

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074586

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de julio de 2019

Sala 4.^a

R.G. 1485/2016

SUMARIO:**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Participaciones en entidades.**

Concepto de bienes afectos. La remisión que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones efectúa a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en la transmisión de las participaciones en empresas familiares, determina que el importe del beneficio fiscal se vea limitado de acuerdo con el art. 4. Ocho de la Ley Impuesto sobre el Patrimonio. Así esta exención se ha de calcular teniendo en cuenta el 95% -que es el importe de la reducción que fija el art. 20.2.c) de la Ley Impuesto sobre Sucesiones- sobre el valor proporcional de las participaciones determinado en función de los activos de la entidad afectos a la actividad empresarial.

Dicho esto, del tenor literal del art. 27.1 del RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF) la cesión de capitales y los préstamos, no pueden considerarse como elementos patrimoniales afectos. Por tanto, en el presente caso, los inmovilizados financieros, las inversiones financieras temporales y la tesorería procedente de las inversiones de las sociedades no pueden considerarse bienes afectos por establecerse así expresamente en el RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), salvo acreditación expresa del importe requerido para tesorería o financiación que sea racionalmente necesario para el ejercicio de la actividad económica. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP), art. 6.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 29.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 27.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 75.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 5 de octubre de 2015 dictada con objeto reclamación núm. 15/3673/2012 y acumuladas 15/3674/2012, 15/3676/2012, 15/3677/2012, 15/3678/2012 Y 15/3679/2012, interpuestas contra resoluciones desestimatorias de recursos de reposición formulados contra las liquidaciones dictadas por la titular de la Oficina Liquidadora de Santiago de Compostela de la Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia. Expediente 2008/15/023/00613 Impuesto sobre Sucesiones, sucesión de Don **Ax...CL**, fallecido el 10 de febrero de 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 4 de agosto de 2008 se presentó ante la Oficina Liquidadora de Santiago de Compostela de la Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia, las pertinentes declaraciones a los efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado por herencia de Don **Ax...CL**, fallecido el día 10 de febrero de 2008.

En dichas autoliquidaciones, además de la reducción por parentesco, se aplicó la reducción de la base imponible por participación en entidades familiares para determinar la deuda tributaria a ingresar.

Segundo.

Incoación de expediente de comprobación de valores y práctica de liquidaciones. Atendidas parcialmente las alegaciones formuladas, la Oficina Liquidadora concluyó el expediente de comprobación de valores mediante informe emitido con fecha 18 de enero de 2012 por el facultativo de la Inspección Tributaria, y practicó, con carácter de provisionales, las liquidaciones tal y como consta en el expediente.

De las citadas liquidaciones resulta, entre otros y por lo que aquí interesa, lo siguiente:

De acuerdo con el balance consolidado del **Grupo W** de 2007, el más próximo a la fecha de devengo, dentro del valor total de activos del Grupo, existen activos que no son necesarios para el desarrollo de la actividad productiva de la empresa por un importe de 30.753.515 euros, cantidad que representa un 5,15% del patrimonio neto contable ajustado de la entidad. El beneficio fiscal solicitado por los sujetos pasivos, reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones por acciones de una sociedad familiar, no puede aplicarse sobre el valor de los activos no afectos, por lo que la reducción girará sobre el restante valor de las acciones de **W** integradas en el haber hereditario.

De acuerdo con los balances de **Q** y de **K**, sociedad participada al 100 % por **Q**, al 31 de diciembre de 2007, el más próximo a la fecha de devengo, dentro del valor total de activos de ambas sociedades, existen activos que no son necesarios para el desarrollo de la actividad productiva de la empresa por un importe de 2.202.595,35 euros, cantidad que representan un 24,10 % del patrimonio neto contable ajustado de la entidad. Estos activos no afectos a la explotación económica son los siguientes: Inmovilizaciones financieras, inversiones financieras temporales y tesorería procedente de ingresos financieros. El beneficio fiscal solicitado por los sujetos pasivos, no puede aplicarse sobre el valor de los activos no afectos, por lo que la reducción girará sobre el restante valor de las acciones de **Q** integradas en el haber hereditario.

Tercero.

Tras desestimación de recursos de reposición, se estimaron parcialmente las reclamaciones económico-administrativas interpuestas el 1 de junio de 2012, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que con fecha 5 de octubre de 2015, resolvió acumuladamente, en pleno y primera instancia, resaltando a los efectos del presente recurso de alzada:

FD. IV. "Respecto a la a la determinación de los activos no afectos (..) la remisión que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones efectúa a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en la transmisión de las participaciones en empresas familiares, determina que el importe del beneficio fiscal se vea limitado de acuerdo con el artículo 4. Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, calculándose el 95% (que es el importe de la reducción que fija el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto. sobre Sucesiones) sobre el valor proporcional de las participaciones determinado en función de los activos de la entidad afectos a la actividad empresarial. (..)"

FD. V. "(...) No resulta del expediente, a juicio de este Tribunal, acreditación de la nota de necesidad para la obtención de los rendimientos sobre los elementos patrimoniales que se excluyen de la consideración de afectos por parte de la Administración Tributaria. Dicho de otra manera, no queda demostrada la afectación a la actividad económica de "**W**" y de "**Q**" de aquellos activos excluidos por la Administración tributaria.

Dicha resolución fue notificada el 12 de noviembre de 2015.

Quinto.

