades Autónomas que puedan asumir competencias sobre materias incluidas en el artículo 149, 1º del texto constitucional, disponen a partir del artículo 149, 1º, 8º de posibilidades de desarrollar instituciones de su derecho propio, tanto si se encuentran compiladas como si no, siempre que las mismas tengan un respaldo histórico contrastado. Al margen de esta posibilidad, pueden regular instituciones o categorías de Derecho Civil, a partir de las competencias que asuman en sus respectivos Estatutos de Autonomía, obviamente, sin sobrepasar el “límite infranqueable” consistente en las competencias exclusivas del Estado a las que el propio artículo 149, 1, 8º se refiere – reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, formas de matrimonio, ordenación de Registros e instrumentos públicos, bases de obligaciones contractuales y normas para resolver conflictos de leyes –. Este reserva de competencia exclusiva pretende asegurar criterios uniformes y unas reglas de juego únicas para el tráfico jurídico-económico en todo el Estado¹⁷.

En Galicia, su Estatuto de Autonomía, aprobado mediante Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, recoge, en su artículo 27 dedicado a las “Competencias de Galicia”, la relación de competencias exclusivas que la Comunidad Autónoma asume, como concreción del principio dispositivo a través del cual la Constitución asigna a los Estatutos la función de determinar aquellas competencias que quedan asignadas a las Comunidades Autónomas dentro del marco de la Constitución y, sobre todo, con el límite de las materias atribuidas en exclusiva al Estado por el artículo 149 – sentencia del Tribunal Constitucional 18/1992, de 4 de mayo o 69/1982, de 23 de noviembre -. Según el artículo 27, 4 del Estatuto de autonomía de Galicia, corresponde a la Comunidad Autónoma la “conservación, modificación y desarrollo de las instituciones del Derecho Civil gallego”, habiendo entendido la sentencia del Tribunal Constitucional 182/1992, el concepto “institución” no en el sentido de tipos o figuras jurídicas comprendidas en la Compilación de 1963, sino como una categoría en la que se integran o pueden integrarse con naturalidad posibles normas consuetudinarias (FJ 39º).

En el ejercicio de estas competencias, cuyo contenido viene determinado por una serie de facultades o funciones que el titular de la competencia ejercita sobre una determinada materia, y que incluye las facultades normativas y legislativas¹⁸, el Parlamento de Galicia ha dictado, primero, la Ley 4/1995, de 24 de mayo de Derecho Civil de Galicia¹⁹ y posteriormente, la vigente Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia.

17 Véase al respecto, NAVAS NAVARRO, S., “La competencia en materia civil de la Generalidad de Cataluña, RDP, 1994, pa. 890.

18 Sobre el contenido de las competencias y la dialéctica de la definición de las mismas en función de un contenido o en función de un objeto, véase MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, I, Civitas, Madrid, 1982, pag. 345.

19 Ley que sería fruto de la Proposición de Ley de 27 de abril de 1993. Previamente se había dictado la Ley 7/1987, de 10 de noviembre de Compilación del Derecho Civil de Galicia, que pretendía integrar en el ordenamiento jurídico de la Comunidad el texto normativo de la Compilación de 2 de diciembre de 1963, incorporando ciertas modificaciones, algunas debidas a la falta de vigencia de determinados preceptos, como las referidas a los foros (artículos 3 y 40), así como las relativas a comunidades en materia de montes. Tales disposiciones, en cuanto pudiesen conservar alguna vigencia, iban a considerarse definitivamente derogadas. Posteriormente, el 9 de marzo de 1988, se constituye en sede parlamentaria una Comisión no permanente de Derecho Civil gallego, para llevar a cabo el proceso de su desarrollo. Los trabajos de esta Comisión iban a concluir con la elaboración de una Proposición de Ley sobre la Compilación del Derecho Civil de Galicia, presentada en el Parlamento el 22 de marzo de 1991; véase al respecto SANDE GARCIA, P., “O Dereito Civil de Galicia: unha actualización imposible á luz da historia”, en *La Modernización del Derecho Civil*, Bello Janeiro, ed., Fundación Alfredo Brañas, Santiago de Compostela, pags.150-151 y LORENZO MERINO, F., *El Derecho Civil de Galicia y la propuesta de compilación de 22 de marzo de 1991*, Publicaciones de la Asociación Galega de Estudios Xurídicos, Santiago de Compostela, 1992, pags. 7 a 10.

La Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia está vigente desde el 19 de julio de 2006, y sustituyó a la Ley que se aplicaba hasta entonces, que era la Ley 4/1995, de 24 de mayo, de Derecho Civil de Galicia. Se trata de la norma que regula las instituciones, categorías, actos y negocios propios del ordenamiento civil de la Comunidad Autónoma gallega.

Las distintas categorías jurídicas contenidas en esta ley e integrada por negocios, derechos reales y figuras sucesorias, van a resultar gravadas por impuestos de creación estatal, ya que la Comunidad Autónoma no podría disponer de la posibilidad de crear impuestos propios sobre actos, hechos o negocios que, por su naturaleza, se reconducen a otras figuras ya gravadas por los impuestos del Estado que inciden sobre este tipo de categorías jurídicas; sobre todo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el ITPAJD, y ello en la medida en que el artículo 6, 2 de la LOFCA excluye la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan tributos sobre “hechos imponibles gravados por el Estado”²⁰. Estos impuestos estatales son impuestos cedidos, destacando especialmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como ya se ha apuntado, la concepción de la figura del impuesto cedido cambia a partir del momento (en concreto, con la aprobación de la modificación de la LOFCA por la Ley Cesión de Tributos 14/1996, de 30 diciembre) en que se extiende la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas a los tributos cedidos, los cuales, hasta el momento, sólo implicaban cesión de recaudación o “soberanía sobre las sumas recaudadas”²¹.

La atribución de competencias a las Comunidades Autónomas a la luz de los tributos cedidos es fruto de la asunción legal del criterio de la *corresponsabilidad fiscal*²².

La cuestión será, precisamente, la intensidad de esas competencias normativas, en especial en lo que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y así, conviene recordar que la Ley de Cesión

20 Que ha venido siendo interpretado por el Tribunal Constitucional como “duplicidad de hechos imponibles”; véanse las sentencias 37/1986, de 26 de marzo y 14/1998, de 22 de enero. Véanse ALONSO GONZALEZ, L.M., “El poder tributario de las comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, RHAL, nº 65, 1992, pag. 207; LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, op. cit., pags. 47 y 48; JIMÉNEZ COMPAIRE, I., *La imposición propia...*, op. cit., pag. 290.

21 Lo determinante ya no es qué tributos se ceden, decisión en la que parece obvio que debe intervenir el Estado, titular originario de los mismos, sino el alcance y fundamento de las competencias que se ceden y, en concreto, de las competencias normativas. En una concepción en la cual se entiende que las Comunidades Autónomas reciben unas facultades – que pueden ser también normativas – en relación con unos impuestos que siguen siendo “ajenos”, esto es, del Estado, ello significará que sólo el Estado decide sobre el hecho imponible de estos impuestos, la amplitud del mismo, la existencia de “hechos imponibles complementarios”, o supuestos de no sujeción, de exenciones y de presunciones y ficciones, es decir, todo aquello que afecte al presupuesto de los mismos. Las Comunidades Autónomas recibirían competencias normativas sobre todos los demás aspectos. Lo que, en palabras de CALVO ORTEGA, R., “ha colocado a estos entes territoriales ante lo que es el aspecto más destacado: su responsabilidad fiscal”; “La Financiación posible de las CCAA. (en torno al nuevo modelo)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2002, pag. 17.

22 LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, op. cit., pags. 40 y 41; MARTINEZ GARCIA MONCO, A., *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pags. 96 y 106; CALVO ORTEGA, R., “ha colocado a estos entes territoriales ante lo que es el aspecto más destacado: su responsabilidad fiscal”; “La Financiación posible de las C.C.A.A. (en torno al nuevo modelo)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2002, pag. 17.

14/1996, de 30 diciembre, había asignado a las Comunidades Autónomas competencias en materia de fijación de la cuantía del patrimonio preexistente y coeficientes multiplicadores, tarifa y reducciones de la base imponible en adquisiciones *mortis causa*. La Ley de Cesión 21/2001 de 27 de diciembre - apartado 3 de su artículo 13 - aumenta de modo significativo la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, permitiendo por ejemplo reducciones en la base imponible de nueva creación, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico y social propias de la Comunidad Autónoma.

En la misma línea, el artículo 48,1 de la Ley 22/2009, dispone que las Comunidades Autónomas podrán crear reducciones en la base, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las *mortis causa* y regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. También podrán regular la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota, debiendo estas últimas ser, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Pues bien, aquí nos interesa exclusivamente la posibilidad de la Comunidad Autónoma de Galicia de crear o modificar mediante normas de rango legal los tributos que inciden en sus categorías de Derecho Civil.

III. Cuestiones problemáticas en cuanto a la tributación de los actos y negocios de Derecho Civil de Galicia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Los tributos que inciden sobre los negocios de Derecho Civil de Galicia 2/2006, son tributos (y, en concreto, impuestos) del Estado. Y en su gran mayoría (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas...), impuestos cedidos. Los impuestos cedidos son impuestos del Estado, y respecto a ellos las Comunidades Autónomas disponen de ciertas competencias normativas. Esas competencias varían en cada figura impositiva, pero, por ejemplo, en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se circunscriben a la fijación de la cuantía del patrimonio preexistente y coeficientes multiplicadores, tarifa y reducciones de la base imponible en adquisiciones *mortis causa* o modificación de reducciones ya establecidas o creación de otras nuevas. Son todas competencias relativas a la cuantificación del Impuesto.

Las competencias de desarrollo de las Comunidades Autónomas estarían condicionadas por la existencia de ese derecho privado preexistente, que limitaría en términos generales sus posibilidades de innovación legislativa.

Por otro lado, cuando se trata de determinar la forma de tributar de ciertos actos, hechos o negocios recogidos en la Ley de Derecho Civil de Galicia, los mismos han de subsumirse en leyes tributarias del Estado, debiendo aplicarse el *principio de calificación*. Este principio aparece recogido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria según el cual las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

En función de ello, vamos a hacer referencia a las figuras más destacables de la Ley de Derecho Civil de Galicia con relación a su tributación en los impuestos del Estado, lo que exigirá que los califiquemos para someterlos a gravamen en estos impuestos. Además, haremos hincapié, sobre todo, en su utilidad como instrumentos de planificación fiscal.

III.1. La utilización del vitalicio como alternativa a la donación.

El contrato de vitalicio (que se constituirá necesariamente en escritura pública) se contempla en el Capítulo III, artículos 147 y siguientes de la Ley 2/2006. Según este contrato, “una o varias personas se obligan respecto a otra u otras a prestar alimentos, en los términos que convengan, a cambio de la cesión de determinados bienes o derechos”, pudiendo ser destinatario de los alimentos el cedente de los bienes o un tercero. El artículo 148 define la prestación alimenticia como aquella que comprende el sustento, la habitación, el vestido y la asistencia médica, así como las ayudas y cuidados, incluso los afectivos, adecuados a las circunstancias de las partes. La obligación de prestar alimentos durará hasta el fallecimiento del alimentista y se transmitirá, salvo pacto en contrario, a los sucesores del obligado a prestarlos²³.

