

Tema 16 JURISPRUDENCIA Y CONSULTAS DGT

16.1. JURISPRUDENCIA

- Aplicación de la reducción del 95% en una transmisión "mortis causa"

TEAC. Resolución 4 de octubre de 2000

La reducción del 95% a aplicar en la base imponible para obtener la liquidable ha de partir o recaer forzosamente sobre el valor por el que las participaciones afectadas han entrado en el patrimonio del causahabiente y éste no puede ser otro que su valor real o comprobado, menos las cargas que sobre aquellas puedan existir y menos también la parte proporcional de las deudas y gastos que afectan a toda la masa hereditaria, cuya deducción ha servido para hallar el valor neto de la adquisición individual.

- Vinculo matrimonial con el causante

TSJ Cataluña. Sentencia 10 de febrero de 2000 y T. Supremo Sentencia 08 de febrero de 2002

Para aplicar las reducciones en el IS y D es necesidad inexcusable que exista un vinculo matrimonial para que se produzca parentesco por afinidad con la familia del cónyuge. Es impropcedente la extensión analógica a las uniones de hecho, y sin que ello de lugar a discriminación alguna.

- Administración competente. Residencia habitual del causante

Audiencia Nacional. Sentencia 2 de noviembre de 2000

Corresponde el rendimiento y la exacción a la Comunidad Autónoma en la que resulta acreditada la permanencia habitual y prácticamente ininterumpida del causante durante los 3 años anteriores a la fecha del fallecimiento aunque formalmente continúe empadronado en otra comunidad, ya que la residencia o domicilio habitual es independiente de la inscripción en el Padrón Municipal, como ha establecido reiteradamente la jurisprudencia, aún cuando ésta pueda ser tenida en cuenta como principio de prueba de residencia en un término municipal de no existir algún dato que acredite otra residencia que sea contraria a aquella inscripción de nota.

16.2. CONSULTAS DGT

- Transmisión "mortis causa" de participaciones en empresas familiares

Dirección General de Tributos contestación de fecha 3 de mayo de 1999

Las participaciones en el capital de una sociedad en la que el padre tiene mayoría pero no ejerce ningún cargo directivo retribuido y un hijo que participa en el 1% del capital y ejerce efectivamente funciones directivas en la empresa, percibiendo por ello más del 50% de sus rendimientos de trabajo profesionales y empresariales, forma un grupo familiar que da lugar a gozar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y en un futuro de gozar de la reducción del 95% en la base imponible del IS y D.

- Incidencia en el mantenimiento del derecho a la deducción en el supuesto de permuta de fincas

Dirección General de Tributos contestación de fecha 7 de septiembre de 2000

El artículo 20.2.c) de la LIS y D dispone que el adquirente de una donación no podrá realizar actos de disposición que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración substancial del valor de la adquisición.

Este requisito y el de permanencia no dejan de cumplirse por el hecho de que el sujeto haya heredado un conjunto de fincas rústicas constitutivas de una empresa agraria individual y permute una de las fincas adquiridas por otra de mayor superficie y valor.

- Reinversión en una finca de mayor valor

Dirección General de Tributos contestación de fecha 1 de junio de 2000

Se mantiene el derecho a la reducción en el supuesto de venta de una finca rústica heredada que se sustituye por otra de mayor valor que se integra en la explotación agraria del heredero.

- Mantenimiento de la vivienda habitual del heredero

Dirección General de Tributos contestación de 12 de mayo de 2000

El requisito de permanencia de la vivienda habitual adquirida se cumple mientras la vivienda se encuentra en poder de los sucesores, aunque no sea en la misma proporción de las participaciones que se adquirieron. Por el contrario si se transmite a un tercero se pierde la bonificación.

Dirección General de Tributos contestación de fecha 30 de enero de 2001

Subsiste el derecho a la reducción practicada en su día, en el supuesto de reinversión de la vivienda habitual en otra del mismo carácter, en el que se mantiene el valor de lo adquirido.

- Requisito de permanencia en las adquisiciones mortis causa de la empresa familiar

Dirección General de Tributos contestación de 12 de diciembre de 2000 y Resolución 2/1999

El artículo 20 de la LISD. exige para mantener la bonificación fiscal de la reducción del 95% de la Base Imponible del Impuesto, que los adquirentes mantengan el valor de lo adquirido durante 10 años sin que sea necesario que se mantenga también la actividad ni la afectación de los bienes o derechos a una actividad. En el supuesto de venta parcial del negocio la exigencia de reinversión no afecta a la parte del valor de los bienes y derechos que exceda de lo adquirido.

Dirección General de Tributos contestación de 2 de noviembre de 2001

Aportación de un negocio a una sociedad mercantil: La aportación a una sociedad mercantil de nueva creación, de una empresa (negocio inmobiliario) por los herederos que aplicaron en su día la reducción en la base imponible del IS y D no supone la pérdida de dicha reducción si la aportación no comporta una minoración del valor de la adquisición.

