

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071349

DGT: 28-01-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0174/2019

SUMARIO:

IP. Exenciones. Participaciones en entidades. Concepto de bienes afectos. A los exclusivos efectos de determinar si una 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 art. 4.Ocho Ley 19/1991 (Ley IP) establece que no se computen determinados valores y elementos patrimoniales. Entre tales valores 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 DGT, de 30-01-2009, n.º V0177/2009 (NFC031839), los depósitos líquidos en cuentas bancarias. En consecuencia, el importe líquido mantenido en tesorería por las entidades operativas participadas por una holding habrá de considerarse «no afecto» para la consideración o no de estas entidades como gestoras de un patrimonio, mientras que las inversiones financieras adquiridas con los beneficios no distribuidos obtenidos por el ejercicio de su actividad, se podrán no computar como «no afecto», con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los diez últimos años anteriores, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos establecidos.

Por último, en el supuesto de que cambiara la composición del balance de las sociedades operativas, para determinar si las participaciones en la sociedad están exentas en el Impuesto debe tomarse en consideración según el art. 16 Ley 19/1991 (Ley 19/1991) «el último balance aprobado», que debe entenderse el último balance aprobado dentro del plazo legal para la autoliquidación del Impuesto sobre Patrimonio [Vid., en el mismo sentido, SSTTS, de 14 de febrero de 2013, recurso n.º 65/2011 (NFJ050207) y, de 12 de febrero de 2013, recurso n.º 10/2011 (NFJ050206)].

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:

Los consultantes son titulares de participaciones en una sociedad holding, titular de las participaciones en varias sociedades operativas que desarrollan las actividades económicas. Las sociedades operativas mantienen en su activo un elevado importe de inversiones financieras, adquiridas con los resultados obtenidos en la actividad económica desarrollada, en un periodo superior a 10 años. Las inversiones financieras suponen más del 50% del activo en estas sociedades

Cuestión planteada:

Alcance de la exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

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 (en adelante LIP), 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.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".

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.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."

Del texto del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

En cuanto al acceso a la exención, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, entendiendo cumplidos los requisitos previstos en las letras b) y c) en la entidad holding, habrá que determinar si concurre el requisito previsto en la letra a), es decir, si dicha entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o, por el contrario, realiza una actividad económica. 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 valores 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 en tesorería por las entidades operativas participadas habrá de considerarse "no afecto" para la consideración o no de estas entidades como gestoras de un patrimonio, mientras que las inversiones financieras adquiridas con los beneficios no distribuidos obtenidos por el ejercicio de su actividad, se podrán no computar como "no afecto", con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los diez últimos años anteriores, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos establecidos.

Por lo que se refiere ámbito o alcance objetivo de la exención, habrá que determinar cuáles son los activos afectos a la actividad empresarial, tal y como se prevé en el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP y el artículo 6.3 del RD 1704/1999. Estos preceptos 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 último, en el supuesto de que cambiara la composición del balance de las sociedades operativas, para determinar si las participaciones en la sociedad están exentas en el Impuesto sobre Patrimonio debe tomarse en consideración según el artículo 16 de la LIP "el último balance aprobado", que según se ha establecido en las sentencias del Tribunal Supremo de 12 y 14 de febrero de 2013 es el último balance aprobado dentro del plazo legal para la autoliquidación del Impuesto sobre Patrimonio.

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.