

Consulta 2006.4.5.1. ISD. Adquisición a título sucesorio de un bien inmueble situado en territorio foral por parte de personas residentes asimismo en territorio foral cuando el causante era residente en un país tercero: la competencia normativa y exaccionadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde a la Administración del Estado.

HECHOS PLANTEADOS

En septiembre de 2000, el consultante trasladó su residencia desde un país de la UE a territorio foral. En marzo de 2002, trajo a su única hija a vivir con él, manteniendo su esposa la residencia en Francia, hasta que, con fecha 8 de marzo de 2003, se produjo el fallecimiento de ésta en dicho país. Constante el matrimonio, los esposos, adquirieron a título ganancial una parte indivisa de un local sito en territorio foral. En la actualidad, se va a proceder a la partición de la herencia, siendo los herederos el esposo compareciente y su hija.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer cómo deben tributar los herederos por la parte del local de territorio foral integrada en el caudal hereditario, y qué Administración es competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada, resulta de aplicación el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (NFISD), aprobado por Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, cuyo artículo 2, referente al ámbito de aplicación y exacción del Impuesto, dispone que: "1. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones «mortis causa» cuando el causante tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. b) En los casos de percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el asegurado tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. c) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en Bizkaia. A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. d) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. No obstante lo establecido en las letras a), b) y d) anteriores, serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigentes en territorio común cuando el causante, asegurado o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco

años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7º.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. 2. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación real, cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza que, en su totalidad, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, y siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en Bizkaia fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos. b) En la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vizcaíno o se hayan celebrado en Bizkaia con entidades extranjeras que operen en este territorio. 3. Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto en los supuestos previstos en los apartados anteriores. (...) 6. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español, o a los que éste se adhiera”.

Asimismo, en el supuesto consultado, ha de tomarse en consideración el Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, hecho en Madrid el 8 de enero de 1963, cuyo artículo 30 establece que: “Los bienes inmuebles (incluidos los accesorios) sólo se someten al impuesto sobre las herencias en el Estado contratante en que están sitos. El ganado y aperos de labranza que se utilicen en una explotación agrícola o forestal tributarán únicamente en el Estado

contratante en que ésta esté situada. Se consideran bienes inmuebles los derechos a los que se aplican las normas del derecho privado sobre propiedad territorial y los derechos de usufructo sobre inmuebles. Se exceptúan los créditos de cualquier naturaleza garantizados con hipoteca. La calificación de un bien o de un derecho como inmueble o como accesorio de un inmueble se hará con arreglo a la legislación del Estado en que esté sito el bien de que se trata o el bien sobre el que recaiga el derecho”.

Por último, el artículo 6 de la NFISD, referente a los sujetos pasivos del Impuesto, señala que: “Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes: a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes. (...)”.

Una vez analizada la legislación transcrita, cabe concluir que la transmisión lucrativa “mortis causa” de la cuota parte del local por la que se consulta debe tributar en España, en la medida en que resulta de aplicación el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las herencias firmado entre Francia y España (donde se establece que los bienes inmuebles se someten al Impuesto sobre Sucesiones en el Estado en que estén ubicados) y el bien objeto de herencia es un inmueble ubicado en este país.

Situados en este punto, de cara a determinar qué Administración es competente para la exacción del Impuesto y qué normativa (foral o común) resulta de aplicación al caso, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con lo previsto en el artículo 2 de la NFISD y en el artículo 25 del Concierto Económico, en los supuestos de adquisiciones a título sucesorio por parte de contribuyentes que tengan su residencia habitual en España (y que, consecuentemente, tributen por obligación personal), hay que atender a la residencia del causante, de modo que esta Hacienda Foral únicamente será

competente en relación con las citadas adquisiciones "mortis causa" cuando el causante tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo del Impuesto. En el caso planteado, la esposa tenía fijada su residencia fiscal en Francia al momento del fallecimiento, por lo que en ningún supuesto corresponde a esta Hacienda Foral la competencia para la exacción del tributo, sino que dicha competencia recae sobre la Administración del Estado.

