

NUM-CONSULTA: V0002-19

ÓRGANO: SECRETARÍA GENERAL TÉCNICA Y DEL PATRIMONIO

FECHA DE SALIDA: 22.07.2019

NORMATIVA:

Artículo 7.Cuatro del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio (en adelante TRTCG).

DESCRIPCIÓN-HECHOS:

El consultante manifiesta que es titular de la plena propiedad de las participaciones de una empresa familiar a las que les resulta de aplicación la exención del apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP). En el supuesto caso de fallecimiento del mismo, éste desea confirmar si en la transmisión de dichas participaciones a sus herederos, les resultaría de aplicación la reducción regulada en el artículo 7.Cuatro (Reducción por adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades) del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio (en adelante TRTCG).

CUESTIÓN FORMULADA:

Primera: Si en el momento del fallecimiento del consultante existiesen tanto activos afectos como otros no afectos a las actividades económicas de la entidad, se desea conocer si la reducción del artículo 7.Cuatro del TRTCG resultaría aplicable a la proporción de participaciones que sí cumplen los requisitos del apartado 8 del artículo 4 de la LIP.

Segunda: En la medida en que haya una proporción de participaciones a las que no se le aplique la reducción del artículo 7.Cuatro del TRTCG, debido a la existencia de activos no afectos a las actividades económicas de la entidad, se desea confirmar si los herederos pueden transmitir dichos activos no afectos a

su patrimonio personal sin incumplir el requisito de mantenimiento regulado en la letra d) del artículo 7.Cuatro del TRTCG. El consultante plantea que la transmisión de los activos no afectos al patrimonio personal de los herederos podría ejecutarse de dos formas: Mediante una distribución de prima de emisión o reducción de acciones con cargo al activo no afecto o, mediante la entrega a los herederos de los propios activos no afectos a cambio de la parte proporcional de sus participaciones, para su posterior amortización. Apunta el consultante que ambas alternativas podrían realizarse mediante la transmisión a los socios herederos de los propios activos no afectos, mediante el reparto de la liquidez generada en la desinversión de los mismos o mediante un importe dinerario igual al valor de los mismos en caso de que dichos activos sean ilíquidos. En este último caso, matiza el consultante que el valor de mercado de los activos no afectos ilíquidos no superaría el 2% del valor de adquisición sobre el que se practicaría la reducción.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

En virtud de las competencias atribuidas por el apartado 2.3 del artículo 5 del Decreto 30/2017, de 30 de marzo, por el que se establece la estructura orgánica de la Consellería de Facenda, le indico que su consulta está relacionada con las siguientes disposiciones legales:

1. Artículo 7.Dos del TRTCG. Normas comunes a las reducciones de carácter objetivo.

“1. Las reducciones contempladas en este artículo no se aplicarán de oficio, habiendo de solicitarse por el sujeto pasivo/contribuyente conforme a lo establecido en el artículo 23 de la presente ley.

2. El porcentaje de reducción se aplicará sobre el resultado de deducir del valor del bien o derecho el importe de las cargas y gravámenes que contempla el artículo 12 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, así como la parte proporcional del importe de las deudas y gastos que sean deducibles de acuerdo con los artículos 13 y 14 de la misma ley, siempre que estos últimos se hubieran tenido en cuenta en la fijación de la base imponible individual del causahabiente.

3. *El causahabiente no podrá hacer, en los periodos de mantenimiento establecidos en cada reducción, actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una aminoración sustancial del valor de adquisición.”*

2. Artículo 7.Cuatro del TRTCG. Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades.

“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos, se practicará una reducción del 99% del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que el centro principal de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre situado en Galicia y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.

b) Que a la fecha de devengo del impuesto a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les fuese de aplicación la exención regulada en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser:

b.1) Con carácter general, del 50% como mínimo, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción.

b.2) Del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado del fallecido, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción, cuando se trate de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión de acuerdo con lo dispuesto

en el artículo 108 del Real decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

En caso de que tan sólo se tenga derecho parcial a la exención regulada en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, también será de aplicación, en la misma proporción, esta reducción.

c) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.

d) Que la persona adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto de acuerdo con lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

e) Que la empresa individual o la entidad haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.”

3. Artículo 4 de la LIP. Bienes y derechos exentos.

“Estarán exentos de este impuesto:

(...)

Ocho.

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.

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:

1.º 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.

2.º 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 uno 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.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.”

4. Artículo 23 del TRTCG. Beneficios fiscales no aplicables de oficio.

“Uno. Los beneficios fiscales que dependan del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al devengo no se aplicarán de oficio, habiendo de solicitarse expresamente por el contribuyente en el periodo reglamentario de presentación de la declaración del impuesto, practicándose dichos beneficios fiscales en la correspondiente autoliquidación.

En el caso de declaración extemporánea sin requerimiento previo, la solicitud deberá realizarse en la presentación de la declaración, practicándose dichos beneficios fiscales en la correspondiente autoliquidación.

En el supuesto de que en la autoliquidación presentada no se hubiesen aplicado los citados beneficios fiscales, no podrá rectificarse con posterioridad en cuanto a la aplicación del beneficio fiscal, salvo que la solicitud de rectificación se hubiese presentado en el periodo reglamentario de declaración.