La primera cuestión es la calificación de este contrato a efectos de su gravamen. Teniendo claro que es un negocio *inter vivos*, una cuestión preliminar a efectos de determinar si se aplica Transmisiones Patrimoniales Onerosas o ISD, es aclarar si nos hallamos ante una transmisión onerosa o lucrativa. Así, el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en Sentencia de 28 de mayo de 1992, al referirse a la *definición*, señaló que ha de admitirse el criterio de que negocio oneroso es aquel que impone sacrificios a las partes intervinientes, pero procurándoles también ventajas, es evidente que en el vitalicio hay renunciaciones y ventajas recíprocas, por lo que debe optarse por la calificación del negocio como oneroso. Por ello, el mismo estará gravado por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, regulada en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Así, podemos localizar dos negocios gravados. Por un lado, un adquirente de un bien o inmueble. Por otro, el adquirente de unos alimentos que deben ser calificados como *pensión*.

Si se califica este negocio como pensión hay que señalar que el artículo 10, f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales determina que la e imponible de las pensiones

23 Será válido el vitalicio entre ascendientes y descendientes, sin perjuicio de la obligación de alimentos establecida por ley, pero no podrá constituirse el vitalicio contemplando la vida de un tercero que no sea el alimentista o alimentistas. Además, existen causas tasadas de resolución. En caso de resolución, el cedente recuperará los bienes y derechos cedidos, quedando sin efecto las enajenaciones y gravámenes que el cesionario hiciera, con la limitación establecida, en cuanto a terceros, por la legislación hipotecaria (artículo 156 de la Ley 2/2006).

se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal”.

Actualmente se aplica el tipo de interés legal del dinero, fijado anualmente en la Ley de Presupuestos, y que para 2011 es del 4 por 100.

Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional, actualmente, el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM), que para el 2.011 se mantiene en 6.390,13 euros, 12 pagas/7.455,14 euros 14 pagas. Por tanto $6.390,13 / 7.455,14 \text{ euros} \times 0,04 \text{ por } 100$.

Al resultado, se le aplica la valoración del usufructo vitalicio que corresponda a la edad del pensionista. En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 % menos por cada año más con el límite mínimo del 10 % del valor total (artículo 10,2 del Texto Refundido de Transmisiones Patrimoniales Onerosas).

Cuando se entrega un bien a cambio de un vitalicio el adquirente sólo tributará por el valor real del bien en la cuantía que exceda del valor calculado según las reglas anteriores. En lo que coincida con el valor calculado según estas reglas, el bien tributará en la persona del adquirente como pensión.

El tipo de gravamen por la parte que tribute como inmueble será del 7 por 100. Por la parte que tribute como pensión el tipo será del 1 por 100, según lo establecido en el artículo 11,1, b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sólo el exceso del importe del valor del inmueble tributaría como una entrega lucrativa. En concreto, tributaría como donación para el adquirente del inmueble.

La ventaja del vitalicio es que se podía lograr el efecto traslativo de la propiedad de un bien, singularmente de un inmueble, a través de un negocio oneroso que no exigía el desembolso de una cantidad de dinero²⁴. Se trataba, materialmente, de una entrega gratuita de un bien, alternativa a la donación, sobre todo entre sujetos obligados a entregarse alimentos, especialmente entre ascendientes y descendientes. Y que, sin embargo, la sujeción a Transmisiones Patrimoniales Onerosas permitía sustraer una parte de la base imponible a la aplicación de la tarifa estatal del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, con unos tipos que, por ejemplo, para unas base medias de 63.905,62 euros sería del 14,45 por 100; en 239.389,13 euros estaría en 25,5 por 100, y tendría un tipo máximo del 34 por 100 por encima de 797.555,08 euros.

No obstante la ventaja del vitalicio resultaba muy relativa, pues la parte de la base sustraída de la aplicación de esta tarifa era reducida, en virtud de la escasa valoración de los cuidados a cambio de los cuales se entregaba el bien o derecho dado en vitalicio, calificado como pensión no cuantificada en unidades monetarias. De manera que la ventaja sólo tenía relativo interés en el caso en el que la valoración del inmueble entregado no fuese muy elevada, pues sólo en este caso el porcentaje del valor del bien que no

24 FERNANDEZ LOPEZ, R.I., “Régimen tributario del vitalicio gallego”, *Revista Xurídica Galega*, nº 32, julio-septiembre 2011, en especial, páginas 38 y ss.

tributaba en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones podía ser considerable, pero en estos casos, precisamente, el tipo de gravamen resultaba más moderado. Y el interés del recurso a esta figura se ha diluido con la aprobación de la Ley 9/2008, de 28 de julio, gallega de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que ha reducido de modo considerable la tributación en las donaciones en los Grupos I y II. Así, 200.000 euros, el gravamen es del 5 por 100, entre 200.000 a 400.000, el tipo es del 7 por 100, siendo el tipo máximo del 9 por 100, a partir de 600.000 euros.

Si la utilización del vitalicio resultaba una legítima economía de opción frente al recurso a la donación, lo era por la favorable que resultaba el encaje de una categoría propia del Derecho gallego en la genérica previsión de la ley estatal. Pero la importante reducción de la fiscalidad de las donaciones entre ascendientes y descendientes en Galicia desde el 1 de septiembre de 2008 desaconseja la alternativa del vitalicio, pues el dudoso ahorro que se obtiene mediante este negocio no justifica la complejidad de su adopción.

III.2. Pactos de mejora y apartación

La Ley 2/2006, de 14 de junio contempla en su articulado dos géneros de pactos sucesorios, denominados pactos de mejora y apartación. Se trata, en ambos casos, de pactos que tienen como objeto la distribución de la herencia o de una parte de ella, en vida del causante. La posibilidad de pactar sobre la legítima es una innovación que se incluye en los ordenamientos civiles autonómicos, ya que Código Civil, siguiendo las orientaciones romanas, rechaza todo pacto sobre la legítima no deferida (artículo 816)²⁵.

El primero de los pactos sucesorios contemplados en la Ley gallega son los denominados pactos de mejora, previstos en el artículo 214. Según este precepto, son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos. Muy importante es la puntualización efectuada en el artículo 215, y según la cual los pactos sucesorios podrán suponer la entrega o no de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en el primer caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado.

Por su parte, el artículo 224 contempla la figura de la apartación, que es un pacto sucesorio cuya especialidad radica en que su objeto es la legítima. Así, dice el citado artículo 224 que, por la apartación quien tenga la condición de legitimario si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el pacto queda excluido de modo irrevocable, por sí y su linaje, de la condición de heredero forzoso en la herencia del apartante, a cambio de los bienes concretos que le sean adjudicados. No obstante, también es posible pactar que el legitimario quede excluido no sólo de la condición de heredero forzoso, sino también del llamamiento intestado. La apartación se hará efectiva con la adjudicación al apartado de cualquier bien o derechos.

25 Por el contrario, varias legislaciones forales como las de Navarra, Aragón, Cataluña, Mallorca o Galicia, la aceptan: El Código Catalán de sucesiones en su art. 377 admite el pacto entre ascendientes y descendientes en escritura pública de capitulaciones matrimoniales, de constitución dotal o de donación, por el cual el descendiente que recibe de su ascendiente bienes o dinero en pago de legítima futura renuncia al futuro suplemento; por su parte, la Compilación Balear regula la figura de la "definición", institución de derecho foral mallorquín que se remonta al siglo XIII y que, entendemos, es la figura más similar al apartamiento gallego. El art. 50 de la Compilación Balear dispone que por el pacto sucesorio conocido por definición, los descendientes, legitimarios y emancipados, pueden renunciar a todos los derechos sucesorios, o únicamente a la legítima que en su día pudiera corresponderles en la sucesión de sus ascendientes, de vecindad mallorquina, en contemplación a alguna donación, atribución o compensación que de éstos reciban o hubieren recibido con anterioridad.

Tanto el pacto de mejora como la apartación han de ser calificados como *pactos sucesorios*, calificación ésta que no admite demasiadas dudas. Así, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, define en su artículo 3, como hecho imponible, las adquisiciones a título sucesorio y el artículo 8, b) del Reglamento dispone que tienen la condición de títulos sucesorios, entre otras, las adquisiciones por pacto sucesorio.

Sin embargo, ello no soluciona la cuestión trascendental acerca de si se trata de un título que determine una adquisición a título de donación o de herencia. Téngase en cuenta, como bien apunta el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia, entre otras, en las resoluciones de 22 de enero de 2003, 27 de octubre de 2008 y 18 de diciembre de 2008, y respecto al caso concreto de la apartación, que "...a diferencia de las instituciones señaladas la Ley de Derecho Civil de Galicia, al regular esta figura, no utiliza el término "donación" sino el genérico de adjudicación, señalando que se podrá adjudicar en vida la plena titularidad de determinados bienes a quien tenga la condición de legitimario del adjudicante al tiempo de la adjudicación, quedando éste totalmente excluido de la condición de legitimario con carácter definitivo". Añade el TEAR que "con el término *adjudicación* está claro que se está refiriendo a transmisión, pero no aclara la naturaleza onerosa o gratuita de la misma". Y resulta imprescindible resolver la cuestión previa que el TEAR considera fundamental: la de si estamos ante una adquisición *inter vivos* o *mortis causa*, y para el TEAR de Galicia ha de resolverse asimilando la apartación a una transmisión *inter vivos*.

Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal.

Frente a esta incertidumbre legal, la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia mediante Instrucción 1/1996, de 28 de febrero, asumió que la apartación constituía un título sucesorio, gravable en concepto de adquisición *mortis causa*. Conviene señalar que esta doctrina encontró, en lo referente a la apartación, el respaldo de la Dirección General de Tributos, en la contestación V2089-08, de 7 de noviembre de 2008, según la cual, "de la normativa citada resulta, en consecuencia, sin necesidad de acudir a presunción tributaria alguna, que las *apartaciones* gallegas implican incrementos obtenidos a título lucrativo que encajan dentro de los supuestos del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por lo que, consecuentemente, de igual forma que el devengo del impuesto se producirá no con el fallecimiento de la "apartante" sino en el día en que se cause o celebre el pacto sucesorio, por establecerlo así el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, tampoco habrá obstáculo alguno para la aplicación de las reducciones contempladas para adquisiciones "mortis causa" en la legislación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En cuanto al pacto de mejora, el Centro Directivo también ha respaldado esta tesis en un buen número de resoluciones; así, por ejemplo, en la V2404-06, de 29 de noviembre de 2006 y V0138-07, de 22 de noviembre de 2007, señalaba que "en cuanto a la naturaleza jurídica del pacto de mejora, su mera ubicación sistemática sería suficiente para calificar al pacto de mejora regulado en el artículo 214 de la Ley 2/2006 como un negocio jurídico "mortis causa", ya que se encuentra situado en el título que regula la sucesión por causa de muerte. Pero es que, además, el artículo 209 de dicha Ley lo califica expresamente como pacto sucesorio...", lo que lleva al Centro Directivo a concluir que "el pacto de mejora regulado en

el artículo 214 de la Ley 2/2006 es siempre un negocio jurídico gratuito y tiene la naturaleza jurídica de negocio jurídico “mortis causa”.

