

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	1/2017
Fecha presentación.....:	03/03/2017
Núm. Registro.....:	E20170129001
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Aplicación de la reducción prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulada en el artículo 131-3 del *Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos*, procede informar lo siguiente:

PRIMERO. Competencia para evacuar contestación a la consulta y alcance de la misma.

Conforme a la letra a del apartado 2 del artículo 55 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la contestación a las consultas tributarias sobre impuestos cedidos sólo corresponde a las CC.AA. cuando se refieran a disposiciones dictadas por éstas en el ejercicio de sus competencias normativas.

La consulta formulada se dirige fundamentalmente a preguntar sobre la aplicación de la reducción aragonesa recogida en el artículo 131-3 del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobada por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre (en adelante TR). Por tanto, compete a este centro directivo contestar la consulta, atribuyéndose a la misma, en lo referido a la aplicación de la normativa aragonesa, los efectos vinculantes que reconoce el artículo 89 de la Ley General Tributaria.

SEGUNDO. Primera cuestión: posibilidad de aplicar la reducción del 99% del artículo 131-3

La primera pregunta que formulan los consultantes es, en esencia, si en el supuesto de hecho planteado es aplicable la reducción del 99% reconocida en el artículo 131-3 del Decreto Legislativo 1/2005 del Gobierno de Aragón.

El primer requisito que debe cumplirse para ello es la residencia habitual del fallecido en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, pues tal circunstancia es la que determina la aplicación de la normativa fiscal aragonesa.

De la documentación aportada no es posible determinar si se cumple tal previsión pero, con independencia de ello, a la vista de su domicilio fiscal, y de la ley civil que rigió su matrimonio y su sucesión, cabe presumir razonablemente su cumplimiento.

En el artículo 131-3 citado se recoge el modo en el que las reducciones previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) se aplicarán en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón.

De los distintos apartados del precepto aragonés, el potencialmente aplicable a esta adquisición hereditaria es el recogido en el número 2, pues los bienes relictos sobre los que se plantea la pregunta son participaciones en entidades adquiridas por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida.

Conforme a la letra a) de ese apartado, se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Sobre la base de la regulación de la Ley 29/1987, la regla 2ª de la letra b) del apartado 2 del artículo 131-3 incorpora, entre otras, las siguientes precisiones en el caso de adquisición de participaciones societarias:

- Deberán cumplirse en la fecha de fallecimiento los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP).
- No obstante, cuando solo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción.
- La adquisición deberá mantenerse durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón.

Por tanto, para aplicar el artículo 131-3 es necesario cumplir tanto los requisitos previstos en el artículo 20.2.c de la LISD, como los generales de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (en la fecha de fallecimiento, según precisa la norma aragonesa).

El único requisito relevante de la LISD es que entre causante y causahabientes mediara una relación conyugal o que éstos fueran descendientes de aquél. De la documentación aportada se desprende indubitadamente el cumplimiento de tal exigencia.

Por su parte, sentado que tanto la plena propiedad, la nuda propiedad como el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, dan derecho a la exención, los requisitos de la LIP pueden estructurarse de la siguiente manera:

- Existe un primer condicionante referido a la composición del patrimonio de la entidad participada. En concreto, la letra a del artículo 4 Ocho. Dos, exige 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:

- o Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Sin perjuicio de lo que luego se pueda razonar sobre la condición de activos afectos de otros elementos patrimoniales, la consideración de la entidad R.G. como habilitante del beneficio fiscal, depende sustancialmente de la calificación que se dé a las inversiones inmobiliarias. En efecto, dado que estos elementos, a valores contables, suman 8,3 millones sobre un total activo de 11,69, de considerarlos afectos, lo estaría más de la mitad del activo y por tanto se cumpliría este primer requisito.

Conforme al artículo 4 Octavo LIP, 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. En el caso concreto lo que se ventila es si los inmuebles destinados al alquiler alcanzan tal condición. Por ello, y conforme a la expresa remisión que hace el artículo 1.2 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 (en adelante RIP) a la ley del IRPF, lo que debe cumplirse es, conforme al artículo 27.2 LIRPF, que en la ordenación de la actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

La interpretación de este precepto la ha situado en sus justos términos una reciente corriente jurisprudencial en la que destacamos las SSTs de 29 de diciembre de 2016 (REC 3013/2015) y la de 7 de diciembre de 2016 (REC 3748/2015). De ambos pronunciamientos se desprende que el contar con la persona no es lo que convierte en económica una actividad de alquiler. El requisito del empleado es una exigencia para poder aplicar la exención a los bienes afectos a tal actividad. Lo decisivo es (Fundamento quinto de la STS de 7 de diciembre) que se dé el “sustantivo requisito de la ordenación por cuenta propia de medios económicos, organizativos y humanos para intervenir en el mercado”. En ausencia de tal ordenación resulta indiferente o irrelevante la existencia de empleado.

Por tanto, en una secuencia temporal teórica, lo primero es calibrar si existe o no actividad económica. Caso de que exista, habrá que constatar que existe un empleado. Y, finalmente, debe valorarse si la presencia de ese trabajador deriva de una necesidad empresarial teniendo en cuenta la naturaleza, volumen o características de la actividad desplegada.

De la exhaustiva documentación aportada, con identificación de los inmuebles, contratos, vicisitudes sobre tales relaciones contractuales, calificación como actividad económica a efectos de la aplicación de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, certificaciones de la AEAT sobre exoneración de retención en los ingresos por alquiler, y tributación en el IAE, se desprende la condición de actividad económica del referido alquiler.

Constatado tanto que existe actividad económica como la presencia de un empleado en los términos legalmente exigibles, se evidencia que las funciones que se atribuyen a la persona contratada y las gestiones cuya realización se acredita, vinculan claramente su labor a aquella actividad.