Por tanto, en relación con la parte del local sito en territorio foral adquirida a título sucesorio por el consultante y su hija, residentes ambos en Bizkaia, como consecuencia del fallecimiento de la esposa, residente en Francia, los contribuyentes deberán presentar la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente con arreglo a la legislación vigente en territorio común, y en el lugar y forma en que se indique en dicha legislación, no teniendo esta Hacienda Foral de Bizkaia competencia normativa ni de exacción en el caso planteado.

Consulta 2006.5.8.1. IVA. i) El tipo impositivo reducido del IVA aplicable a los servicios de reparación efectuados a las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía y a los vehículos para personas con movilidad reducida, no se extiende a los servicios de reparación de adaptaciones realizadas, que tributarán al tipo general.

ii) No se contempla compensación alguna para los sujetos pasivos acogidos al Régimen Simplificado del IVA que repercuten a un tipo impositivo inferior al que soportan.

HECHOS PLANTEADOS

Taller de reparación de automóviles plantea cuestiones en relación a la Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía contenido en la misma Ley.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Como debe compensar un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que tributa por el régimen simplificado la diferencia existente entre el tipo de gravamen que soporta por dicho tributo en la compra de piezas (16% ó 7%) y el que repercute de acuerdo con la nueva Ley (4%).

2.- Tipo impositivo aplicable a las reparaciones de las adaptaciones realizadas.

CONTESTACIÓN

La Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía contenido en la misma Ley ha sido adaptada a la normativa tributaria alavesa mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2006, del Consejo de Diputados de 23 de mayo.

La citada disposición fiscal alavesa modifica las redacciones de los apartados 1.º y 2 del artículo 91.Dos. del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto (en adelante Norma), quedando fijadas como sigue:

“4.º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta Norma, se considerarán personas con minusvalías aquéllas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales u órgano competente correspondiente.

(...)

2. Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 1.4º de este apartado y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos

para personas con minusvalías y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.”

1.- La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido no contempla ninguna compensación para los sujetos pasivos acogidos al Régimen Simplificado que repercuten a un tipo impositivo inferior al que soportan.

Por tanto, la consultante no podrá practicar ningún tipo de reducción a la hora de determinar la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad en Régimen Simplificado por el hecho que el tipo impositivo al que soporta sea superior al que repercute. Todo ello sin perjuicio de que se renuncie a dicho régimen especial en los plazos establecidos en la normativa del Impuesto.

2.- De conformidad con la nueva redacción del artículo 91.Dos.2 de la Norma los únicos servicios de reparación a los que es de aplicación el tipo impositivo por el Impuesto sobre el Valor Añadido del 4% son los que se efectúan a las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía y a los vehículos para personas con movilidad reducida. Estos últimos, según la citada disposición de tráfico, se definen como aquellos cuya tara no sea superior a 350 kg, y que, por construcción, no pueden alcanzar en llano una velocidad superior a reducida 45 km/h, proyectados y contruidos especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física.

Por tanto, no será de aplicación el tipo impositivo por el Impuesto sobre el Valor Añadido del 4% a los servicios de reparación de adaptaciones realizadas, tributando al tipo general del 16%.

Consulta 2006.5.8.2. IS. Los gastos en los que una sociedad incurre con ocasión del diseño de muestrarios textiles no generan derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en concepto de innovación tecnológica.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, cuya actividad principal es la confección, fabricación y comercialización de prendas textiles, lleva a cabo anualmente el diseño y elaboración de muestrarios para el lanzamiento de productos en el sector textil-confección.

CUESTIÓN PLANTEADA

Posibilidad de que los gastos en los que se incurre con ocasión del diseño de estos muestrarios textiles puedan generar derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades al amparo del artículo 41 de la Norma Foral 24/1996 en la modalidad de deducción por innovación tecnológica.

CONTESTACIÓN

El apartado 2 del artículo 41 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades establece, por lo que al concepto de "innovación tecnológica" se refiere, lo siguiente:

"a) Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, des-

de el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de prototipos no comercializables y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere el punto 1º de la letra b) siguiente, con independencia de los resultados en que culminen."