Esta calificación lleva al Centro Directivo a entender aplicables al pacto de mejora las reglas de cuantificación de las adquisiciones hereditarias. Así lo ha confirmado la Dirección General de Tributos, por ejemplo, en la respuesta a Consultas V2404-06, de 29 de noviembre de 2006 y V0138-07, de 22 de enero de 2007. Dice el Centro Directivo que “al constituir el pacto de mejora una adquisición *mortis causa*, en la liquidación del impuesto, serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de adquisiciones. En concreto, será aplicable la reducción por parentesco recogida en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, ya que se trata de una reducción aplicable a las adquisiciones *mortis causa*, como señala expresamente el inciso inicial del precepto. Y respecto al caso concreto de la apartación, la respuesta V2089-08, de 7 de noviembre de 2008, dice que no habrá obstáculo alguno “para la aplicación de las reducciones contempladas para adquisiciones *mortis causa* en la legislación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Se produce, por tanto, una asimilación del régimen legal de estos pactos a las adquisiciones hereditarias, circunstancia que ha generado una gran polémica, pues, por ejemplo, el TEAR de Galicia se ha manifestado reiteradamente en contra de este criterio, entendiendo que prevalece el carácter de transmisión *inter vivos* puesto que no media la muerte de un sujeto y el hecho de que el objeto sea la legítima o una parte de la herencia sólo tiene efectos en el momento del fallecimiento del transmitente. En concreto, el TEAR de Galicia ha manifestado que “los negocios *inter vivos* están destinados a regular relaciones jurídicas, en vida, de una personalidad existente, aunque de ellos puedan nacer derechos cuyo ejercicio sea diferido al tiempo de la muerte del disponente, mientras que los negocios *mortis causa* están destinados a regular las relaciones jurídicas de esa persona para el caso de su desaparición”. Invoca el TEAR de Galicia la distinción del Tribunal Supremo entre donación *inter vivos* y *mortis causa*, respecto a la que el Alto Tribunal manifiesta que para que haya transmisión *mortis causa* es imprescindible que se haga la donación sin intención de perder el donante la libre disposición de la cosa o derecho que se dona. Y, además, en el negocio por causa de muerte, el fallecimiento tiene para tal negocio dispositivo el valor de presupuesto de eficacia o de *conditio iuris* de significación igual a la que la muerte del testador tiene para el testamento, “determinando que el donante no transfiere de presente la propiedad de la cosa donada, ni siquiera difiere la transferencia a un plazo que pueda transcurrir mientras viva, sino que se fija para el efecto de la donación la época o momento de su fallecimiento...”. El TEAR añade forma taxativa que “por lo expuesto este Tribunal no participa de la doctrina administrativa plasmada en la Instrucción 1/1996 de la Dirección Xeral de Tributos o en las consultas de la DGT de 8-2-96 y 2-9-99 en cuanto combinan las disposiciones aplicables a las transmisiones *mortis causa* y a las gratuitas *inter vivos* en modo que entendemos contrario a los principios inspiradores del impuesto”. Para el TEAR gallego la adquisición a través de los pactos de Derecho Civil de Galicia deriva del acuerdo de voluntades, no de la sucesión”.

Por el contrario, la asimilación a las adquisiciones hereditarias se lleva a cabo por una Instrucción interpretativa de la Administración autonómica gallega y su respaldo normativo es la referencia contenida el artículo 8, b) del Reglamento del ISD, que califica los pactos sucesorios como títulos hereditarios. Pero, en la medida en que el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, al definir como hecho imponible las adquisiciones a título sucesorio, se limita a incluir en las mismas las adquisiciones por título hereditario, como dice el TEAR de Galicia, “el precepto reglamentario sólo puede verse con un alcance aclaratorio o didáctico: carece de un precepto legal habilitante para desarrollar las previsiones de la Ley sobre el

hecho imponible y opera en un campo en que la misma habilitación sería ilegal”.

Sin embargo la asimilación de estos pactos sucesorios a las transmisiones en concepto de herencia plantea muchas problemas, pues se suscita la duda de cuál es el alcance de la misma. Así, una de las primeras cuestiones, que merece un tratamiento singular, es la relativa a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de estos pactos.

La ventaja del vitalicio es que se podía lograr el efecto traslativo de la propiedad de un bien, singularmente de un inmueble, a través de un negocio oneroso que no exigía el desembolso de una cantidad de dinero

III.3. El devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los pactos sucesorios de la Ley de Derecho Civil de Galicia.

Como se ha dicho, la Administración autonómica de Galicia venía calificando la apartación, en la mentada Instrucción 1/1996, de 28 de febrero, como pacto sucesorio. Lo que suponía que en la apartación y en los pactos de mejora resulta aplicable la regla general de las sucesiones “mortis causa”, según la cual el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.

Sin embargo no seguía el criterio general previsto entonces por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 24, 1, según el cual el devengo, en las adquisiciones por causa de muerte se produce, con carácter general, “el día del fallecimiento del causante”. Además, el Tribunal Supremo en sentencia de 31 de marzo de 2004, con motivo de la figura de la fiducia aragonesa (transmisión entre vivos de un comitente, habitualmente cónyuge, a un fiduciario, para que al fallecimiento del transmitente ordene su sucesión entregando los bienes a un tercero) había afirmado que el devengo sólo podía producirse por mandato legal en el momento del fallecimiento, porque fijarlo a partir de la fecha en que se otorgase un acto o disposición supondría que “el devengo no se situaría en realidad en el fallecimiento del causante, sino en la decisión de los interesados en la herencia, subordinándose la exacción del impuesto al momento en que se ejecutara la fiducia (...) de modo que, según tal tesis, el fiduciario dejaría de pagar el impuesto al tiempo del fallecimiento...dependiendo todo, de tal manera, de la voluntad del fiduciario en oposición a lo ordenado en el artículo 36 de la LGT”. Lo cual, dicho sea de paso y respecto a esta figura, carecía de sentido porque ni el fiduciario, ni ningún descendiente del causante, que pueda resultar beneficiario de la ejecución de la fiducia, pueden considerarse sujetos pasivos de una adquisición de bienes y derechos por herencia y legado, dado que los mismos no son causahabientes en dicha herencia de los bienes a los que se refiere la fiducia, que se integran, hasta el momento de la delación por ejecución de la fiducia, en una herencia yacente²⁶. Parecía que el devengo de la adquisición de la apartación en el momento de la formalización del correspondiente negocio jurídico carecía de cobertura legal. La Ley estatal sobre el ISD fijaba el devengo de todas las adquisiciones mortis causa a la fecha del fallecimiento del causante y ello no podía ser alterado por una simple instrucción

26 RUIZ ZAPATERO, G., “El gravamen sucesorio de la fiducia aragonesa en la STS de 31 de marzo de 2004: problemas y soluciones”, *Noticias Jurídicas*, marzo, 2005, págs. 1 y 2.

interna de la Comunidad Autónoma de Galicia: ni la Comunidad Autónoma de Galicia tiene competencias para incidir en el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni el régimen del devengo puede regularse en una simple instrucción interna.

La situación, al menos desde la perspectiva de la cobertura legal de la opción adoptada por la Comunidad Autónoma, se ha solucionado con la reforma del artículo 24,1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la Ley de Acompañamiento 62/2003, de 30 de diciembre. Esta norma ha añadido al texto de este precepto, que establecía el devengo de las herencias a la fecha de la muerte del causante, la referencia a que “no obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo”. Así lo ratifica la sentencia del TSJ de Galicia de 26 de mayo de 2010, al señalar que el cambio legislativo operado por la Ley 63/2003 “constituye una interpretación auténtica del legislador sobre el texto anterior, al sujetar los pactos sucesorios, en el momento en que se otorgan, si implican entrega de bienes”. Además, esta sentencia manifiesta que si a partir del 1 de enero de 2004 el devengo se produce, para los pactos sucesorios, en el momento de la formalización del contrato, antes de esta modificación legislativa debía aplicarse la regla general del devengo, contenida en el artículo 24,1 de la Ley 29/1987, y localizar el devengo en la fecha del fallecimiento del causante.

Se trata de un criterio que definitivamente se incorpora a la doctrina de la DGT. El Centro Directivo ya se había pronunciado respecto al devengo del ISD en la apartación, cuando en respuesta a consulta de 2 de septiembre de 1999, señalaba que “respecto al devengo del impuesto, reitera que es aplicable el artículo 24.2 de la Ley 29/1987, conforme al cual en las transmisiones lucrativas *inter vivos* se produce el día en que se cause o celebre el acto o contrato”. Confirmando esta línea, en su contestación a consulta vinculante de 7 de noviembre de 2008²⁷, según la cual “las *apartaciones* gallegas implican incrementos obtenidos a título lucrativo que encajan dentro de los supuestos del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por lo que, consecuentemente, de igual forma que el devengo del impuesto se producirá no con el fallecimiento de la “*apartante*” sino en el día en que se cause o celebre el pacto sucesorio, por establecerlo así el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, tampoco habrá obstáculo alguno para la aplicación de las reducciones contempladas para adquisiciones “*mortis causa*” en la legislación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. No obstante, la postura jurisprudencial del TSJ de Galicia, permite concluir que antes de que la Ley del ISD incorporase el criterio del devengo a la fecha de la formalización del pacto sucesorio, el devengo tendría lugar con el fallecimiento del causante, lo que desautoriza el criterio aplicado hasta esa fecha por la Administración autonómica, basado en la Instrucción 1/1996, de 28 de febrero.

III.4.La aplicación de las reglas de cuantificación de las herencias a las apartaciones y pactos de mejora. El supuesto de la vivienda habitual.

La asimilación de la apartación y de los pactos de mejora al régimen general de las transmisiones hereditarias suponía, como hemos dicho, la aplicación de las reducciones y bonificaciones previstas para el ISD, aplicables a la modalidad de adquisiciones a título hereditario.

De esta manera, era posible que, cuando el bien transmitido fuese una vivienda habitual, se aplicase la bonificación del 95 ó 99 por 100 (ésta última contenida en la Ley gallega 9/2008, de 28 de julio, de medidas

27 V2089-08.

tributarias en relación con el impuesto de sucesiones y donaciones de modificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Esta posibilidad había sido avalada por la Dirección General de Tributos en la mencionada respuesta consulta de 2 de septiembre de 1999, en la cual el Centro Directivo precisó que la reducción del 95 por 100 prevista para adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida resultará aplicable a la transmisión de la vivienda mediante la figura de la apartación siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987(en cuanto a parentesco, convivencia y permanencia de la adquisición).

Aceptado esto, como lo que determina la condición de vivienda habitual es haber residido en la vivienda al menos tres años, existía la posibilidad teórica de que un sujeto, por ejemplo un ascendiente, transmitiese una primera vivienda en la que residió más de tres años a un residente, y que éste pudiese aplicar la bonificación. Seguidamente, el ascendiente podía residir otros tres años en una segunda vivienda, para que la misma alcanzase la condición de vivienda habitual y volver a transmitirla a otro descendiente, que también podría aplicar la bonificación. Y así con un número indeterminado de viviendas.

Es evidente que esta forma de operar logra un efecto contrario al querido por la Ley, pues las disposiciones reguladoras del Impuestos sobre Sucesiones quieren que la bonificación por vivienda sólo se aplique una vez. Y que se aplica a la única vivienda que puede ser la habitual en el momento del fallecimiento del causante. Sin embargo tal forma de proceder ha de catalogarse como una legítima economía de opción, nunca como una actividad elusoria.

