

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 03-12-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2349/2025

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones. Fusión por absorción. El caso se refiere a un grupo familiar de sociedades cuyo núcleo es la entidad A, participada por varios miembros de una misma familia. Todas estas sociedades forman parte de un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal. La primera operación de fusión por absorción puede acogerse al régimen especial, siempre que se realice conforme a la normativa mercantil aplicable y cumpla los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En particular, la entidad A absorberá a sociedades íntegramente participadas, directa o indirectamente. Por tanto, la fusión podría beneficiarse del régimen de neutralidad fiscal, no se integrarán rentas en la base imponible de las entidades transmitentes y los activos transmitidos mantendrán su valor fiscal y su fecha de adquisición. **Escisiones. Escisión total no proporcional.** Este tipo de escisión implica que los socios no reciben participaciones en proporción exacta a su participación previa y cada socio obtiene participaciones en una sociedad distinta. Para que este tipo de operación pueda acogerse al régimen especial, la ley exige que cada patrimonio transmitido constituya una "rama de actividad". Pero la Administración Tributaria no se puede identificar claramente la existencia de cinco ramas de actividad diferenciadas. Solo existirían tres bloques de actividad distintos. Por ello, se concluye que la escisión total planteada no puede acogerse al régimen fiscal especial de neutralidad, al no acreditarse la existencia de varias ramas de actividad en el sentido exigido por la ley.

IP. Exenciones. Participaciones en entidades. La normativa establece tres requisitos principales. La sociedad no debe tener como actividad principal la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario. En el caso de sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles, solo se considerará actividad económica cuando exista al menos un empleado con contrato laboral a jornada completa dedicado a la gestión. En este caso, la entidad desarrolla actividades empresariales reales (promoción, construcción, transporte, etc.), y en el caso del arrendamiento de inmuebles, se ha de disponer de al menos de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa dedicada a la gestión de dicha actividad. Además, el contribuyente debe poseer al menos el 5% del capital de forma individual, o el 20% conjuntamente con su grupo familiar. Y el socio debe ejercer funciones efectivas de dirección, y percibir por ellas una remuneración superior al 50% de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y actividades económicas. Por tanto, si se cumplen los requisitos podrá aplicarse la exención.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, PF4, junto con sus familiares PF2, PF3, PF1, PF5, PF6, PF7, PF8 y PF9 son dueños del pleno dominio del 45% de las participaciones de la entidad A, como entidad matriz del grupo familiar. PF1, PF2, PF3, PF4 y PF5 son hermanos entre sí. PF6, PF7 y PF8 son hijos de PF1. Por último, PF9 es el cónyuge de PF2.

Además, PF1, PF2, PF3, PF4, PF5, PF6, PF7, PF8 y PF9 son herederos del restante 55% de las participaciones de dicha entidad A, de las que eran dueños sus ascendientes, PF10 y PF11, hoy ambos fallecidos.

El resto de entidades del grupo familiar, que tributan en régimen consolidado, son propiedad, según los correspondientes libros registros de socios, de las personas y entidades que enumero a continuación.

La citada entidad A es la socia única de:

- Las entidades B, C y D, todas ellas sociedades limitadas.

- Y de la entidad E, sociedad anónima unipersonal; que a su vez es también socia única de la entidad F, sociedad limitada.

Síguenos en...



La actividad de la entidad A es dirigir y gestionar la participación de la sociedad en el capital de las restantes cinco entidades, disponiendo de medios personales y materiales.

Los objetos sociales de las entidades son los siguientes:

A.- La adquisición, promoción, construcción, tenencia, arrendamiento y enajenación de bienes inmuebles, si ejercer en ningún caso la intermediación.

Adquisición, tenencia, administración, cesión y disposición de cualquier forma de acciones, participaciones, obligaciones, pagarés, letras de cambio y cualesquiera otros valores mobiliarios y participaciones en otras sociedades y en general, instrumentos financieros de cualquier clase, por cuenta propia y sin ejercer la intermediación.

Prestación de servicios de administración y gerencia de sociedades, coordinación, mantenimiento y optimización de los recursos de las sociedades en la que esta sociedad participe y asesoramiento económico, fiscal y técnico. Realización de actividades de agencia de seguros, como actividades de promoción asesoramiento preparatorio de la formación de contratos de seguros privados entre personas físicas o jurídicas y entidades aseguradoras como expreso sometimiento a la legislación específica de mediación de seguros privados.