La normativa fiscal alavesa del Impuesto sobre Sociedades no incluye específicamente a los muestrarios textiles dentro del concepto de innovación tecnológica. Y tampoco pueden ser incluidos al amparo de la definición general contenida en el párrafo primero del artículo 41.2 transcrito, pues no incorporan ni una mejora sustancial ni una novedad tecnológica en el sentido exigido por la normativa de aplicación.

A mayor abundamiento, de modo explícito se excluyen precisamente del concepto de innovación tecnológica, según la letra a) del apartado 3 del artículo 41 de la Norma Foral 24/1996, "los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares".

En su consecuencia, los gastos en los que se in-

curre con ocasión del diseño de muestrarios textiles no generan derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades al amparo del artículo 41 de la Norma Foral 24/1996 en la modalidad de deducción por innovación tecnológica.

Consulta 2006.7.6.1. ISD - ITP y AJD - IRPF. Donación de bienes inmuebles asumiendo el donatario el pago del crédito hipotecario que grava dichos bienes.

HECHOS PLANTEADOS

Contribuyente que adquiere una vivienda en donación subrogándose en la hipoteca que grava dicha vivienda.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación por los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Deducibilidad por inversión en vivienda habitual de los pagos efectuados de la hipoteca.

CONTESTACIÓN

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

La presente contestación se efectúa sobre el supuesto básico de que la vivienda objeto de transmisión se encuentra ubicada en el territorio foral.

La donación de bienes inmuebles en las que el donatario asume el pago del crédito hipotecario que lo grava, es desde el punto de vista civil un negocio mixto, que queda sujeto, por una parte al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto al incremento gratuito, cuya base imponible es el valor líquido, deducida la deuda asumida; y por otra, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en cuanto al resto, esto es, el saldo pendiente a fecha de transmisión de la deuda asumida por el donatario.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, así como en base a los datos por usted facilitados, cabe concluir que el incremento gratuito se encuentra sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, a su vez, exento en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.c) de la Norma Foral 11/2005.

Por el contrario, el incremento correspondiente al saldo pendiente del crédito hipotecario asumido, tributará por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", al tipo impositivo del 4% o, en su caso, si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 43.c) de la Norma Foral 11/2003, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al 2,5%.

Asimismo, hay que hacer constar que si la subrogación del donatario en el crédito hipotecario es consentida por la Entidad Financiera mediante comparecencia en el otorgamiento del documento, liberando expresamente a los donantes de cualquier responsabilidad que traiga como causa el citado crédito, nos encontramos con un nuevo hecho imponible sujeto a tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pudiendo, no obstante, serle de aplicación la exención en los términos establecidos en el artículo 69.Uno.B.21 de la Norma Foral 11/2003.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el caso de que la subrogación de la hipoteca que grava la vivienda adquirida en donación haya tributado por el concepto de "Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los pagos efectuados de dicha hipoteca y destinados a la adquisición de su vivienda habitual serán deducibles según lo establecido en el artículo 77 de la Norma Foral 35/1998, que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicando los porcentajes y respetando los límites establecidos en el citado artículo.

Consulta 2006.9.3.1. IS. Distribución de dividendos por parte de una entidad participada cuya titularidad ha sido adquirida con ocasión de una operación de canje de valores: a) aplicabilidad de la deducción por doble imposición interna por parte de la entidad perceptora del dividendo sin que proceda la práctica de retención y b) si el dividendo repartido se materializa en la transmisión de acciones de una SIMCAV, la entidad que reparte el dividendo debe integrar mediante ajuste positivo en la base imponible del IS la renta puesta de manifiesto en la operación, calculada por diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las participaciones transmitidas.

HECHOS PLANTEADOS

Con ocasión de la ampliación del capital social en la consultante, tiene lugar una operación de canje de valores por la que CAG, S.L. pasa a ser titular

del 99,99% del capital social de AG, S.L. (mediante la atribución a los socios de esta última entidad de las participaciones que surgen en la ampliación de capital de CAG, S.L.).