Problemas como este son, para el TEAR de Galicia, fruto de la errónea calificación de la apartación (y de los pactos de mejora) como transmisión hereditaria. Para el TEAR de Galicia, “las reducciones establecidas en el artículo 20 de la Ley para las transmisiones *mortis causa* son difícilmente aplicables a una transmisión *inter vivos*”, porque “la regulación del impuesto tiene una sistemática muy depurada, y la literalidad del artículo 20 encaja perfectamente en la postura que mantenemos, sin embargo la interpretación mantenida por la oficina gestora viene a extender las reducciones previstas para las transmisiones *mortis causa* a una transmisión *inter vivos*, con el único fundamento de ser, en su criterio, un hecho imponible del artículo 3.1.a de la ley, proceder en el que apreciamos una aplicación analógica de beneficios fiscales contraria a lo establecido por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria.

Las dudas legales se resolvieron como habitualmente se hace para cerrar estas vías de economías de opción no queridas por el legislador: reformando la Ley- Así, la reforma introducida por la Ley 9/2008, de 28 de julio, gallega de medidas tributarias en relación con el impuesto de sucesiones y donaciones, el artículo 7,4 de esta norma pasa a establecer para el pacto de mejora la aplicación de una sola deducción por vivienda habitual.

III.5. La posible existencia de ganancias patrimoniales gravables en el IRPF a cargo del transmitente del bien en los pactos sucesorios de Derecho Civil de Galicia.

Una última cuestión que está suscitando polémica es la relativa a la de si se generan ganancias patrimoniales gravables en el IRPF para el transmitente de un bien mediante pacto de mejora con entrega de presente. Conviene recordar en tal sentido que la Ley 35/2006 del IRPF, dispone en su artículo 33.3,b) que habrá ganancias de patrimonio título lucrativo para los transmitentes, cuando la transmisión tenga lugar por un negocio *inter vivos*, pero no cuando la transmisión sea *mortis causa*, pues ya no se exigía la denominada

plusvalía del muerto. En concreto, dispone la Ley del IRPF, que “se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”.

Por tanto, a efectos de resolver esta cuestión, resulta crucial la calificación de la entrega mediante pactos sucesorios de Derecho Civil de Galicia, bien como entrega *inter vivos*, bien como entrega *mortis causa*. Según la expuesta tesis del TEAR de Galicia, cual prevalece el carácter de transmisión *inter vivos* puesto que no media la muerte de un sujeto, ya que en el negocio por causa de muerte, el fallecimiento tiene para tal negocio dispositivo el valor de presupuesto de eficacia o de *conditio juris* y la apartación no media la muerte de un sujeto. Por tanto, la conclusión es clara: estaríamos ante una transmisión *inter vivos*, por lo que existiría una ganancia de patrimonio gravable en el IRPF del transmitente del bien a favor del apartado.

Esta es la tesis que viene sosteniendo la Dirección General de Tributos. Valga como ejemplo la respuesta a Consulta V2355-08, de 10 de diciembre de 2008, según la cual, y con relación a la apartación, se dice que “esta adjudicación en vida de bienes o derechos comporta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una alteración en la composición en el patrimonio del apartante que ocasiona una variación en su valor, es decir, se produce una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales adjudicados en la apartación...”. Similar criterio ha manifestado la Dirección General de Tributos respecto a los pactos de mejora con entrega de presente, al calificarlos como transmisión *inter vivos*. Muestra de ello son diversas consultas, entre las que destaca la V0138-07, de 22 de enero de 2007, V2404-06 de 29 de enero de 2006 y V1731-08 de 24 de septiembre de 2008, junto con la de 10 de diciembre de 2008. En resumen de la postura predominante en todas ellas, la respuesta a Consulta de 8 de marzo de 2006 (V0419-06), afirma que “de la normativa citada resulta que “los pactos de mejora gallegos” implican incrementos obtenidos a título lucrativo que encajan dentro del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, pero en la medida en que en la modalidad de entrega de presente hay una entrega y una adquisición, se debe entender producida una alteración en la composición del patrimonio del transmitente, que determina la existencia de una ganancia de patrimonio lucrativa *inter vivos*, gravada en el IRPF. De igual forma, en la respuesta a consulta V1940-09, de 4 de septiembre de 2009, se concluye que “está sujeta a ganancia patrimonial en el IRPF, al transmitirse el bien en el momento actual y no a causa del fallecimiento”.

Los pronunciamientos sobre los TEAR con relación a esta cuestión son contradictorios. Para el caso de los pactos de mejora en Galicia, al margen de una doctrina inicial que postuló la no sujeción a IRPF de las ganancias generadas en el transmitente por la entrega de presente (por ejemplo, en resolución), la postura más reciente del TEAR es favorable a la existencia de ganancias patrimoniales a título lucrativo gravables, aunque los argumentos que maneja para defender esta postura son muy criticables.

Esta postura no resulta aceptable. En primer lugar no resulta aceptable acudiendo a una interpretación sistemática: por pura coherencia con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que califica el pacto de mejora con entrega de presente como negocio mediante el que se adquiere por título hereditario la propiedad de un bien, tal pacto debería ser fiscalmente para el transmitente una transmisión gratuita *mortis causa*. Téngase en cuenta que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es también un impuesto sobre la renta. Si las herencias y las donaciones no estuvieran gravadas por el Impuesto especial sobre Sucesiones y Donaciones lo estarían en el IRPF, lo que viene a probarlo el dato de que la Ley de éste último dispone en su artículo 6, 4 que “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. No es lógico que en dos impuestos que recaen sobre

semejante objeto de imposición dos rentas tengan una calificación radicalmente diferente.

Pero el problema va más allá de la simple inaplicación de una exégesis sistemática. Afirmar que la apartación o el pacto de mejora son, para el Impuesto sobre la Renta, una transmisión *inter vivos* y para el Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones, una transmisión *mortis causa*, supone tanto como afirmar que una transmisión es, al mismo tiempo, *inter vivos* y *mortis causa*. El problema es que cuando, al mismo tiempo, un negocio jurídico a efectos tributarios es una cosa y su contraria, surge la razonable duda de que se pueda estar incurriendo en alguna de las objeciones que para el Tribunal Constitucional fueron relevantes a efectos de declarar la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Quinta de la Ley de Tasas. Así, en la sentencia 194/2000, de 19 de julio y, en concreto, en su fundamento 8º, se pone énfasis en la contradicción con las exigencias de justicia tributaria presentes en la Constitución de aquellas situaciones en las que la norma finja que, a los solos efectos tributarios, se han producido dos transmisiones distintas, una a título lucrativo y otra a título oneroso. En ese caso, es evidente que se está gravando, “junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido”

Estos argumentos serían más que suficientes para subrayar la impropiedad de una conclusión como la que defiende la Dirección General de Tributos y una corriente doctrinal del TEAR de Galicia (encarnada por la resolución de 18 de diciembre de 2008, aunque es verdad que, en este último caso, las conclusiones se obtienen dentro de las más estrictas reglas de la coherencia, ya que el TEAR defiende a todos los efectos, el carácter de transmisión *inter vivos* de estos pactos sucesorios.

IV. La interpretación restrictiva por la Administración autonómica gallega de ciertas bonificaciones y ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las Comunidades Autónomas, junto con la más novedosa función normativa que han asumido respecto a los tributos cedidos, disponen de la tradicional competencia en materia de gestión. Siendo la gestión una típica competencia administrativa de aplicación del ordenamiento jurídico, la misma conlleva una fase interpretativa, inherente a la aplicación, pues la interpretación, siguiendo a MARTIN RETORTILLO, es “la tarea concreta, dentro del proceso aplicativo del Derecho, de atribuir sentido a las normas que se han de aplicar”²⁸. Se trata de una función ineludible en cualquier proceso aplicativo del Derecho objetivo, que no puede ser obviada ni siquiera al amparo de reglas como el *in claris non fit interpretatio*, puesto que la eventual “claridad” de la norma no es apreciable hasta que el intérprete completa su actuación, por lo que

La apartación constituía
un título sucesorio,
gravable en concepto de
adquisición mortis causa.

28 MARTIN-RETORTILLO BAQUER, L., “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”, *RDFHP*, nº 54, 1964, pag. 347.

no puede ser un apriorismo excluyente de una labor exegética²⁹. Por el contrario, la interpretación es un requerimiento derivado del carácter genérico y abstracto de toda norma, necesariamente alejada en su formulación del casuismo de las situaciones singulares y lo que pretende es superar la distancia entre el texto legal y el caso concreto.

Y todo proceso interpretativo de normas que, en mayor o menor sentido, pueden denominarse de *beneficios fiscales*, han planteado una tradicional controversia. Partiendo de la identificación del beneficio fiscal con la exención, la teoría tradicional sobre la misma partía de considerar la no exigencia de la obligación tributaria, como una especie de *contra tributo*, de manera que, dada la generalidad que se impone a un ordenamiento tributario diseñado en función de parámetros de justicia tributaria, la exención sería una excepción a las exigencias de generalidad y capacidad económica, y, por tanto, un privilegio en sentido técnico-jurídico. Esa es la concepción clásica de SAINZ DE BUJANDA que, partiendo de considerar la exención como simétrica al tributo, edifica su teoría aplicando a la exención toda la dogmática elaborada en torno al tributo. Y ello, tanto en lo relativo a, la propia norma de exención, como a su fundamento y sujeción a la reserva de ley, para continuar analizando su régimen jurídico y aplicación. Consecuencia de esta teoría es el considerar que existe una categoría de normas –las normas de exención– en cuya virtud determinados supuestos, incluidos en el ámbito del hecho imponible del tributo, no llegan a producir las consecuencias jurídicas que derivan de éste. Y no llegan a producir el principal de esos efectos, que es el nacimiento de la obligación tributaria. La exención sería así, la antítesis del tributo, la negación del mismo, rozando en un privilegio³⁰.

La configuración del beneficio fiscal como un privilegio lleva a una consecuencia evidente desde la perspectiva exegética: las normas disciplinadas de beneficios fiscales tendrían que ser interpretadas de modo restrictivo.

La tesis de la interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales ha tenido una presencia mayoritaria en la jurisprudencia de finales de los años setenta y principios de los ochenta. Así ocurre con las sentencias de 17 de octubre y 10 de noviembre de 1977. Para la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 1978, “debe interpretarse restrictivamente por cuanto implica de privilegio para la Administración”, inaugurando una tendencia proclive a mantener la tesis de la interpretación restrictiva respecto de los beneficios fiscales y, en particular, respecto de las normas de exención.

Pero la doctrina, mucho más recientemente, empezó a cuestionar el dogma aparente de que la exención pueda considerarse un privilegio. Por el contrario, los beneficios fiscales serían un modo normal de contribuir, aunque, paradójicamente, sería una forma de contribuir a través del no pago del tributo. Se puede realizar el hecho imponible en su modalidad sujeta o en su modalidad exenta. Es más, cuando las exigencias de capacidad económica así lo requieran, la modalidad exenta será una necesidad impuesta al legislador. Ello se resume en la opinión de LOZANO SERRANO, para quien “...la exención no es un instituto puramente negador del tributo, sino que también incorpora en muchas ocasiones un contenido positivo, un contenido

29 PRIETO SANCHIS, L., *Ideología e interpretación jurídica*, Tecnos, Madrid, 1987, pag. 83. Por su parte, DIEZ-PICAZO, L.-GULLON BALLESTEROS, A., entienden que sólo teniendo en cuenta el fenómeno teleológico desde el principio, podremos decir si la ley es clara o no; *Sistema de Derecho Civil*, op. cit., pag. 177.

