

NUM-CONSULTA: V0004-16

ÓRGANO: SECRETARIA GENERAL TÉCNICA Y DEL PATRIMONIO

FECHA DE SALIDA: 17/02/2016

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*.

DESCRIPCIÓN-HECHOS

Los consultantes son titulares de 10.890 participaciones del capital social de una sociedad mercantil, cuyo objeto social lo constituye, entre otras actividades, el estudio y asesoramiento a empresas y particulares, la adquisición, tenencia y disposición de toda clase de inmuebles y la explotación, directa o por medio de arrendatario, de fincas rústicas y urbanas, su administración, disfrute, arrendamiento y enajenación por cualquier título. Los consultantes van a entregar en pleno dominio sus participaciones a su hijo mediante pacto de mejora, regulado en el artículo 214 de la *Ley 2/2006, de derecho civil de Galicia*. Con dicha adquisición, el beneficiario pasaría a ser titular del 25% del capital de dicha sociedad.

CUESTIÓN FORMULADA

Los consultantes, que son mayores de 65 años, desean saber:

1. Si, cumpliéndose los requisitos, resulta aplicable, en cada uno de los pactos de mejora que se formalicen, la reducción del impuesto sobre sucesiones y donaciones prevista en el 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, Decreto Legislativo 1/2011).

2. Documentación que se precisa para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma anteriormente indicada, en especial la documentación que se precisa para acreditar que a la fecha de devengo del impuesto a las participaciones objeto de transmisión les resulta 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* (en adelante, Ley de patrimonio).

3. Si el valor de las participaciones sociales objeto de transmisión por pacto de mejora ha de determinarse por aplicación de las reglas previstas en el artículo 16.Uno de la Ley de patrimonio, esto es, el mayor valor de los tres siguientes: valor nominal, valor teórico del balance cerrado a fecha de 31/12/2013 (último aprobado) o el que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los beneficios de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 (últimos ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto), o si resulta de aplicación otro criterio para determinar su valor.

4. Si la reducción indicada resultaría igualmente aplicable aún cuando la sociedad adquiriera (por compraventa o en virtud de una operación de aumento de capital con aportaciones no dinerarias) dos inmuebles más para afectarlos a su actividad económica con carácter previo al otorgamiento de los pactos de mejora. En este último caso, el criterio de valoración de las participaciones objeto de los pactos de mejora.

CONTESTACIÓN COMPLETA

En virtud de las competencias atribuidas por el apartado 2.3 del artículo 5 del *Decreto 101/2014, de 1 de agosto, por el que se establece la estructura orgánica de la Consellería de Hacienda*, este centro directivo informa lo siguiente:

Normativa:

1. 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 Decreto Legislativo 1/2011:*

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.*
- 2. Artículo 8.Seis del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011:*

En caso de los hechos imponibles contemplados en el apartado a) del artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en los que no se produjese el fallecimiento del transmitente, los requisitos para la aplicación de la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias serán los establecidos para las adquisiciones inter vivos.

- 3. Artículo 8.Cuatro del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011:*

En los casos de transmisión de participaciones inter vivos de una empresa individual o de un negocio profesional o de participaciones en entidades, se aplicará una reducción en la base imponible, para determinar la base liquidable, del 99% del valor de adquisición, siempre y cuando concurren las siguientes condiciones:

a) Que la persona donante tenga 65 años o más o se encuentre en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si la persona donante viniese ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones en un plazo de un año desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.

c) 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 que se mantenga durante los cinco años siguientes al de la fecha de devengo del impuesto.

d) Que a la fecha del 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:

d.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, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción.

d.2) Del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado, 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 texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

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.

e) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona donante.

f) 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. En el supuesto de que la persona donante no haya dejado de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de las funciones de dirección en el plazo del año al que se refiere el apartado b), no se le tendrá en cuenta para determinar el grupo de parentesco a los efectos del cumplimiento en la persona adquirente de los requisitos del ejercicio de funciones directivas y remuneraciones por dicho ejercicio.

g) 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.

4. Artículo 23.Uno 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 (*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.

5. Artículo 8.Uno del *Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011:*

Las reducciones contempladas en este artículo son propias de la comunidad autónoma, siendo incompatibles, para una misma adquisición, entre sí y con la aplicación de las reducciones reguladas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, o con las consideradas en leyes especiales en relación con este impuesto siempre que hubiesen sido establecidas en consideración a la naturaleza del bien objeto de aquellas.

6. Artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias:

“2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias”.

Respuesta:

Con carácter previo, ha de advertirse que los consultantes no son los obligados tributarios en tal pacto de mejora –sino sus hijos- por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante LGT)* y apartados 1 y 2 del artículo 66 del *Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, no están legitimados para formular la consulta salvo que aporten documentación acreditativa de la representación del mismo.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que:

Primero. La reducción por adquisición mortis causa de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades (art.7. Cuatro Decreto legislativo 1/2011) constituye un beneficio fiscal no aplicable de oficio, por lo que el sujeto pasivo deberá solicitarlo expresamente en el periodo reglamentario de presentación de la declaración del impuesto y aplicarlo en la correspondiente autoliquidación (art.23 Decreto legislativo 1/2011).

En el pacto de mejora (regulado en el artículo 214 y siguientes de la *Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia*) la transmisión lucrativa *mortis causa* no se produce el fallecimiento de los transmitentes por lo que los requisitos exigidos para la aplicación de la citada reducción son por remisión del art.8. Seis del Decreto legislativo 1/2011, los previstos en el apartado Cuatro del mismo artículo, cuya enumeración se realizó anteriormente. Dichos requisitos son condiciones que deben concurrir simultánea y acumuladamente, lo que implica que deberán cumplirse todos y cada uno de ellos.

Según manifiestan los consultantes en su escrito de consulta los requisitos establecidos en los apartados a), c), d), e) y g) se cumplirían.

Deben cumplirse, además:

- *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 (...)* (letra f)
- *Que, si la persona donante viniese ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones en un plazo de un año desde el momento de la transmisión* (letra b).

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por los consultantes, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la operación proyectada. La autoliquidación que a estos efectos se presente podrá ser objeto de comprobación

administrativa y se tendrán en cuenta la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Segundo. Respecto de la documentación que acredita el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma, y más concretamente los que se refieren a la aplicación de la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley de patrimonio, ésta deberá ser justificativa de los hechos que se quieran alegar, debiendo aportar, además de los previstos en el artículo 66 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el patrimonio, aquellos otros que el sujeto pasivo tenga por conveniente, correspondiendo a la Administración la valoración de la idoneidad de los medios de prueba aportados.

Tercero. En cuanto valor de las participaciones sociales objeto de transmisión mediante pacto de mejora, el artículo 9 a) de la *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, establece que la base imponible del impuesto en las transmisiones «mortis causa», estará constituida por *el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles*. El valor real declarado que, en todo caso, habrá de ser calculado a la fecha de devengo del impuesto, es decir, cuando se cause el acto o contrato, será susceptible de comprobación administrativa por cualquiera de los medios contemplados en el artículo 57 LGT.

Cuarto. Sobre si la reducción indicada resultaría igualmente aplicable aún cuando la sociedad adquiera (por compraventa o en virtud de una operación de aumento de capital con aportaciones no dinerarias) dos inmuebles más para afectarlos a su actividad económica con carácter previo al otorgamiento de los pactos de mejora, hay que tener en cuenta que el artículo 4.Ocho de la Ley de patrimonio, en su apartado dos establece que estarán exentos del impuesto sobre el patrimonio:

“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:

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.(...)

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”

Por lo tanto, la remisión que la normativa autonómica hace a la exención en el impuesto sobre el patrimonio, en el caso de la transmisión de participaciones en empresas familiares, implica que dicho beneficio se aplica sobre el valor de la empresa transmitida, para lo que se tendrán en cuenta los bienes y derechos de la misma en la medida en que estén afectos a la actividad económica en cuestión. La reducción del 99% se aplicará sobre el valor de las participaciones transmitidas en la proporción en que los activos de la entidad estén afectos a la actividad empresarial que desarrolle aquélla en la fecha de devengo.

En conclusión, la aplicación de la reducción a los bienes adquiridos con anterioridad a la transmisión de las participaciones queda condicionada a su efectiva afección a la actividad económica desarrollada por la entidad. Afección que debe examinarse en cada caso concreto y cuya apreciación excede de las competencias de este centro directivo.

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*.