La consultante señala en su escrito que la operación referenciada de canje de valores ha quedado sometida al régimen especial establecido en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996.

Es previsible que AG, S.L., con anterioridad al transcurso de un año desde la fecha en que tiene lugar la operación de canje, reparta dividendos a favor de CAG, S.L.

Por otra parte, AG, S.L. es titular de una inversión financiera en una Sociedad de Inversión de Capital Variable (SIMCAV), de la que ha adquirido el 100% de su capital social. Se plantea la posibilidad de que el reparto de dividendos a favor de CAG, S.L. se materialice "en especie", mediante la entrega a esta última entidad de las acciones representativas de la SIMCAV de la que es titular la entidad que reparte el dividendo, esto es, AG, S.L.

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Si, en caso de que AG, S.L. reparta dividendos a la consultante antes de que transcurra un año desde la fecha en que tuvo lugar el canje de valores, los dividendos abonados podrían generar derecho a la deducción por doble imposición en la entidad receptora y si, en consecuencia, puede procederse a la distribución de los mismos sin practicarse ninguna retención.

2. Implicaciones fiscales para AG, S.L. por la alteración que tiene lugar en su patrimonio en caso de que el dividendo a repartir a su socio se materialice en la transmisión de las acciones de la SIMCAV.

CONTESTACIÓN

Vistos sus escritos de fecha 3 de abril y 9 de octubre de 2006, he de manifestarle lo siguiente:

Primera cuestión.- Distribución de dividendos por parte de la entidad participada, cuya titularidad ha adquirido la consultante con ocasión de una operación de canje de valores.

El artículo 33 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, establece una deducción por doble imposición interna para, entre otros, el reparto de dividendos de entidades residentes participadas. La deducción se cuantifica en el 100% de la cuota correspondiente a los mismos en el supuesto de que la entidad participada lo sea en, al menos, un 5 por ciento y "siempre que dicha participación se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año".

Señala la entidad en su escrito de consulta que la operación de canje de valores ha sido acogida a régimen especial, resultándole por tanto lo dispuesto en el artículo 94 de la Norma Foral 24/1996. Más concretamente, el apartado 2 de este artículo fija la norma de valoración fiscal de las participaciones de AG, S.L. recibidas por CAG, S.L. y así se establece: los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán por el valor que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, excepto que su valor normal de mercado fuere inferior, en cuyo caso se valorarán por este último.

Nada en cambio señala el apartado referido en lo que respecta a la fecha en que los valores aportados deben entenderse adquiridos por la consultante. No obstante, con fundamento en el principio de neutralidad que rige el régimen especial regulado

para los procesos de reestructuración empresarial juntamente con el principio de subrogación parcial establecido en el artículo 97 de la Norma Foral 24/1996, ha de concluirse que las participaciones de AG, S.L. mantienen a efectos fiscales en CAG, S.L. la misma antigüedad que tenían en los socios con anterioridad a la operación de canje de valores.

En consecuencia, CAG, S.L. podrá aplicar la deducción plena por doble imposición respecto de los dividendos distribuidos por AG, S.L., con independencia del lapso de tiempo transcurrido entre la fecha de la operación de canje de valores y dicha distribución, transmitiéndose a la entidad adquirente el derecho a practicar la deducción que hubieran tenido las participaciones transmitidas.

De conformidad con el artículo 133.2 de la Norma Foral 24/1996, en caso de dividendos o participaciones en beneficios que generen derecho a la deducción plena por doble imposición interna no procederá obligación de efectuar retención con motivo de su reparto.

Segunda cuestión.- Implicaciones fiscales para la entidad que reparte el dividendo, en caso de que el mismo se materialice "en especie".

En aplicación de la letra c) del apartado 2 del artículo 15 de la Norma Foral 24/1996 se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales transmitidos a los socios con motivo de la distribución de beneficios.

En consecuencia, en caso de que AG, S.L. materialice "en especie" el reparto del dividendo acordado a favor de su socio, deberá integrar mediante un ajuste positivo en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades la posible renta fiscal que se ponga de manifiesto por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las participaciones de la SIMCAV transmitidas.