30 SAINZ DE BUJANDA, F., “Teoría jurídica de la exención”, *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, pags. 374 y ss.

propio de justicia que se proyecta en la configuración del hecho imponible, matizando la obligación tributaria...” y añadiendo “... cada vez aparece más nítidamente la función que cumple la exención como elemento codefinidor del hecho imponible”³¹. Como señala ARRIETA MARTINEZ-PISON, las técnicas desgravatorias no son excepciones al deber de contribuir, sino, precisamente, que coadyuvan a una mejor definición del presupuesto del deber de pago³².

En las adquisiciones
producidas en vida
del causante como
consecuencia de
contratos y pactos
sucesorios, el impuesto
se devengará el día en
que se cause o celebre
dicho acuerdo.

Paralelamente se ha proclamado que las reglas interpretativas apriorísticas carecen de fundamento, y que los criterios preestablecidos de interpretación restrictiva de los beneficios fiscales son contrarios a las más elementales reglas de la hermenéutica, pues como dijera la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de octubre de 1987, reiterando jurisprudencia constante a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de octubre de 1985, “no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando siempre que se cumpla la finalidad que la norma persigue”. Esto es; no cabe poner límites previos a la actividad interpretativa.

Estos límites no pueden, en ningún caso, deducirse de la prohibición de la analogía para extender los beneficios fiscales, a que hace referencia el artículo 14 de la Ley General Tributaria. No cabe deducir límites interpretativos de la prohibición de integración o analogía. Y ello por una razón muy elemental: la analogía debe diferenciarse de la interpretación, lo que queda claro en la vigente Ley General Tributaria de 2003, que ha separado en dos preceptos diferentes la regulación de la interpretación, contenida en el artículo 12, de la de la analogía del artículo 14. Ello debe llevar a concluir que, siendo cuestiones distintas, la prohibición de analogía no impone una interpretación restrictiva (sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1983³³).

La interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales es hoy un planteamiento superado, incluso respecto al IVA, con relación al cual el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha descartado la interpretación restrictiva de las exenciones a favor de una modulación de las mismas desde la perspectiva del principio de neutralidad (sentencia *VDP Dental Laboratory NV*, As. C-401/05) de 14 de diciembre de 2006).

En suma, y como concluye la propia Dirección General de Tributos en consulta V0664-10 de 9 de abril de 2010, que no se admita la analogía no quiere decir que la interpretación tenga que ser restrictiva.

31 LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pags. 37 y 38.

32 ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, op. cit., pag. 172.

33 ZORNOZA, J. J. ; RUIZ ALMENDRAL, V., “La aplicación de las normas tributarias”, en *Entre la ética, la política y el derecho. Estudios en homenaje al Profesor Gregorio Peces-Barba*, Dykinson, Madrid, 2008, pags. 1190 a 1192.

Que se excluya la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales y que se proclame la exégesis de las normas que los regulan con criterios ordinarios de interpretación no disipa las críticas a las disposiciones que incluyen ventajas fiscales. Es clásica la objeción de autores como MANCUR OLSON, para quien la proliferación de normas reguladoras de beneficios fiscales implanta una dinámica de progresiva complejidad en los sistemas fiscales modernos, “que beneficia a los técnicos y expertos de Derecho Tributario y a los contribuyentes que pueden pagárselos, y que a la vez permite, a los políticos y burócratas sacar partido de esa complejidad deliberadamente buscada, otorgando dispensas de tributación a través de beneficios fiscales que son perseguidos por los grupos de presión”³⁴. A ello hay que unir la crítica de que la proliferación de estos incentivos por parte de las Comunidades Autónomas propicia las llamadas “desigualdades tributarias por razones de residencia”³⁵. Al margen de estas críticas, en los últimos años las distintas Comunidades Autónoma y también, aunque en menor grado que otras, Galicia, han ido aprobando diversas ventajas fiscales, dentro de su capacidad normativa, mejorando o sustituyendo las bonificaciones en la base imponible de la Ley 29/1987.

Sin embargo, el contexto económico actual y las necesidades recaudatorias, ha llevado a que muchas administraciones autonómicas, y singularmente la de Galicia, hayan iniciado una línea de interpretación restrictiva de ciertas bonificaciones y beneficios fiscales en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones. Línea de interpretación que, incluso, se ha llegado a plasmar por escrito como es el caso de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 10 de marzo de 2010.

Esta tendencia a la restricción se ve significativamente en los supuestos que vamos a exponer a continuación.

IV.1. Aplicación de los criterios contenidos en la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 a las exigencias de retribución, como presupuesto para aplicar la bonificación en la transmisión de empresa familiar.

Como es sabido, la legislación tributaria relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece un régimen de bonificaciones para la transmisión de la empresa familiar. Este régimen se encuentra en la Ley estatal 29/1987, de 18 de diciembre (reducción del 95 por 100), y en la mencionada Ley gallega 9/2008, de 28 de julio, de medidas tributarias en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que prevé una reducción del 99 por 100 de la base imponible. Para el caso en que no se cumplan los requisitos que permitan la obtención de la reducción del 99 por 100 prevista en la Ley gallega 9/2008, pero sí se cumpliesen los exigidos en la Ley 29/1987 para aplicar la reducción del 95 por 100, podría aplicarse ésta, ya que se establece la incompatibilidad entre ambas.

Como también es sabido, la reducción se refiere a la transmisión de bienes afectos a actividades económicas pertenecientes a empresarios individuales y a “participaciones en entidades”, singularmente cuando ésta tenga forma de sociedad mercantil.

34 OLSON, M., *The Rise and decline of nations: economic growth, stagflation, and social rigidities*, New Haven : Yale University Press, cop. 1982, pags. 32 y ss. Véase también del mismo autor *Poder y Prosperidad*, Editorial siglo XXI, Madrid, 1997, pags 103 y ss.

35 Véase NÚÑEZ GRAÑÓN, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pags. 80 y ss.

Para la bonificación del 99 por 100 prevista en la Ley gallega, la empresa transmitida debe reunir los siguientes requisitos:

- 1º) Que el principal centro de gestión o domicilio social de la entidad se encuentre en Galicia o se mantenga durante los 5 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.
- 2º) Que en la fecha del devengo del impuesto le sean aplicables a las participaciones, a la empresa o al negocio profesional la exención regulada en el punto ocho, del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio. En suma, para que pueda aplicarse la reducción comentada es necesario que las acciones o participaciones transmitidas se encuentren exentas del Impuesto sobre Patrimonio en el momento del fallecimiento del transmitente.
- 3º) Que la adquisición lo sea por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.
- 4º) Que el adquirente mantenga lo adquirido y cumpla con los requisitos de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo fallezca el adquirente o transmita la adquisición en virtud de pacto sucesorio conforme a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.
- 5º) Que la empresa individual o la entidad viniese ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un período superior a dos años, anteriores al devengo del impuesto.

Por su parte, la propia Ley prevé también que la bonificación se aplique en las transmisiones *inter vivos*, en cuyo caso los requisitos que han de concurrir son los siguientes:

- 1º) Que el donante tenga 65 años o más o se encuentre en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- 2º) Que si el donante venía ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde que tenga lugar la transmisión. Para estos efectos no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de admón. de la sociedad.
- 3º) Que el principal centro de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la sociedad se encuentre en Galicia, y que se mantenga durante los cinco años siguientes al de devengo del impuesto.
- 4º) Que en la fecha de devengo del impuesto, les sea aplicable a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones de que se trate la exención regulada en el artículo 4.ocho, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- 5º) Que la adquisición lo sea por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del donante.

6º) Que el adquirente mantenga lo adquirido y cumpla con los requisitos de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo fallezca el adquirente o transmita la adquisición en virtud de pacto sucesorio conforme a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.

7º) Que la empresa individual o la entidad viniese ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un período superior a dos años, anteriores al devengo del impuesto.

En ambos casos, existe una remisión al artículo 4, ocho, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, donde se regula la exención de participaciones sociales en el desaparecido Impuesto sobre el Patrimonio. Entre estos requisitos, el artículo 4, ocho, dos, c), en redacción dada por la Ley 35/2006 del IRPF, requiere “que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”, no computándose, a estos efectos, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Pues bien, una primera vía restrictiva en la aplicación de esta bonificación viene de la mano de una práctica muy difundida entre las Comunidades Autónomas, y, en especial, en Galicia, consiste en aplicar la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 a las exigencias de remuneración previstas en el artículo 4, ocho, dos, de la Ley 19/1991, y, por vía indirecta, configurar esta doctrina como requisito para la aplicación de la bonificación por la transmisión de empresa familiar.

Conviene recordar la doctrina que estableció la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, al casar una sentencia de la Audiencia Nacional que consideró suficiente que los estatutos sociales mencionaran la forma de retribución y que ésta fuera aprobada por la junta general. El Tribunal Supremo contradice este criterio y recuerda, con un endeble apoyo en anteriores resoluciones, que la junta de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores si no hay una específica previsión estatutaria.

Por el contrario, entiende el Alto Tribunal que, para que la remuneración de los miembros del Consejo de Administración pueda considerarse un gasto necesario, y, por tanto, obligatorio a efectos de poder deducirse de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no basta con una mera mención al sistema retributivo en los estatutos. Será preciso que éstos reflejen el concreto procedimiento de abono de remuneraciones a los administradores. Así, para la sentencia, cuando el sistema es el variable y se concreta en una participación en beneficios “no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos”. Y si la retribución es fija “es preciso que, en todo caso, los estatutos prevean el *quantum* de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía”.

En función de ello, la Administración autonómica gallega entiende que, en tanto el Tribunal Supremo afirma que las sociedades anónimas no pueden deducir de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las remuneraciones que cobren los miembros de sus consejos de administración salvo que en los estatutos conste de manera precisa la cuantía de la asignación fija -si se ha optado por ese sistema retributivo- o el concreto porcentaje de la participación en beneficios -si la forma de remuneración es variable-, también las remuneraciones a tener en cuenta a efectos de cumplir los requisitos para la exención en el Impuesto sobre

el Patrimonio (que influyen en la bonificación por la transmisión de empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) han de resultar fijadas en estatutos.

Además de exigir la constancia estatutaria de las retribuciones a los administradores para que puedan considerarse gasto deducible, la sentencia del Tribunal Supremo añade una segunda aportación notable. Así, la resolución del Alto Tribunal viene a afirmar que si se ostenta el cargo de administrador se tiene una relación orgánica y por ello no se puede tener una relación laboral. Dicha afirmación se hace sobre la base de una serie de sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (Sentencias de 30 de diciembre de 1992 (RJ 1992, 10570), 21 de abril de 2005 (RJ 2005, 4132), 12 de enero de 2007 (RJ 2007, 671) y 27 de abril de 2007 (RJ 2007, 2392). En función de esta doctrina, el Tribunal Supremo afirma que en situaciones como la expuesta, la retribución que se percibe sólo puede ser en concepto de administrador. Y ello porque, para el Alto Tribunal, cuando el administrador es, además, directivo de la compañía, no es admisible que existan dos títulos jurídicos distintos, “de suerte que sólo se admite la relación societaria, en atención al vínculo orgánico que une al administrador y la sociedad, lo que lleva a dejar sin efecto la relación laboral yuxtapuesta”³⁶.

La asimilación de la
apartación y de los
pactos de mejora al
régimen general de las
transmisiones hereditarias
suponía la aplicación
de las reducciones y
bonificaciones previstas
para el ISD.

En suma, para esta sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, y respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección y que desempeñan únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad en relación con todos los actos comprendidos en el objeto social), ha de entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, “porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes”.

