CONSULTA VINCULANTE V2317-17

Órgano: SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha: 13/9/2017

NORMATIVA

Ley 19/1991 art. 4-Ocho-Dos

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Reestructuración de grupo societario mediante canje de valores y fusión de las entidades.

CUESTIÓN PLANTEADA

Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los dos socios por las participaciones en la sociedad resultante, criterio para el cómputo de las remuneraciones y mantenimiento del parentesco por afinidad en caso de fallecimiento

CONTESTACIÓN COMPLETA

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente:

Como primera cuestión, se plantea la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones en una entidad que, dentro de un proceso de reestructuración empresarial, resultaría de la fusión de dos preexistentes, todo ello en los términos descritos en el escrito de consulta. La denominada "Sociedad Resultante" tendría como únicos socios y por partes iguales a los dos hermanos N.

Tal y como se afirma en la consulta, esta Dirección General ha declarado que no existe un sujeto pasivo de referencia en el grupo de parentesco a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que en relación al mismo todos y cada uno de los integrantes participen en el capital de la entidad y que al menos uno de ellos ejerza las funciones directivas y perciba el nivel de remuneraciones exigido por el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula el impuesto. Esta Dirección General ha considerado contradictorio entender que una persona, no obstante carecer de participación en la entidad de que se trate y, en consecuencia, no estar sujeta al impuesto por tal concepto, pueda, desde una posición "extramuros" del tributo, conferir la exención a los integrantes de un "grupo" al que, desde la perspectiva de su delimitación tributaria, no pertenece.

Sin embargo, el criterio anterior ha de reconsiderarse a la vista de las Sentencias del Tribunal Supremo 1198/2016, de 26 de mayo y 1776/2016, de 14 de julio, dictadas ambas en recursos de casación en unificación de doctrina y que, si bien se refieren a supuestos de fallecimiento (artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987) han de entenderse aplicables a los casos de transmisión "inter vivos" del artículo 20.6 de dicha ley.

Sostiene el Tribunal Supremo, que para la aplicación de las reducciones mencionadas, no se exige que los herederos y donatarios tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial que, ambos supuestos, se exige como condición previa. La exención se predica del causante o donante, bien por sí mismos, bien en cuanto integrantes de un grupo de parentesco conforme al 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991. En los dos supuestos de hecho a que se refieren las Sentencias, la titularidad de las participaciones correspondían al causante y a su cónyuge al 100% y ninguno de ellos ejercía funciones directivas. Las desempeñaban sus hijas, sin titularidad alguna de participaciones, que ejercían las funciones directivas en vida del causante.

De esta forma y de acuerdo con la jurisprudencia citada, inspirada en el propósito finalista que pretende facilitar la transmisión intergeneracional de empresas, las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 podrán aplicarse cuando el causante y donante, respectivamente, tuvieren derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos

de la Ley 19/1991, aun cuando, en caso de formar parte de un grupo de parentesco en los términos establecidos por la Ley, el integrante del grupo que desempeñase funciones directivas no participase en el capital de la entidad.

Consiguientemente y en la medida en que, de acuerdo con las referencias contenidas tanto en los apartados 2 c) como 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, la aplicación de cualquiera de las reducciones exige, como condición previa y necesaria, la exención en el impuesto patrimonial, ha de entenderse implícito en el criterio jurisprudencial el reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio ya para el causante, ya para el donante y, en definitiva, para todos los integrantes del "grupo de parentesco".

Así sucede en el supuesto que detalla el escrito de consulta, en el que ninguno de los administradores únicos o, en su caso, solidarios, participan en el capital de la "Sociedad Resultante", lo que no es obstáculo, según las Sentencias del Tribunal Supremo, para que atribuyan la exención en el impuesto patrimonial a los dos hermanos y socios, de los que son hijo y esposa respectivamente.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada, a saber, el cómputo o no de las remuneraciones obtenidas en las sociedades aportadas a fin de determinar si se cumple tal requisito para la exención en el caso de los directivos de la entidad resultante de la fusión, debe estarse a lo previsto en el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Conforme a dicha norma, referida a personas que sean "directamente" titulares de participaciones en varias entidades -exigencia que ha de entenderse suprimida de acuerdo con el criterio jurisprudencial a que nos venimos refiriendo- y concurran en dichas entidades las restantes condiciones para la exención en el impuesto patrimonial, el cómputo del porcentaje (de remuneraciones) se efectuará de forma separada para cada entidad, por lo que no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades. Se trata de un precepto referido a los supuestos de ejercicio simultáneo de funciones directivas en distintas entidades pero que ha de entenderse aplicable en un supuesto, como el del escrito de consulta, en que ese desempeño de funciones directivas se ha producido de forma sucesiva entre entidades, una de las cuales, la absorbente, sucede en todos los órdenes jurídicos a la absorbida sin solución de continuidad, con asunción de las responsabilidades derivadas de la actividad de esta última.

Por último y en lo que respecta a la pregunta formulada respecto de la subsistencia del parentesco por afinidad, en este caso entre la viuda de uno de los hermanos y su cuñada, ha de tenerse en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo 647/2017, de 6 de abril, en recurso de casación para unificación de doctrina. En el Fundamento Cuarto de dicha Sentencia y en línea con el criterio jurisprudencial sostenido últimamente por el Tribunal, se afirma, a los efectos de la inclusión de los parientes por afinidad en el Grupo III del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que no se considera "que un pariente por afinidad del causante, ya sea descendiente o colateral, deje de serlo porque el esposo o la esposa del causante fallezca con anterioridad".

De acuerdo con lo anterior, en la hipótesis de fallecimiento de uno de los hermanos copropietarios de la "Sociedad Resultante", la viuda mantendría el parentesco de afinidad con su cuñada, en cuanto colateral de segundo grado.

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.