B.- La promoción y construcción de obras, tanto propias como para terceros, y sean éstas públicas o privadas, y en especial, la redacción de proyectos y elaboración de estudios, construcción, decoración, arrendamiento y venta de edificaciones, libres y de protección oficial, así como la adquisición de terrenos y fincas, su parcelación y urbanización, arrendamiento y venta de las mismas, allanamientos, desmontes y construcciones de toda clase.

C.- Actividades inmobiliarias.

D.- Establecimiento, explotación y gestión de campings y la realización de actividades de ocio relacionadas con la naturaleza.

E.- Construcción y promoción de viviendas. Transporte por carretera de toda clase de mercancías, tanto por cuenta propia como para otras empresas, sea con vehículos propios de la sociedad como con vehículos cedidos por terceros.

F.- La adquisición, tenencia, enajenación y administración de inmuebles, muebles y valores mobiliarios, acciones y participaciones, sin ejercer la intermediación. La construcción, adquisición, uso, arrendamiento, venta de bienes y promoción de viviendas de todas clases y categorías. Adquisición de terrenos, su urbanización y parcelaciones. Uso, arrendamiento y venta de edificios por pisos o viviendas y la realización de contratas. Transporte por carretera de toda clase de mercancías.

Se desea realizar esta operación de reestructuración: las personas físicas, titulares de la totalidad de las participaciones de la entidad A, están interesados en que ésta absorba la totalidad de las participaciones y acciones del resto de entidades descritas del grupo consolidado, B a F, ambas inclusive, procediendo a continuación a escindir dicha sociedad absorbente, como única entidad resultante del proceso de fusión por absorción, y en función de las diferentes ramas de actividad de las sociedades absorbidas, en cinco sociedades de nueva creación, G a K, ambas inclusive, una por cada uno de los hermanos, y sus familiares, por consanguinidad o afinidad (los tres hijos de PF1, en la nueva sociedad G; y el cónyuge de PF2, en la nueva sociedad H) cuyas cinco sociedades de nueva creación dispondrán igualmente de medios materiales y personales para el desarrollo de los que serán sus diferentes objetos sociales.

Síguenos en...



Los motivos económicos que animan a los consultantes a la reestructuración expuesta son:

- Permitir a cada uno de los consultantes centrar su actual participación en la entidad A en su propia entidad, con la finalidad de que cada una gestione el patrimonio de cada consultante de forma independiente, permitiendo la planificación y la toma de decisiones relativas a la gestión del patrimonio de cada una de ellas.
- Facilitar la gestión eficaz del patrimonio escindido de tal manera que cada una de ellas pueda afrontar y tomar decisiones de gestión económica e inversiones de forma individualizada e independiente, conforme a su diferente objeto social y bajo el marco y amparo de una estructura empresarial profesional.

Todos los consultantes realizarán labores de dirección y gestión en las sociedades en que se escindan las ramas de actividad de la entidad A en las de nueva creación y diferente objeto social de cada uno de ellos. En las sociedades de nueva creación tendrán por ello una retribución como administradores.

Cuestión planteada:

1. Si la operación de fusión por absorción, por la que la entidad A absorbe en su totalidad a las entidades B a F, ambas inclusive, para a continuación escindir sus ramas de actividad en cinco sociedades de nueva creación, G a K, ambas inclusive, con distintos objetos sociales, puede acogerse, en las condiciones expuestas en la consulta, al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. Si las participaciones que poseerían los consultantes en sus respectivas sociedades de nueva creación, G a K, ambas inclusive, fruto de la escisión de la sociedad absorbente, A, se encontrarían exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio teniendo en cuenta que cada uno de ellos percibirá de su sociedad G a K, más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Contestación:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En primer lugar, se quiere llevar a cabo un proceso de reestructuración que consta de dos fases. Al respecto, cabe traer a colación el artículo 17, apartados 3 y 4, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), de acuerdo con el cual:

“3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) (...).

Síguenos en...



b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

c) (...)

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

e) (...)

f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley”.

Por tanto, con arreglo a lo anterior, no se integrarán en la base imponible de las sociedades ni de los socios, las plusvalías asociadas a los elementos transmitidos con ocasión de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, salvo en aquellos supuestos en los que no resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

En este sentido, el Capítulo VII del Título VII de la LIS, regula el régimen de neutralidad fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

De acuerdo con el escrito de consulta, la primera de las operaciones proyectadas consistiría en una fusión en la que la entidad A absorbería a las entidades B, C, D, E y F, todas ellas íntegramente participadas, directa o indirectamente, por la primera.