Pues bien: esta doctrina dictada por el Tribunal Supremo con relación a la deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución de los administradores, excluyente del denominado *doble vínculo*, se traslada por ciertas Comunidades Autónomas al ámbito de la bonificación en la transmisión de la empresa familiar. Así, en el caso gallego, el Informe de la Inspección de la Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia de 2 de febrero de 2011, dispone que “el ser administrador y socio de la entidad impide que exista relación laboral por cuenta ajena, cuando el socio realiza funciones en la empresa, normalmente de dirección y administración, si éstas son tan sólo manifestación o expresión de su condición de socio, ya que en nuestra legislación no existe distinción entre los cometidos inherentes a miembros de órganos de administración de la sociedad y los que corresponde a la titularidad jurídica de la empresa que caracteriza el trabajo de alta dirección, por lo que no es el contenido de las funciones sino la naturaleza del vínculo lo que determina la calificación de la relación”.

36 CAAMAÑO ANIDO, M.A., “Las exigencias estatutarias del TS a la retribución de los administradores y el Impuesto sobre Sucesiones: análisis crítico”, *Dictamen*, REAF-CGCEE, 2011, pag. 1.

Lo que hace la Administración autonómica de Galicia es afirmar la tesis de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, según la cual, no es posible hablar de *doble vínculo* como administrador y como titular de una relación laboral. Ello le lleva a concluir que cuando el causante es administrador, la retribución que pueda percibir sólo se puede obtener en concepto de administrador. Siguiendo con este razonamiento, el cargo de administrador se presumirá gratuito, salvo que la retribución aparezca contenida en los Estatutos.

Y así, se venía invocando el artículo 66, de la derogada Ley 2/1995 de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada, según el cual “el cargo de administrador es gratuito a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución”. Si son los estatutos los que deben fijar las retribuciones para enervar la presunción de gratuidad, deben hacerlo en los términos de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008. Además, según el artículo 130 del Texto Refundido de la, también derogada, Ley de Sociedades Anónimas “la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”.

Pero, aunque ambos textos legales han sido derogados por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, vigente desde el 1 de septiembre de 2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, esta norma sigue manteniendo una referencia a la necesidad de incluir la retribución de los administradores en estatutos. Así, el artículo 23 de este Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, incluye un contenido estándar para los estatutos sociales, que afecta tanto a las Sociedades Anónimas como de Responsabilidad Limitada, exigiendo que tales estatutos contengan “el sistema de retribución, si lo tuvieran”.

En suma, la doctrina de la Administración autonómica se resume en los siguientes parámetros: si en un grupo familiar que invoca la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a efectos de aplicar la bonificación por transmisión de la empresa familiar, quien realiza funciones de dirección y, por tanto, debe percibir una retribución por las mismas que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal es administrador, sólo podrá percibir una retribución en concepto de administrador. Y al tiempo se afirma que sólo se admite que se percibe una retribución en concepto de administrador si se fija en estatutos, porque si no el cargo se presume gratuito. Y ello aunque conste que el sujeto ejerce funciones de dirección y que cobra por ello.

IV.2. Rechazo a la postura que contempla la exigencia de los requisitos establecidos por la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 a los sujetos que realizan funciones directivas, a efectos de los beneficios de la empresa familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Esta postura de la Administración autonómica gallega no es aceptable, al menos, por los siguientes motivos.

En primer lugar porque lleva a cabo una inaceptable extrapolación de una doctrina dictada para un caso muy concreto, no trasladable a cuestiones jurídicas en las que se dilucidan intereses radicalmente diferentes. Es así que la doctrina sentada por la sentencia de 13 de noviembre de 2008, por otro lado hartamente discutible, debe circunscribirse a un problema (los requisitos de deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades) que nada tiene que ver con las condiciones de aplicación de una bonificación fiscal

como la prevista en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, inspirada ésta última en la necesidad de incentivar la transmisión intergeneracional de las empresas familiares.

En efecto, la tesis de esta sentencia es muy discutible, hasta el punto de que la propia Administración Tributaria ha propiciado una aplicación muy laxa de la misma, en el Informe de la Agencia Tributaria de 12 de marzo de 2009, emitido para valorar las consecuencias actuales de esta resolución del Tribunal Supremo. Como señala CAAMAÑO ANIDO, en este Informe la Agencia “renunció a importantes intereses recaudatorios”³⁷, al decir que “las retribuciones de los administradores son gastos realizados para la obtención de ingresos de la entidad, por lo que si los estatutos de la sociedad recogen el carácter remunerado del cargo, tienen la consideración de deducibles, aunque no se cumpla de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil”. Que la propia Agencia no haya considerado procedente aplicar la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 con todas sus consecuencias, habla bien a las claras de lo dudoso de su contenido.

En suma, la Administración fiscal del Estado, y, en concreto, la Agencia Tributaria, ha reducido a su mínima expresión la aplicación del contenido de esta sentencia, mientras que las Administraciones autonómicas (singularmente la gallega), la convierten en elemento clave para restringir la aplicación de la bonificación en la transmisión de la empresa familiar.

Se produce así, una interpretación restrictiva de una norma concerniente a un beneficio fiscal, posibilidad que, como hemos visto, debe descartarse como regla hermenéutica apriorística. Las normas relativas a beneficios fiscales deben interpretarse aplicando los criterios generales admitidos en Derecho, y según el artículo 12 de la Ley General Tributaria, “interpretándose de acuerdo con el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil”, precepto que dispone que las normas se interpretarán atendiendo “fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”. Por ello, como acertadamente señala CAAMAÑO ANIDO, la interpretación de las exigencias normativas para aplicar la reducción del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones impone atender a la *finalidad* de las mismas. Y esa finalidad está presidida por el objeto de facilitar la continuidad y supervivencia de las pequeñas y medianas empresas de acuerdo con lo establecido en la recomendación de la Comisión Europea 94/1069/CE de 7 de diciembre de 1994³⁸. Esta traslación de criterios que efectúa la Administración autonómica gallega colisiona frontalmente con las reglas tradicionales de interpretación de las normas jurídico-tributarias, al desconocer la finalidad propia de la norma interpretada, esto es, de las reglas sobre la bonificación en la transmisión de la empresa familiar.

Pero al margen de que se utiliza un criterio hermenéutico completamente ajeno a la norma objeto de interpretación, lo cierto es que trasladar una regla establecida a los efectos de computar un gasto como deducible en el Impuesto sobre Sociedades al ámbito de una bonificación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que tiene sus propios requisitos materiales, supone una vulneración de la regla tradicional de la *estanqueidad*, que ha sido defendida por el Tribunal Supremo para operaciones de valoración. En estos casos, el Tribunal Supremo, refiriéndose a un elemento esencial del tributo como la

37 CAAMAÑO ANIDO, M.A., “Las exigencias estatutarias del TS a la retribución de los administradores...”, op. cit., pag. 3.

38 CAAMAÑO ANIDO, M.A., “Las exigencias estatutarias del TS a la retribución de los administradores...”, op. cit., pag. 9.

La configuración del beneficio fiscal como un privilegio lleva a una consecuencia evidente desde la perspectiva exegética: las normas disciplinadoras de beneficios fiscales tendrían que ser interpretadas de modo restrictivo.

base imponible, defendía que si la misma tiene una configuración distinta en cada impuesto, distinta debe ser también la regla de valoración que se utilice (sentencias *históricas* del Tribunal Supremo como la de 20 de noviembre de 1971, y, posteriormente, de 23 de noviembre de 1978, 21 de mayo de 1979 y 7 de diciembre de 1982). Si respecto a la base se predica la estanqueidad, de la misma forma, deben ser *estancas* otras reglas de cuantificación de los impuestos, como son las que hacen referencia a la determinación de la cuota a ingresar “en las cuales están muy presentes no sólo decisiones de política fiscal relativas a cada tributo sino la materia gravable y el objeto –singular y distinto– de cada tributo”³⁹.

En segundo lugar, hay que apuntar que uno de los argumentos basilares en que se apoya la sentencia del Tribunal Supremo, la no admisión del doble vínculo, no resulta aceptable. Conviene señalar que el Tribunal Supremo sostiene, como se dijo, que si se ostenta el cargo de administrador se tiene una relación orgánica y por ello no se puede tener una relación laboral, y consiguientemente, la retribución que se percibe sólo puede ser en concepto de administrador. Y ello se funda en una jurisprudencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (Sentencias de 30 de diciembre de 1992 (RJ 1992, 10570), 21 de abril de 2005 (RJ 2005, 4132), 12 de enero de 2007 (RJ 2007, 671) y 27 de abril de 2007 (RJ 2007, 2392). Pero se trata de una selección jurisprudencial sesgada; por el contrario, cabe afirmar que tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la legislación, con carácter mayoritaria, aceptan en su contexto general, el denominado doble vínculo.

Así, la jurisprudencia de la Sala Cuarta de lo laboral del Tribunal Supremo, en diversas ocasiones en que se ha planteado su propia competencia, acepta como compatible la relación laboral y la relación societaria, de modo tal que el nombramiento como administrador social o la pertenencia a un órgano de administración no se concibe como un impedimento para el reconocimiento de la existencia de una relación laboral, ya que se entiende que ambas actividades pueden ejercerse simultáneamente (sentencias de la Sala 4ª del Tribunal Supremo de 27 de enero de 1992 -RJ 1992, 76 -, 14 de junio de 1994 y 20 de octubre de 1998 -RJ 1998, 9296 -), con la única exigencia de que concurren los requisitos de dependencia y de ajeneidad, entendiéndose que se da esta última cuando el administrador societario no es titular del 50 por 100 del capital social (sentencia del pleno de 29 de enero de 1997 -RJ 1997, 640 -, cuyo criterio se aplica, entre otras, en la de 20 de noviembre de 2003 -RJ 2003, 8970 -).

Pero si esta jurisprudencia admite la compatibilidad entre el cargo de consejero de administración y el de directivo en la misma sociedad (director general, consejero delegado,...), también la venían admitiendo otras líneas jurisprudenciales consolidadas del Tribunal Supremo (sentencias de 26 abril de 2002, de 20 octubre de 1998, y de 27 marzo de 2003, entre otras). Sobre todo porque este *doble vínculo* no resultaba excluido por la legislación mercantil. Así se deducía del derogado Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que, en

39 CAAMAÑO ANIDO, M.A., “Las exigencias estatutarias del TS a la retribución de los administradores...”, op. cit., pag. 11.

su artículo 200, novena, señalaba que la memoria debería contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por la propia Ley de Sociedades Anónimas y por los desarrollos reglamentarios al menos, las siguientes menciones: “el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, *cualquiera que sea su causa*, así como de las obligaciones contraídas

en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección”. La norma añadía que cuando los miembros del órgano de administración fuesen personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan. Parece obvio que el contenido de la memoria prevé la posibilidad de una pluralidad de causas, pudiéndose, además, dar esta información de manera global por concepto retributivo.

La proliferación de
normas reguladoras
de beneficios fiscales
implanta una dinámica de
progresiva complejidad
en los sistemas fiscales
modernos.