Dirección General de Tributos contestación 12 de diciembre de 2000

En la venta parcial de una empresa individual no se pierde la bonificación si se mantiene el valor de adquisición mediante reinversión.

Dirección General de Tributos contestación de 30 de septiembre de 1999

Una operación de canje de valores que hayan gozado de la reducción del 95% en la base imponible del IS y D no da lugar a la pérdida de la bonificación, siempre y cuando la operación no suponga minoración del valor de la adquisición.

- La donación de participaciones en empresas familiares

Dirección General de Tributos, contestación 7 abril 1999

La donación de participaciones en empresas familiares exige que:

- Las participaciones estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- El donante tenga 65 años, reciba por el cargo directivo que ejerza, una retribución que suponga al menos el 50% de sus retribuciones por trabajo personal, actividades empresariales y profesionales, y que deje de ejercer dicho cargo después de la donación.
- El donatario mantenga las participaciones durante 10 años y dichas participaciones gocen de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante dicho periodo.

- Donación de participaciones en entidades

Dirección General de Tributos. contestación 5 de diciembre de 2000

En el supuesto que un grupo de parentesco tenga más del 20% del capital de una entidad y uno de sus componentes cumpla con el requisito de ejercer funciones de dirección y perciba por ello, remuneraciones superiores al 50% del total de sus rendimientos por actividades económicas y del trabajo personal, cada uno de ellos tendrá derecho a la exención en el I.P. de su participación en la entidad. La donación de dichas participaciones gozará de la reducción del 95% en la base imponible

del IS y D. Una vez aplicada la reducción, es suficiente que uno de los componentes del grupo de parentesco cumpla los requisitos para gozar de la exención en el IP. durante un periodo de 10 años, para que se cumplan los requisitos del artículo 20.6 de la LIS y D.

Sujeto pasivo residente en Vizcaya que traslada su residencia a Madrid. Proyecta recibir una donación en metálico de sus padres

- DGT V0572-07

Alcance de la norma contenida en el art.24.5 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre

El artículo 24.5 de la Ley 21/2001 sale al paso de eventuales maniobras dispositivas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y establece un requisito adicional –salvedad hecha de las donaciones de inmuebles- para la fijación del punto de conexión de dicho impuesto: que el causante o donatario, según proceda, hayan tenido su residencia habitual durante el quinquenio anterior a la fecha del devengo, fecha que, tratándose de una donación, será aquella en la que se haya celebrado o causado el contrato.

Dado que el donatario no será residente habitual en el territorio de Vizcaya en el momento de la donación, cuando esta se produzca, no podrá aplicarse la normativa foral, en la que la donación proyectada gozaría de exención.

Si, en el momento de que se celebre o cause el contrato, el donatario es residente habitual en el territorio de la Comunidad de Madrid y, además, lo es en igual territorio en el quinquenio anterior en los términos previstos en el artículo 24.5 de la Ley 21/2001, se aplicará la normativa autonómica madrileña, que en la actualidad establece una bonificación en cuota del 99% para la operación proyectada.

De no cumplirse ninguna de las hipótesis anteriores, no se aplicará normativa foral ni autonómica alguna, sino la legislación estatal, en la que no existe privilegio fiscal alguno respecto de la donación en metálico de padres a hijos.

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.

- DGT V1355-10

ORGANO: SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA: 17/06/2010

NORMATIVA: Ley 29/1987 art. 20-2-c)

DESCRIPCION-HECHOS: Transmisión de acciones y participaciones en dominio, usufructo y nuda propiedad con reinversión del importe íntegro obtenido en títulos de otras entidades y, en su caso, en fondos de inversión.

CUESTION-PLANTEADA: Al tratarse de una transmisión de acciones y participaciones por las que se aplicó la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y realizarse antes del plazo establecido en la Ley, mantenimiento o no del requisito de permanencia. Valor a considerar. Posibilidad de reinversión en fondos de inversión u otro tipo de bienes.

CONTESTACION-COMPLETA: En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de los tributos de su competencia, informa lo siguiente:

A propósito de la prohibición de actos de disposición y operaciones societarias que es de aplicación, por remisión del apartado 6, a los supuestos de reducción del apartado 2.c) del mismo artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el epígrafe 1.3.f) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de este Centro Directivo, publicada en el B.O.E del 10 de abril de 1999, establece lo siguiente:

“... ”

Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de adquisición se

conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.”

En aplicación al supuesto planteado en el escrito de consulta del criterio expresado y que se ha seguido en diversas contestaciones a consultas, ha de entenderse que no afectará al requisito de permanencia exigido por el artículo 20.2.c) la venta de las participaciones adquiridas “mortis causa” y su reinversión inmediata del importe obtenido en acciones o participaciones siempre que, como señala el escrito, se mantenga, al menos, el valor de adquisición, es decir, el valor por el que se practicó en su momento la reducción en el impuesto sucesorio.