Respecto a la operación de fusión por absorción planteada, el artículo 76.1 de la LIS establece que:

“1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

(...)

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social”.

Síguenos en...



En el ámbito mercantil, los artículos 33 y siguientes del libro primero del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, establecen el concepto y requisitos de las operaciones de fusión. En particular, el Real Decreto-ley 5/2023 regula, en el marco de las fusiones especiales, en su artículo 53, la absorción de sociedad íntegramente participada.

En el escrito de la consulta se indica que la entidad A va a absorber a las entidades B, C, D y F, íntegramente participadas, directa o indirectamente, por la primera. Se trata, por tanto, de una operación de reestructuración en la que todas las sociedades participantes en la fusión están íntegramente participadas por la misma entidad al 100% ya sea de forma directa o indirecta, teniendo en cuenta, en este último caso, que las sociedades a través de las cuales se posee la participación indirecta participan asimismo en el proceso de fusión. En este caso, de aplicarse el artículo 53 del Real Decreto-ley 5/2023, dicha operación de fusión tendrá cabida en el régimen de neutralidad fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS.

Por lo tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Real Decreto-ley 5/2023, y cumple además lo dispuesto en el artículo 76.1 de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la mencionada Ley en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo.

Por otro lado, el artículo 77 de la LIS que regula el régimen de las rentas derivadas de la transmisión, señala:

“1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en el territorio español de bienes y derechos en él situados.

(...)”.

En cuanto a la valoración de los bienes y derechos adquiridos por parte de la sociedad A, el artículo 78 de la LIS establece que:

“1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

(...)”.

La aplicación del régimen de neutralidad fiscal determinará, en aplicación del artículo 77 de la LIS, la no integración, en las entidades transmitentes, de las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la operación de fusión. Igualmente, en el ámbito de la entidad adquirente, se mantendrán, a efectos fiscales, los valores y la antigüedad que tenían en la entidad transmitente los elementos patrimoniales recibidos con ocasión de la fusión, tal y como señala el artículo 78 de la LIS.

En segundo lugar, se pretende llevar a cabo una escisión total no proporcional de la entidad A, como única entidad resultante del proceso de fusión por absorción, en cinco sociedades de nueva creación, G, H, I, J y K, una por cada uno de los hermanos (PF1, PF2, PF3, PF4 y PF5), y sus familiares, por consanguinidad o afinidad (los tres hijos de PF1, en la nueva sociedad G; y el cónyuge de PF2, en la nueva sociedad H).

Al respecto, el artículo 76.2.1º.a) de la LIS define la escisión total como aquella operación por la cual “una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad”.

En el ámbito mercantil, los artículos 58 y siguientes del mencionado Real Decreto-ley 5/2023, establecen, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión. Concretamente, el artículo 59 del citado Real Decreto-ley define el concepto de escisión total señalando que “se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde y, en su caso, cuando sea conveniente para ajustar el tipo de canje, los socios podrán recibir, además, una compensación en dinero que no exceda del diez por ciento del valor nominal de las acciones, de las participaciones o del valor contable de las cuotas atribuidas”.

En consecuencia, si la operación a que se refiere el escrito de consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 5/2023, cumpliría, en principio, las condiciones establecidas en la LIS para ser considerada como una operación de escisión total a que se refiere el artículo 76.2.1.º a) de la LIS.

No obstante, el artículo 76.2.2.º de la LIS señala que “en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad”.

En el caso concreto planteado, dado que los socios de la entidad escindida (entidad A) recibirán participaciones de las sociedades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la existente en aquélla, la operación se califica como escisión total no proporcional, por lo que se exige, en el ámbito fiscal, que los patrimonios escindidos configuren cada uno de ellos, por sí mismos, una rama de actividad.