Por tanto, no es cierto que exista, como dice el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de noviembre de 2008, una jurisprudencia aplastantemente mayoritaria que ampara su discutible doctrina. La jurisprudencia que el Alto Tribunal menciona para descartar la existencia del *doble vínculo* procede de la Sala Primera y corresponde a resoluciones del Alto Tribunal que éste ha dictado a efectos, exclusivamente, de rechazar pactos abusivos o indemnizaciones exorbitantes (sentencias de 30 de diciembre de 1992 (RJ 1992, 10570), 21 de abril de 2005 (RJ 2005, 4132), 12 de enero de 2007 (RJ 2007, 671) y 27 de abril de 2007 (RJ 2007, 2392)⁴⁰. Pero la propia Sala Primera reconoce que cuando las retribuciones se perciben por la actividad como gerente, la relación es de carácter laboral y, por tanto, el conocimiento de la materia corresponde a la Sala Cuarta (Sentencia de la Sala Primera de 27 de marzo de 2003 -RJ 2003, 2828-⁴¹.

Por lo demás, no hace falta indagar en exceso para percibir que, a día de hoy, el Tribunal Supremo ya admite el desempeño simultáneo de la condición de administrador y la existencia de un contrato laboral. Así lo ha recogido en sentencias de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, que avalan para la aplicación de la bonificación en la transmisión de vivienda familiar, la plena compatibilidad de la condición de administrador y de contratado laboral, de manera que si concurre el requisito material de las funciones gerenciales y directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente “es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas”.

Por último, conviene decir que la tesis que sostiene la Administración autonómica respecto a esta cuestión puede llevar a resultados absurdos y nada hay más determinante a la hora de excluir una teoría que la deriva absurda de su aplicación práctica.

40 VELA TORRES, P.J., “Criterios judiciales sobre retribución de administradores sociales”, http://www.upf.edu/eventia/08/mercantil/pdf/Retribucion_administradores_sociales_Pedro_Vela.pdf

41 FALCON Y TELLA, R., “Nota a las SSTs 13 de noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: la posibilidad de que la junta general intervenga en la fijación de las retribuciones de los consejeros”, *Quincena Fiscal*, nº 5, 2009, pag. 4.

Se afirma que si se es administrador sólo se puede percibir una retribución en concepto de administrador, por tanto, aunque se cobre por actividades gerenciales desarrolladas en la sociedad, sólo se admite que se percibe una retribución si la misma aparece fijada en estatutos. De lo contrario, la Administración autonómica presume que el cargo es gratuito. Lo que lleva al contrasentido de afirmar que a la Administración le consta que el causante ejerce funciones directivas y cobra de la sociedad, pero acaba presumiendo que actúa gratuitamente.

El hecho de que se esté aplicando una presunción legal requiere respetar la técnica aplicativa de este tipo de instrumentos jurídicos. Recordemos que las presunciones legales, en palabras de ESEVERRI MARTINEZ, son técnicas normativas consistentes en la creación de una verdad formal a través de la ley, con el fin de relevar a la Administración de la prueba en el ámbito de gestión de los tributos⁴², facultándola a remontarse de un hecho conocido (que habrá que probar) a un hecho desconocido (de cuya prueba está eximida).

Por tanto, las presunciones legales, como dice FALCON Y TELLA, desenvuelven sus efectos en el terreno probatorio⁴³, pudiendo ser aplicadas exclusivamente por aquellos a quienes beneficia. Cuando la beneficiada es la Administración, ésta podrá aplicarla si el hecho desconocido al que llega como consecuencia de la técnica presuntiva no es incompatible con el hecho conocido del que parte. O, lo que es lo mismo, como técnica de creación de una verdad formal que es, la presunción legal, sólo puede ser aplicada por la Administración tributaria si a la misma no le consta una *verdad material* distinta⁴⁴. La Administración no puede presumir la gratuidad de un cargo, constándole al mismo tiempo que el sujeto percibe una retribución.

El salto lógico en el razonamiento de la Administración autonómica de Galicia radica en configurar la prohibición del doble vínculo que consagra la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 como un sofisma que le lleva a entender que cuando un sujeto es administrador, el único cargo gerencial que puede desarrollar es el de administrador. Y eso le lleva a afirmar, contra la literalidad de la norma, que sólo se cumplen los requisitos para la aplicación de la bonificación en la transmisión gratuita de la empresa familiar si el cargo es el de administrador.

Como ya hemos dicho, hay que rechazar la tesis derivada de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 de que quien es administrador no puede ejercer otro cargo gerencial. Pero, aun si se aceptase esta teoría, la argumentación de la Administración autonómica sólo se salvaría si el único cargo que legitimase la realización de funciones gerenciales a efectos de los requisitos de la aplicación de las ventajas fiscales ligadas a la empresa familiar, fuese el cargo de administrador.

Y una conclusión así, supone, sencillamente, negar la esencia de los requisitos subjetivos previstos en el artículo 4,8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, a los que se remite la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

42 ESEVERRI MARTINEZ, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1995, en especial pags. 9 y 30.

43 FALCON Y TELLA, R., "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", *Crónica Tributaria*, nº 6, 1992, pag. 32.

44 FALCON Y TELLA, R., "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", op. cit., pag. 32.

Conviene recordar que el artículo 4,8 de la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, señala las exigencias para que estén exentas las participaciones en entidades. Estos requisitos son los que deben concurrir en la fecha del devengo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Entre estos requisitos se encuentra, según el artículo 4,8, 2 de la Ley 19/1991, “que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”.

Desarrollando este requisito, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, modificado por el Real Decreto 25/2000, de 14 de enero, establece en su artículo 5, que “se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa”.

De esta manera, se establece un doble requisito normativo. Por un lado, el efectivo ejercicio de un cargo directivo, señalando el artículo 5 del RD 1704/1999, de 5 de noviembre una lista meramente ejemplificativa de los cargos a través de los cuales tales funciones directivas pueden ser ejercidas. Pero, al ser la relación de este precepto puramente enunciativa, ha de entenderse que prevalece la realidad del efectivo desarrollo de labores de dirección frente a la enunciación de los distintos cargos a través de los cuales esta dirección o gestión puede llevarse a cabo. Esto es, el requisito fundamental para gozar de la bonificación es realizar labores de dirección, siendo el ejercicio de estos cargos un mero indicio de tales labores se realizan. Si se ejerce alguno de estos cargos pero se acredita que no se desarrollan de modo efectivo labores de dirección (por ejemplo, administrador carente de funciones reales porque hay un administrador de hecho u oculto), no se tendrá derecho a la bonificación. A *contrario sensu*, si se desarrollan una efectiva labor de dirección es irrelevante que la misma no se canalice a través de alguno de estos cargos, que es una lista meramente ejemplificativa.

Esta tesis se desprende de algunas sentencias que de modo colateral se pronuncian sobre esta cuestión: por ejemplo, al plantearse si se debe reconocer el derecho a la bonificación cuando un sujeto realiza funciones gerenciales retribuidas, aun estando jubilado y percibiendo una pensión. En tal sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla, en su sentencia de 13 julio 2007⁴⁵, entiende que “en ningún momento prueba la Junta de Andalucía que el causante no ejerciera de esta forma la actividad; lo presume dados los términos en que se pronuncia el artículo 165 del RD Legislativo 1/1994...”. El Tribunal andaluz viene a decir en esta resolución que, al margen de los indicios sobre la realización o no de funciones de dirección, el hecho a probar (pues constituye el elemento legitimador de la bonificación) es

Las normas relativas a beneficios fiscales deben interpretarse aplicando los criterios generales admitidos en Derecho, y según el artículo 12 de la Ley General Tributaria.

45 JUR 2008\61701.

que se realizan funciones efectivas de dirección. Y ello puede inferirse de los mencionados cargos a que hace referencia el citado artículo 5 del RD 1704/1999, de 5 de noviembre.

En suma, se trata de cargos que permiten amparar el indicio de que se están ejerciendo funciones efectivas de dirección. En algún caso, como los administradores, tales cargos conllevan como función específica la administración y representación de la sociedad, propias de la representación orgánica. Se trata de una actividad inherente a las funciones orgánicas que es radicalmente diferente de la que es propia del personal de alta dirección, y esa diferencia es lo que justifica que las actividades relacionadas con la administración orgánica queden fuera del régimen laboral. Otros cargos, que pueden suponer funciones de gestión y dirección, son propios del personal de alta dirección, como los de gerente o director general: en tales casos no habrá funciones propias de la representación orgánica, pero habrá que probar las pertinentes relaciones contractuales. El Tribunal Supremo reconoce que cuando las retribuciones se perciben por la actividad como gerente o director general, la relación es de carácter laboral (Sentencia de la Sala Primera de 27 de marzo de 2003 -RJ 2003, 2828-), por lo que la retribución figurará en un contrato escrito, o incluso verbal. Y tales vínculos contractuales son los que deberán ser objeto de prueba.

Es así que, la más reciente doctrina de la Dirección General de Tributos, parece ya rechazar, de modo definitivo, la tesis que deriva de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008. Es el caso de la respuesta a Consulta V1848-09, de 6 de agosto de 2009. Esta respuesta a Consulta califica la cuestión de la posible incompatibilidad entre la condición de directivo con contrato laboral de alta dirección con la de miembro del Consejo de Administración de la entidad, como “cuestión de índole laboral”, añadiendo que “ni de ella ni del precepto reglamentario del R.D. 1704/1999 –que alude tanto a la posibilidad de contratos o nombramientos como a otros “órganos de administración equivalentes”- se deriva obstáculo alguno para que las funciones directivas, tal y como se entienden desde la perspectiva del impuesto patrimonial, puedan ser desempeñadas tanto por miembros del Consejo de la entidad de que se trate como por personal directivo de alta dirección”.

Esta aportación del Centro Directivo es especialmente importante porque a viene a corregir algún pronunciamiento aparecido poco tiempo antes (y, en concreto, la contestación a consulta V1343-09, de 8 de junio de 2009) que había servido, en alguna de sus manifestaciones *obiter dicta*, como pretendido apoyo de la postura de la Administración autonómica gallega. En concreto, la Administración autonómica iba a fundamentar su pretensión de limitar el alcance de la bonificación por la transmisión de la empresa familiar sobre la base de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la sentencia de 13 de noviembre de 2008, en manifestaciones como la contenida en el párrafo de la citada contestación a consulta, según la cual, “en este sentido, el Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de noviembre de 2008, ha considerado que respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección y que desempeñan únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad en relación con todos los actos comprendidos en el objeto social), debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes”.

De este párrafo, la Administración gallega extrajo la existencia de una pretendida contradicción entre esta respuesta y la posterior de 6 de agosto de 2009, cuando en realidad se estaba contraponiendo

una afirmación descontextualizada procedente de la contestación a consulta de 8 de junio de 2009, con la postura firme y taxativa manifestada por el Centro Directivo en contra de la aplicación al régimen jurídico de la bonificación por la transmisión de la empresa familiar de las exigencias contenidas en la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, contenida en la contestación de 6 de agosto de 2009.

Cuando los miembros del
órgano de administración
fuesen personas jurídicas,
los requerimientos
anteriores se referirán a
las personas físicas que
los representan.

A efectos de disipar esa contradicción, la Dirección Xeral de Tributos de la Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia, elevó una consulta a la Dirección General de Tributos, quien respondió a través del Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, con fecha 7 de febrero de 2011.

Para la Dirección General de Tributos “no se advierte esa aparente contradicción” que cree apreciar la Dirección Xeral de Tributos de la Xunta. El Centro Directivo se reafirma en la doctrina según la cual “el criterio jurisprudencial de la sentencia del 2008 del Tribunal Supremo conforme al cual es mercantil el vínculo que liga a los administradores con la sociedad es cuestión de índole laboral que no afecta al precepto del impuesto patrimonial, siempre que concurren los requisitos materiales para el disfrute, conforme a la expresión utilizada por el propio Tribunal, es decir, el ejercicio de funciones directivas, su acreditación mediante contrato o nombramiento o la percepción, como consecuencia de su desempeño, del nivel de remuneraciones legalmente exigido”.