El día 22/01/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 10/12/2015 contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 5 de octubre de 2015 dictada con objeto reclamación núm. 15/3673/2012 y acumuladas 15/3674/2012, 15/3676/2012, 15/3677/2012, 15/3678/2012 y 15/3679/2012, interpuestas contra resoluciones desestimatorias de recursos de reposición formulados contra las liquidaciones provisionales dictadas por la Oficina Liquidadora de Santiago de Compostela de la Consellería de

Facenda de la Xunta de Galicia. Expediente 2008/15/023/00613 Impuesto sobre Sucesiones, sucesión de Don **Ax...CL**, fallecido el 10 de febrero de 2008. El objeto alegado es en síntesis:

* Con carácter principal, si la exclusión del valor de los activos no afectos a la actividad empresarial de **W** y **Q** que establece la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, se extiende, o no, a la aplicación de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, dada la remisión que la Ley de este impuesto hace a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio.

* Con carácter subsidiario, los activos que las liquidaciones impugnadas señalan como activos no afectos (inmovilizado financiero e inversiones financieras temporales), no merecen tal calificación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Aplicación y alcance de la reducción del artículo 20.2 c) de la ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tercero.

El artículo 20.2 c) de la ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dice:

"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."

El apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 establece que:

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

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

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 económica 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."

Es cuestión a analizar por tanto la remisión normativa que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones hace a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. En concreto la cuestión controvertida es si el objetivo de la remisión es únicamente determinar las sociedades a las cuales es aplicable el beneficio fiscal, como entienden los recurrentes, o por el contrario si se trata de una remisión que implica la extrapolación al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones de la limitación a la exención existente para el Impuesto sobre el Patrimonio, como sostiene la resolución impugnada y que por ello se hayan de considerar objeto de la exención sólo los bienes afectos.

Pues bien este Tribunal Central mantiene el criterio sostenido en resoluciones anteriores (RG 4016/2008, RG 4195/2008 o RG 3212/2008). La remisión que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones efectúa a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en la transmisión de las participaciones en empresas familiares, determina que el importe del beneficio fiscal se vea limitado de acuerdo con el artículo 4. Ocho de la Ley Impuesto sobre el Patrimonio. Así esta exención se ha de calcular teniendo en cuenta el 95% (que es el importe de la reducción que fija el artículo 20.2.c) de la Ley Impuesto sobre Sucesiones) sobre el valor proporcional de las participaciones determinado en función de los activos de la entidad afectos a la actividad empresarial. Este criterio es confirmado por sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 (Rec. cas. unificación doctrina 171/2014) considerando la Sala que:

"debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones el principio de proporcionalidad presente en el Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, la exención se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de la actividad, y atender al objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal, cual es favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación."

Cuarto.

A continuación es procedente resolver sobre la calificación de activos afectos dada por la Administración.

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 se remite a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto al artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el citado precepto regulador del impuesto personal, se establece que:

"l. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros."

El Tribunal Supremo en Sentencia 2747/2017 recurso de casación 2054/2016 con ocasión de la calificación de una sociedad como patrimonial o no, se ciñe al sentido literal del citado precepto al decir en su Fundamento de Derecho Cuarto que:

La Sala entiende que, en efecto, conforme a la doctrina indicada y el tenor literal del art. 27.1 del TRLIRPF la cesión de capitales y los préstamos, no pueden considerarse como elementos patrimoniales afectos.

Por tanto en el presente caso los inmovilizados financieros, las inversiones financieras temporales y la tesorería procedente de las inversiones de las sociedades referidas en Antecedentes no pueden considerarse bienes afectos por establecerse así expresamente en el TRLIRPF, salvo acreditación expresa del importe requerido para tesorería o financiación que sea racionalmente necesario para el ejercicio de la actividad económica.

Quinto.

Por último es cuestión alegada de forma subsidiaria, la aplicación al caso del artículo 75.1) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de tal manera que no se computarán como valores ni como bienes no afectos a actividades empresariales, y, por tanto, se reputarán afectos aquellos elementos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por **W** y **Q** siempre que provengan de la realización de actividades empresariales, con el límite de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez anteriores.

Pues bien sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia 2747/2017 recurso de casación 2054/2016 acerca de si el mencionado precepto impera sobre el artículo 27.1.c) del TRLIRPF. Se trata, de un conflicto de normas ya que el TRLIS dice:

"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".

Para el Tribunal Supremo conforme a Fundamento de Derecho Quinto de la mencionada Sentencia:

(...) podemos añadir, a los meros efectos argumentativos, que no cabe dudar acerca de la preferencia del artículo 27.1.c) del TRLIS, en cuanto a la exclusión taxativa e incondicional que declara en relación con la cesión de capitales a terceros de la condición de elementos patrimoniales afectos, sobre la regla contenida en el artículo 61.1.a), 2º, que atiende a una hipótesis diferente, la de los activos adquiridos por un "...precio de adquisición (que) 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". La aplicación de esta norma exigiría, de entrada, la prueba determinante, a cargo de quien la invoca, aquí no producida, relativa al precio de adquisición, la existencia de beneficios no distribuidos, su origen en actividades económicas, todo ello sujeto a límites cuantitativos y temporales que es preciso acreditar para que la norma se aplique, siempre que no se sean activos ya excluidos de la afectación por la norma, como los resultantes de la aplicación del repetido artículo 27.1.c)."

Así este Tribunal Central siguiendo la interpretación dada por el Tribunal Supremo al articulado alegado del TRLIS, ha de decir que este no es contradictorio con el art. 27.1.c) del TRLIRPF, sino que no es aplicable al presente caso porque su inciso final señala de una forma taxativa que: "...En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros". Por todo ello por imposición taxativa del TRLIRPF, no hemos de entrar a valorar si es de

aplicación o no lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades, sino que directamente por la categoría de activos del presente caso éstos no pueden considerarse bienes afectos en términos del artículo 27.1.c) del TRLIRPF.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.