En este sentido, el artículo 76.4 de la LIS establece que:

“4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

Así pues, sólo aquellas operaciones de escisión total en la que los patrimonios segregados permitan por sí mismos el desarrollo de explotaciones económicas en sede de las entidades adquirentes, constituyendo tantas ramas de actividad como bloques de patrimonios segregados, podrán disfrutar del régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad”, de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también, previamente, en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino o naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

En definitiva, el concepto de "rama de actividad" requiere determinar la existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, perfectamente identificado en sede de la entidad transmitente y que, desde el punto de vista organizativo, forme un conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde un punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

De los datos aportados en el escrito de consulta se desprende que la entidad A se plantea escindir la sociedad resultante de la absorción en diferentes entidades de nueva creación G, H, I, J y K. En este sentido, y sin perjuicio de que ambas operaciones de fusión seguida de una operación de escisión parcial, pudieran considerarse como operaciones concatenadas en las que la fusión sería una operación meramente preparatoria de la escisión, cuestión que este Centro Directivo no entra a valorar, hay que señalar que de los datos de la consulta no cabe identificar la existencia de varias ramas de actividad diferenciadas en los términos del artículo 76.4 de la LIS, anteriormente reproducido, sino que parece que se van a escindir tan sólo tres bloques constitutivos de tres actividades distintas. A mayor abundamiento, se desconoce si se disponen de los medios materiales y humanos para el desarrollo de las mismas en los términos anteriormente señalados.

En efecto, el hecho de que la entidad A se escinda en cinco sociedades de nueva creación, G, H, I, J y K, una por cada uno de los hermanos (PF1, PF2, PF3, PF4 y PF5), y sus familiares, por consanguinidad o afinidad (los tres hijos de PF1, en la nueva sociedad G; y el cónyuge de PF2, en la nueva sociedad H) no implica per se la existencia de cinco organizaciones de medios materiales y personales diferenciadas, necesarias para que dichos bloques patrimoniales se consideren integrantes de cinco ramas de actividad.

No obstante, la existencia de varias ramas de actividad, en sede de la entidad A, que determine la existencia de varias explotaciones que requieran de una gestión y organización diferenciadas son cuestiones de hecho que el contribuyente podrá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

En consecuencia, en la medida en que los elementos patrimoniales transmitidos no constituyen ramas de actividad diferenciadas, en el sentido señalado en el artículo 76.4 de la LIS, la operación de escisión total planteada no podrá acogerse al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

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:

" Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos del impuesto:

(...)

Síguenos en...



Ocho.

Uno. (...)

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 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.

Síguenos en...



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 lo tanto, para que los consultantes puedan aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones de las que serán titulares tras la operación de restructuración, esto es, las participaciones en las entidades G a K, se deben cumplir las condiciones previstas en las letras a), b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

En primer lugar, en relación con el requisito previsto en la letra a), esto es, si una entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o si, por el contrario, realiza una actividad económica, la LIP se remite pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante IRPF– para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella. En este sentido, aquellas entidades que se dediquen al arrendamiento de bienes inmuebles, solo se entenderá que la actividad que realizan es una actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, si cumple con el requisito previsto en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio –en adelante LIRPF–, que establece lo siguiente:

“Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

(...)

Síguenos en...



2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

Como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V0638-13, de 1 de marzo de 2013; V0953-17, de 17 de abril de 2017; V2513-18, de 18 de septiembre de 2018; por todas) para que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, debe tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa; estos requisitos sólo se entenderán cumplidos si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa.

En segundo lugar, en el presente caso, se entendería cumplido el requisito de participación previsto en la letra b) del citado artículo, ya que, según se desprende de la información facilitada, los consultantes tendrían la titularidad conjunta con su grupo de parentesco de la totalidad de las participaciones de sus respectivas entidades.

Finalmente, en relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) referente a las “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”, según el escrito de consulta los consultantes ejercerán estas funciones en sus respectivas sociedades de nueva creación mediante el cargo de administrador, percibiendo por ello una retribución que representará más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos del empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Con relación a las funciones de dirección, si bien el cargo de administrador que ostentará el consultante es uno de los enunciados en el listado previsto en el párrafo 2 del art.5.1.d) del RD 1704/1999, debe recordarse que este listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección, como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1353-13, de 19 de abril de 2013, V1155-14, de 28 de abril de 2014 y V4736-16, de 10 de noviembre de 2016, entre otras). En consecuencia, y como ha señalado el Tribunal Supremo al recoger la doctrina de este centro directivo en STS, Sala de lo Contencioso, de 18 de enero de 2016 (ROJ: STS 15/2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015, FJ 5º), lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. La apreciación de esta última cuestión por tratarse de una cuestión fáctica, corresponderá a la Administración tributaria gestora competente.

Por lo tanto, en el presente caso, se entendería este último requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho. Dos de la LIP, siempre que las funciones desempeñadas por los consultantes sean efectivamente funciones de dirección en sus respectivas entidades.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos y circunstancias no mencionados, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de los hechos y circunstancias previos, simultáneos y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