Tampoco plantearía problema, desde esa perspectiva, que la reinversión se produjera en fondos de inversión u otros bienes que, por su naturaleza y posibilidad de identificación, permitan constatar que se cumple el requisito de mantenimiento del valor establecido en el citado artículo, apartado y letra. 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.

▪ DGT V1398-10

ORGANO: SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA: 21/06/2010

NORMATIVA: Ley 29/1987 art. 20-2-c)

DESCRIPCION-HECHOS: Sociedad Limitada de la que es titular una madre y su hijo, ejerciendo este las funciones directivas.

CUESTION-PLANTEADA: Remuneraciones procedentes por el ejercicio de las funciones directivas a efectos de la eventual bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de fallecimiento de la madre.

CONTESTACION-COMPLETA: En relación con la cuestión planteada, este Centro Directivo, en el ámbito de los tributos de su competencia, informa lo siguiente:

La aplicación de la reducción autonómica andaluza en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a que se refiere el escrito de consulta exige la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones objeto de una eventual transmisión “mortis causa”.

En ese sentido y a efectos de la exención en el impuesto patrimonial de las participaciones en una Sociedad Limitada en la que el 90% corresponden a una persona y el 10% restante a su hijo, que es quien ejerce funciones directivas percibiendo todos sus ingresos de su desempeño, el importe de los mismos no ha de oscilar entre unos valores predeterminados, en función o no del resultado contable de la entidad, sino que, tal y como establece la letra c) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, han de representar, simplemente, más del 50 por 100 del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Siendo esto así, las participaciones de ambos estarán exentas en dicho impuesto y procederá, en su caso, la reducción autonómica andaluza en los términos previstos en su normativa reguladora.

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.

▪ DGT V1245-10

NUM-CONSULTA V1245-10

ORGANO: SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA: 07/06/2010

NORMATIVA: Ley 29/1987 art. 20-2-c)

DESCRIPCION-HECHOS: Adquisición "mortis causa" de participaciones con reinversión posterior en otros activos con mantenimiento del valor de adquisición. El valor de mercado de algunos de ellos resulta ser, como consecuencia de la crisis inmobiliaria, sensiblemente inferiores a su valor contable.

QUESTION-PLANTEADA: Cumplimiento del requisito de mantenimiento del valor exigido por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto en el caso de adecuación contable de los valores como en el de materializarse la minusvalía por su transmisión. Toma en consideración del valor inicial por el que se practicó la reducción del artículo 20.2.c) de dicha Ley o del resultante de la comprobación administrativa.

CONTESTACION-COMPLETA: En relaciones con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de los tributos de su competencia, informa lo siguiente:

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece la obligación de mantenimiento de la adquisición por la que se practicó la reducción durante una década a contar desde el fallecimiento del causante, a efectos de conservar el derecho a la reducción practicada. Por su parte, el apartado 6 del mismo precepto declara aplicable al ámbito de las transmisiones "mortis causa" la exigencia de que los donatarios (los causahabientes, en este caso) no realicen, durante dicho periodo, actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. La interpretación conjunta de ambas normas, sostenida en diversas ocasiones esta Dirección General y que también aparece reflejada en los epígrafes 1.2.d) y 1.3.f) de nuestra Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (B.O.E. del 10 de abril), es la de que, para los supuestos de reducciones practicadas con ocasión de transmisiones por causa de muerte, no es precisa la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó dicha reducción, materializado bien en las acciones o participaciones heredadas bien en aquellas recibidas en su lugar con ocasión de las distintas operaciones societarias acordadas por los órganos de administración de las entidades en que participe el causahabiente. En el caso planteado en el escrito de consulta, parte del importe obtenido por la transmisión de las participaciones adquiridas "mortis causa" fue reinvertido en ampliaciones de capital de entidades dedicadas a la actividad económica de promoción inmobiliaria y arrendamiento de inmuebles. Como consecuencia de la crisis del sector inmobiliario, el valor de mercado de los activos inmobiliarios resulta ser sensiblemente inferior a su valor neto contable, por lo que la adecuación contable a su valor no mantendría, como es obvio, aquel sobre el que se practicó la reducción en el impuesto sucesorio. Una situación similar se produciría en caso de transmisión de tales activos, con la consiguiente materialización de la minusvalía latente en los mismos.

Entiende esta Dirección General que el doble supuesto mencionado en el párrafo anterior no puede considerarse imputable a la voluntad de los titulares de las acciones o participaciones y, por ende, que en circunstancias como las expuestas y que tienen su reflejo y justificación contable, no parece lógico ni razonable entender que la minoración del valor de adquisición lleve consigo la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día.

En relación con la primera cuestión formulada en el escrito, el valor de adquisición que ha de tomarse en consideración será aquel que tenga el carácter de definitivo, sea el resultante de la autoliquidación, sea el que derive de la comprobación administrativa como es el caso planteado en el escrito de consulta.

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.