Esta afirmación es especialmente importante si tenemos en cuenta que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda es la única competente para formar doctrina vinculante en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones. Con lo que, la postura del Centro Directivo debería ser suficiente para que la Administración autonómica gallega modifique su posicionamiento y admita la posibilidad de un doble vínculo, abandonando definitivamente su postura consistente en entender que el administrador sólo puede ser retribuido en concepto de administrador y que su retribución debe fijarse en Estatutos. Y que acepte la prueba del ejercicio efectivo de cualquier función de dirección, aun cuando se tenga el cargo de administrador. Por ello, una segunda cuestión es la de qué medios de prueba serían admisibles para ello.

Y aunque el Centro Directivo entiende que lo lógico es que el desempeño de funciones directivas por personas que no sean administradores se lleve a cabo en el marco de un contrato laboral de alta dirección, “no existe una exigencia legal al respecto por lo que, en principio, sería suficiente con un contrato con el que, a juicio del órgano gestor, quedasen acreditados los requisitos materiales a que se acababa de hacer referencia”.

Y si existe doble vínculo, a efectos de calcular la retribución, deben computarse de forma simultánea tanto las remuneraciones obtenidas por el ejercicio de funciones directivas propias de la condición de administrador como las resultantes de la existencia de un contrato laboral de alta dirección, reiterándose el criterio favorable que se manifestó en la respuesta a Consulta V2372-10, de 2 de noviembre de 2010, según la cual: “del escrito de consulta resulta que la consultante ejerce en la

entidad como única administradora, remunerada en tal concepto por participaciones en beneficios; además, desempeña, de forma igualmente retribuida, funciones gerenciales y de gestión en general de la actividad empresarial. Entiende este Centro Directivo que unas y otras percepciones constituyen remuneración por ejercicio de funciones directivas, siendo irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas. Siendo esto así, procederá la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio siempre que se cumplan los restantes requisitos del artículo 4.Ocho. Dos y, en particular, dado que no se especifica en el escrito, que todos y cada uno de los integrantes del grupo familiar sean titulares de participaciones en el capital de la entidad”.

IV.3. Compatibilidad entre la percepción de retribuciones en el ejercicio de funciones de dirección y una pensión de jubilación.

Por último, y a pesar de que se trata de una cuestión que actualmente parece pacífica, las Comunidades Autónomas, y la de Galicia en particular, venían negando que pudiera cumplir los requisitos de percibir una retribución por funciones de dirección un sujeto que, además de cobrar las retribuciones pertinentes, percibía una pensión de jubilación.

Esta forma de proceder tenía respaldo en la doctrina de la Dirección General de Tributos, por ejemplo, en la respuesta a Consulta Vinculante de 24 de febrero de 2009, en la que se afirmaba que el perceptor de una pensión de jubilación no puede cumplir, en términos de legalidad, los requisitos de ejercicio que exige el artículo 4, ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, “...y que, si así resulta hecho, implica una actuación contraria al ordenamiento jurídico que no debe tener respaldo a efectos de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio”.

El problema de fondo, de gran trascendencia, no es otro que el de los efectos fiscales de las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Es un debate de gran intensidad. Ciertamente es que el tributo no tiene como finalidad sancionar ilícitos, pero de ello no puede inferirse que sólo se puedan tomar en consideración, a efectos tributarios, hechos o actividades acordes con la regulación de otros sectores del ordenamiento⁴⁶. Y así, por ejemplo, se defiende que las actividades ilícitas que pongan de manifiesto capacidad económica deban tributar, en tanto los demás mecanismos de reacción del ordenamiento (por ejemplo, el comiso de los efectos del delito) no eliminen esa capacidad gravable⁴⁷. Y, cuando nos encontramos, como en el presente caso, ante un beneficio fiscal como es la bonificación en la transmisión de empresa familiar, tampoco deben ser relevantes las consideraciones de legalidad o ilegalidad de los presupuestos de aplicación del beneficio. Siendo el beneficio fiscal una forma de contribuir, tampoco la concurrencia de presupuestos de hecho contrarios a otros sectores del ordenamiento debieran impedir la aplicación de un beneficio fiscal, si se cumplen todos los demás requisitos del mismo. El beneficio fiscal, bajo la forma

46 PUEBLA AGRAMUNT, N., “La causa ilícita como causa *impositionis* (la causa *impositionis* vista desde el tratamiento fiscal de las actividades ilícitas)”, *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros*, op. cit., pag. 317.

47 Si una actividad ilícita proporciona riqueza quien la percibe ostenta una cierta capacidad contributiva; véase FORTE, F., “Sul trattamento fiscale dell’attività illecita”, *Revista di Diritto Finanziario*, vol. II, pag. 121. Véase además FALCON Y TELLA, R., “La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito: SAP Madrid 24 de enero de 1998”, *Quincena Fiscal*, nº7, 1999, pag. 5; CHICO DE LA CAMARA, “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al Derecho español”, *Revista de Estudios Financieros*, CEF, nº 163, 1996, pags. 7 a 10.

de exención total o bonificación, es una forma de exigir el tributo en su modalidad total o parcialmente exenta. Por eso resulta aplicable lo fijado por el artículo 13 de la Ley General Tributaria, que, como dijimos, dispone que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez. Si la bonificación es una modalidad de exigencia de la obligación tributaria, tampoco deberán tenerse en cuenta a la hora de aplicarla las circunstancias que afecten a la validez de los presupuestos de la misma.

El Tribunal Supremo
reconoce que cuando las
retribuciones se perciben
por la actividad como
gerente o director general,
la relación es de carácter
laboral.

No obstante, existe un posicionamiento opuesto a este y que ha sido defendido durante algún tiempo por la Dirección General de Tributos. El mismo era calificado de *postura integradora* y, en sustancia, consistía en que se entendía que el ordenamiento tributario no podría ser ajeno a las circunstancias jurídicas derivadas de otros sectores del ordenamiento. En concreto, a la ilegalidad o ilegitimidad del presupuesto aplicativo de la bonificación.

Esta tesis era asumida por múltiples contestaciones a consultas. Sin hacer referencia al posible comportamiento ilegal de quien ejerce funciones de dirección, percibiendo al mismo tiempo, una pensión de jubilación, la Consulta V0315-09 de 17 de febrero de 2009, señala que “sin embargo, en el escrito de consulta se indica que el causante percibe pensión de jubilación y que la dirección y trabajo efectivo en dicha explotación correspondía desde 30 años antes a uno de los hijos y heredero”, añadiendo que “al no existir por parte del causante ese ejercicio de la actividad habitual, personal y directa que es preciso para la exención en el impuesto patrimonial conforme al artículo 4, Ocho, Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que lo regula, tampoco procederá aplicar la reducción prevista en el artículo 20,2,c) de la Ley 29/1987”.

Según esta perspectiva “integradora”, resultaría incompatible el derecho al disfrute de la exención por el ejercicio de una actividad empresarial o profesional por empresario o profesional con una pensión de jubilación.

Esta voluntad integradora propiciada por la doctrina de la Dirección General de Tributos se mantuvo, incluso, cuando se llegó a admitir la posibilidad de aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las acciones o participaciones de una empresa familiar aun cuando quien realizase funciones de dirección percibiese una pensión de jubilación. Inicialmente el TEAC, en resolución de 14 de diciembre de 2005, entendió que tal compatibilidad sólo era posible en los casos en que, desde el punto de vista del derecho laboral, la percepción de la pensión resultase compatible con el ejercicio de funciones directivas. Para el TEAC, si existe la posibilidad de percibir una pensión y realizar un trabajo adaptado a las circunstancias del pensionista, debe admitirse que se cumple el requisito de percibir una retribución por funciones de dirección.

Pero en el TEAC se fue abriendo paso una postura más proclive a considerar los requisitos fiscales y laborales como compartimentos estancos, de forma que ha de hacerse una consideración separada de la norma tributaria frente a otras de distinta naturaleza. Posicionamiento que no es más que una consecuencia

El beneficio fiscal, bajo la forma de exención total o bonificación, es una forma de exigir el tributo en su modalidad total o parcialmente exenta.

de la mentada indiferencia de la legalidad de los hechos con trascendencia tributaria. A la hora de llevar a cabo su función calificador, la Administración no puede soslayar que calificar es caracterizar hechos y las realidades jurídicas tenidas en cuenta por la ley tributaria lo son. Y ello por la significación puramente fáctica del hecho imponible, en tanto el hecho imponible puede realizarse en su modalidad total o parcialmente exenta⁴⁸.

Así, el TEAC empezó admitiendo que se debía computar el importe de la pensión junto con las demás percepciones, si se reunían los requisitos de que se realizasen, materialmente, funciones de dirección. Así, en la resolución de 23 de noviembre de 2005, dice que “la percepción de una pensión de jubilación podría provocar una irregularidad en el ámbito laboral, lo que no significa que, si se cumplen el resto de los requisitos necesarios, no se tuviera que computar todo lo percibido, cualquiera que sea la fuente, para determinar las rentas de trabajo y el porcentaje que suponen en relación al resto de sus rendimientos por este concepto y por los derivados de actividades profesionales y profesionales...”.

Ello abrió paso a una doctrina del Tribunal Supremo claramente orientada a la citada tesis más proclive a considerar los requisitos fiscales y laborales como compartimentos aislados, haciéndose una consideración separada de la norma tributaria frente a otras de distinta naturaleza. Se entiende así que la norma que regula la bonificación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en relación con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, acoge un criterio estrictamente material. Ello supone que, a la hora de determinar si procede la aplicación de la bonificación, sólo habrá que verificar si concurren los requisitos materiales.

Así, las sentencias de 12 de marzo y de 10 de junio del Tribunal Supremo, trataron de forma directa el problema de la compatibilidad de la percepción de pensiones de jubilación y de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, directamente condicionante de la bonificación en la transmisión de la empresa familiar.

La primera de estas sentencias afirma que no existe “una vinculación entre la exigencia del ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa en el ámbito laboral y fiscal...”, añadiendo que “si concurren los requisitos legales para el disfrute de los beneficios tributarios ello será suficiente para el reconocimiento, constituyendo la percepción de la pensión una cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria, y puede ser que lo indebido sea la pensión, no la reducción”. En una línea similar insiste la sentencia de 10 de junio de 2009.

De modo que la percepción de la pensión comportará las consecuencias jurídicas que correspondan en el terreno laboral o en otros sectores del ordenamiento, pero no puede servir para desvirtuar el hecho que

48 RUIZ TOLEDANO, J.I., *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998, pags. 102 y 103. La independencia de la calificación respecto al nombre que las partes atribuyan al acto, negocio o contrato es una muestra del principio “los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son”, consagrada por el TS en sentencia de 8 de marzo de 1957.

el causante, al tiempo que disfrutaba de tal pensión, ejercía la actividad empresarial de modo habitual, personal y directo. En suma, si se cumplen las demás exigencias materiales previstas, será de aplicación la bonificación fiscal establecida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y el propio Centro Directivo reconoce que esta doctrina jurisprudencial trajo como consecuencia la modificación del criterio sostenido hasta entonces por la Dirección General de Tributos.



