

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071348

DGT: 21-01-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0143/2019

SUMARIO:

IP. Exenciones. ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Participaciones en entidades. *Concepto de bienes afectos.* La aplicación de la reducción exige, como condición sine qua non la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Tal y como ha señalado esta Dirección General, entre otras, en la consulta DGT, de 30-01-2009, n.º V0177/2009 (NFC031839) y ha refrendado la STS, de 16 de julio de 2015, recurso n.º 171/2014 (NFJ059138), la reducción resulta de aplicación de forma proporcional al alcance objetivo de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio -esa proporcionalidad ha de trascender a las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-, de tal manera que el porcentaje de reducción habrá de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate.

Pues bien, en el presente caso, parte del activo de la sociedad está compuesto por el importe líquido obtenido en la venta de un inmovilizado y, en cuanto a la posible afectación a la actividad de este importe, el art. 4.Ocho.Dos Ley 19/1991 (Ley IP) y el art. 6.3 RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.Octavo.Dos Ley IP), remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica.

Tratándose de participaciones en entidades y a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la actividad ejercida por persona física, según el art. 6.3 del Real Decreto, pueden estar afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, afectación que se entenderá existente, conforme señala hoy el art. 29.1 c) Ley 35/2006 (Ley IRPF) cuando esos elementos patrimoniales sean «necesarios» para la obtención de los respectivos rendimientos. Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General: será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que, como es obvio, este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

Por otro lado, y a los exclusivos efectos de determinar si la entidad gestiona o no un patrimonio mobiliario o inmobiliario y en concreto para «determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos», el precepto mencionado establece que no se computen determinados valores y elementos patrimoniales. Entre tales elementos patrimoniales se encontrarían aquellos cuyo precio de adquisición no exceda del importe de los beneficios no distribuidos de la entidad en los términos que fija la Ley, entre los que no se encontrarían, a juicio de esta Dirección General, según se recoge en la contestación a la consulta V0177/2009 los depósitos líquidos en cuentas bancarias. En consecuencia, el importe líquido mantenido por la entidad habrá de considerarse «no afecto» para la consideración o no de la entidad como gestora de un patrimonio.

Finalmente, en cuanto a la interpretación del límite fijado para las reducciones en el art. 22.1 Decreto Leg. 1/2018 de Andalucía (TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos), este Centro Directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el art. 55.2 a) Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.).

PRECEPTOS:

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

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.Octavo.Dos Ley IP), art. 6.

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

DLeg. 1/2018 de Andalucía (TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos), art. 22.

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), art. 55.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es partícipe y consejero delegado en una sociedad a la que le es de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. El padre del consultante es titular también de participaciones en la sociedad, cumpliéndose los requisitos para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el supuesto de que este falleciera y los hijos adquirieran sus participaciones.

La sociedad cuenta con mucha liquidez por la enajenación de un inmovilizado, parte de la cual, se pretende invertir en la financiación de una promoción inmobiliaria en cumplimiento del objeto social de la entidad.

Cuestión planteada:

1) Alcance de la exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2) Interpretación del límite fijado por la normativa autonómica de la Comunidad Autónoma de Andalucía para aplicación de las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Contestación:

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

El artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece la exención en los términos siguientes:

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

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

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

A los efectos previstos en esta letra:

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

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

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

1º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

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

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

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

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

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

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

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

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

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

Para la valoración de las participaciones, el artículo 16 uno de la Ley 19/1991 establece las siguientes reglas:

"Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances."

Por su parte, el artículo 6 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece para la valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención, lo siguiente:

"1. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.º uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la

proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

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

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica.

Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”

Por su parte el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), establece lo siguiente:

“c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

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

La aplicación de la reducción exige, por tanto y como condición "sine qua non" la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Tal y como ha señalado esta Dirección General, entre otras, en la contestación V0177-09 y ha refrendado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 16 de julio de 2015, la reducción resultaría de aplicación de forma proporcional al alcance objetivo de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Esa proporcionalidad ha de trascender a las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Tal y como se señala en contestación

a consulta de 3 de julio de 2001, "(...) atendiendo a razones de lógica y coherencia interna del mecanismo a que hemos hecho referencia, así como de justicia tributaria, el porcentaje de reducción habrá de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, que en el caso del escrito de consulta serían las participaciones en el capital social de las diversas entidades."

En el presente caso, parte del activo de la sociedad está compuesto por el importe líquido obtenido en la venta de un inmovilizado. En cuanto a la posible afectación a la actividad de este importe, el artículo 4. Ocho. dos de la LIP y el artículo 6.3 del RD 1704/1999 remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica. No existe, por tanto, pronunciamiento alguno sobre su efectiva afectación a la actividad económica, cuestión que queda reservada al I.R.P.F. Tratándose de participaciones en entidades y a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la actividad ejercida por persona física, según el artículo 6.3 del Real Decreto, pueden estar afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, afectación que se entenderá existente, conforme señala hoy el artículo 29.1c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando esos elementos patrimoniales sean "necesarios" para la obtención de los respectivos rendimientos. Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que, como es obvio, este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

Por otro lado, y a los exclusivos efectos de determinar si la entidad gestiona o no un patrimonio mobiliario o inmobiliario y en concreto para "determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos", el precepto mencionado establece que no se computen determinados valores y elementos patrimoniales. Entre tales elementos patrimoniales se encontrarían aquellos cuyo precio de adquisición no exceda del importe de los beneficios no distribuidos de la entidad en los términos que fija la Ley, entre los que no se encontrarían, a juicio de esta Dirección General, según se recoge en la contestación a la consulta V0177-99 los depósitos líquidos en cuentas bancarias. En consecuencia, el importe líquido mantenido por la entidad habrá de considerarse "no afecto" para la consideración o no de la entidad como gestora de un patrimonio.

Finalmente, en cuanto a la interpretación del límite fijado para las reducciones en el artículo 22.1 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, este Centro Directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

CONCLUSIONES:

Primera. La reducción prevista en el artículo 20.2 de la LISD resultaría de aplicación de forma proporcional al alcance objetivo de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Segunda. En cuanto a la afectación a la actividad del importe líquido obtenido en la venta de un inmovilizado y que mantiene la entidad en su activo, el artículo 4. Ocho. dos de la LIP y el artículo 6.3 del RD 1704/1999 remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica. Tratándose de participaciones en entidades, pueden estar afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, afectación que se entenderá existente, conforme señala hoy el artículo 29.1c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando esos elementos patrimoniales sean "necesarios" para la obtención de los respectivos rendimientos. Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que, como es obvio, este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.



Tercera: En cuanto a la interpretación del límite fijado para las reducciones por la normativa autonómica andaluza, este Centro Directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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