La ausencia de solicitud del beneficio fiscal dentro del plazo reglamentario de declaración o su no aplicación en la autoliquidación se entenderá como una renuncia a la aplicación del mismo.

Dos. En caso de incumplimiento de los requisitos que hayan de cumplirse con posterioridad al devengo del impuesto, deberá ingresarse la cantidad derivada del beneficio fiscal junto con los intereses de demora. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá practicar la correspondiente autoliquidación y presentarla en el plazo señalado en la norma que regula el beneficio fiscal, a computar desde el momento en que se incumplieran los requisitos. Cuando la norma que regula el beneficio fiscal no establezca un plazo, el ingreso y presentación de la autoliquidación se hará dentro del plazo reglamentario de declaración establecido en las normas reguladoras de cada tributo.”

Con base en las disposiciones citadas, y acerca de la consulta formulada le informo que:

El consultante se refiere a las que denomina “regla de la proporcionalidad” y “requisito del mantenimiento”. Por “regla de proporcionalidad” alude a la redacción del segundo párrafo del apartado b.2) del punto Cuarto del artículo 7 del TRTCG, cuando señala que *“En caso de que tan sólo se tenga derecho parcial a la exención regulada en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, también será de aplicación, en la misma proporción, esta reducción”*.

Efectivamente, cuando nos referimos a la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades, hay que distinguir dos fases o etapas en su aplicación: la que podemos denominar aplicación o “entrada” en el beneficio fiscal, que vendrá determinada por el cumplimiento o no de los requisitos establecidos para ello en el precepto. Si no se cumplen dichos requisitos, el bien no será objeto de ningún tipo de reducción. Por el contrario, si se cumplen los requisitos, el bien podrá ser objeto de reducción, sin embargo dicha reducción puede no afectar al 100% del valor de dicho bien, sino que puede referirse a un porcentaje inferior. Este porcentaje

vendrá determinado por la proporción a que se refiere el apartado 8 del artículo 4 de la LIP: *“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”*. Esta regla está en consonancia con la finalidad del beneficio fiscal que no es otra que favorecer la transmisión de los elementos necesarios para el ejercicio de una actividad económica.

En el supuesto de que sea aplicable el beneficio fiscal en el porcentaje correspondiente, la norma también exige un requisito posterior al que el consultante denomina “requisito del mantenimiento”, regulado en el apartado d) del artículo 7.Cuatro del TRTCG: *“Que la persona adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto de acuerdo con lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia”*. Este requisito de mantenimiento es precisado por el apartado 3 del punto Dos del artículo 7 referido a las normas comunes, en el que señala que *“El causahabiente no podrá hacer, en los periodos de mantenimiento establecidos en cada reducción, actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición”*.

El consultante pregunta si este requisito de mantenimiento afecta a todo el valor del bien o sólo a la parte del valor resultante de la aplicación del porcentaje a que se refiere el apartado 8 del artículo 4 de la LIP. Una interpretación conjunta de ambos preceptos y teniendo en cuenta el espíritu y finalidad de la norma, nos debe llevar a la conclusión de que el requisito de mantenimiento del valor afecta sólo a la parte que ha sido objeto del beneficio fiscal. La obligación de mantenimiento del valor es un requisito asociado al disfrute del beneficio fiscal, por lo que sólo puede ser exigido del valor sobre el que se aplica el porcentaje de reducción. Una vez fijado el valor resultante de aplicar al valor total del bien el porcentaje a que se refiere el apartado 8 del artículo 4 de la LIP, dicho valor

funciona como mínimo a mantener en el plazo de 5 años a que se refiere la norma.

Una vez establecido lo anterior, el consultante pregunta sobre si determinadas operaciones que describe son incompatibles con el requisito de mantenimiento. A estos efectos es preciso señalar que el apartado 3 del punto Dos del artículo 7 referido a las normas comunes, señala que *“El causahabiente no podrá hacer, en los periodos de mantenimiento establecidos en cada reducción, actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición”*, por lo que no prohíbe ninguna operación societaria en concreto, sino que lo que prohíbe es que dicha operación societaria de lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición. Por lo tanto las operaciones societarias propuesta serían aptas siempre que esa minoración no se produzca, es decir, si tras la operación societaria, el valor de la entidad no es inferior al valor de adquisición de la empresa después de aplicar el porcentaje de afectación. Para ello es indiferente si se trata de la enajenación de activos afectos o no, siempre que se mantenga el valor. En el caso de activos no afectos, en principio el valor no se verá afectado ya que el valor de dicho activo no ha sido objeto de reducción; en el caso de activos afectos, en principio el valor a mantener se verá afectado, a salvo de otras circunstancias que puedan afectar al valor de la entidad.

Finalmente el consultante señala que la disminución del valor a mantener, en el caso de que se produzca, no será superior al 2%. Dado que la norma habla de *“minoración sustancial del valor de adquisición”*, y sin perjuicio de que la importancia de la minoración debe ser examinada en cada caso concreto sin que pueda darse un criterio general, parece que un porcentaje del 2% no podría, a priori, considerarse minoración sustancial.

Esta reducción, tal y como establece el apartado dos del artículo 7 del TRTCG no se aplica de oficio y debe solicitarla expresamente y practicarla en la correspondiente autoliquidación.

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.