Finalmente, en atención al volumen y características de la actividad realizada, de la que son ilustrativos los datos de que hay en arrendamiento 31 inmuebles, y tanto la suma de los valores catastrales de los inmuebles arrendados como la propia cifra de negocios supera los 600.000 euros, resulta acreditado que estos activos inmobiliarios deben considerarse afectos en el sentido del apartado octavo del artículo 4 de la LIP.

Teniendo estos inmuebles la condición de afectos, resulta que más de la mitad del valor del activo de la entidad tendría tal condición y por tanto hay que entender cumplido este primer requisito relativo a la composición del patrimonio societario.

- El segundo requisito es el relativo al porcentaje de participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad. En concreto, que 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.

En este caso, conforme a la documentación aportada, tanto individual como colectivamente se alcanzaría el porcentaje requerido.

- Finalmente, la LIP exige que alguna persona del grupo de parentesco antes definido, realice en la entidad participada labores directivas y que la remuneración por tales tareas sea su principal fuente de renta. La dicción literal de la letra c) del artículo analizado es la siguiente:

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.

La letra d del artículo 5 del RIP precisa que se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

De la información aportada se desprende que una de las hijas del fallecido (D^a XXX) era administradora única de la compañía cuyas participaciones hereda, con funciones de dirección y gerencia. Se acompaña en la consulta documentación sobre actuaciones contractuales o directivas de la administradora, por lo que hay que concluir en entender cumplido el requisito del ejercicio de tal tipo de labores.

Dado que Doña XXX también es titular del 50% de las participaciones de otra sociedad, con el cargo de directora de compras, el cumplimiento del requisito de que su remuneración por labores directivas represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas debe hacerse, según el artículo 5.2 RIP, de forma separada para cada una de dichas entidades y sin incluir los rendimientos derivados de las funciones de dirección en la otra entidad sus rendimientos del trabajo y por actividades económicas.

Conforme a tal procedimiento, la documentación mercantil aportada, y las declaraciones del IRPF exhibidas, debe considerarse que se cumple en Doña XXX el requisito de estar remuneradas, con carácter principal, sus labores directivas.

De todo lo anterior hay que concluir que se dan sobre las participaciones en la entidad RG los requisitos para entenderlas exentas, en la medida que corresponda, en el IP. Y estando exentas en IP debe informarse, en contestación a la primera pregunta de la consulta, que el valor de las participaciones en la mercantil RG sería susceptible de reducción del 99%

TERCERO. Segunda cuestión: afectación de determinados activos

La segunda pregunta que se formula es sobre la afectación de determinados activos.

La trascendencia de esta cuestión deriva de que la normativa aragonesa, como ya se ha indicado, reconoce la reducción del 99% sólo sobre la parte del valor de las participaciones que estuvieran exentas en el IP.

Por tanto, sobre la ya declarada exención de las participaciones, la segunda fase de análisis tiene que ver con la identificación de qué activos y qué pasivos están afectos a la actividad pues, conforme al artículo 6 RIP, la exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad. A estos efectos, tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.

Señala el artículo 6.3 RIP que, para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sobre esa base, y efectuando los necesarios ajustes para mantener la coherencia de las remisiones normativas, procede informar lo siguiente acerca de las concretas preguntas planteadas:

- Solar que figura en existencias. Debe considerarse afecto en este caso dada la acreditación que se realiza de la actividad de promoción inmobiliaria.
- Los inmuebles arrendados a los socios, en la medida en que ha quedado acreditada la condición de actividad económica del arrendamiento y la existencia en tales alquileres de un precio no inferior al de mercado, también están afectos.
- La participación de un 26% en otra entidad. En el artículo 4 LIP se señala que, a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, no se computarán, entre otros, los valores 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 son entonces los requisitos que han de cumplirse para que estas participaciones no se consideren como no afectas. El referido a tener un porcentaje mínimo resulta acreditado conforme a los datos del escrito, pues la participación de la matriz excede del 5% exigido.

También se acredita que la participada desarrolla una actividad económica de carácter inmobiliario.

Respecto a la “organización de medios materiales y personales” y la finalidad de dirigir y gestionar la participación, hay que señalar, como indica la V 3074-16, la amplísima casuística ante la que se enfrenta la realidad empresarial y que eso impide formular principios que, con carácter general, puedan resultar de aplicación a cualquier explotación económica. Ahora bien, a la vista de la actividad que se documenta en la consulta respecto del sentido y la participación de la tenedora en la filial, la entidad RG cumpliría el requisito de la organización suficiente para la dirección y gestión de sus participaciones en las entidades filiales.

La no consideración como activo no afecto de estas participaciones atribuiría también la condición de afecto al préstamo entre ambas entidades.

- Los préstamos concedidos a otras entidades y a los socios no se considerarían afectos dada la regla general del IRPF de excluir tal calificación respecto de los activos que supongan cesión de capitales y no acreditarse ninguna circunstancia que pueda excepcionar la regla general.

- El saldo de tesorería, teniendo en cuenta tanto su importe, en relación a la cifra de negocios, como la actividad principal de la entidad, el arrendamiento inmobiliario, y las fechas de cobro de los créditos deben considerarse afecto.

- Saldo de imposiciones a plazo fijo. Para este tipo de activo financiero hay que partir, como en el caso anterior del saldo de tesorería, y conforme a la normativa antes citada, de su inicial consideración como bien no afecto. Sin embargo se aporta con la consulta documentación sobre distintos extremos que permiten excepcionar el anterior principio general. Así, el tipo de actividad desarrollada (tanto alquiler de inmuebles como promoción), el origen de los fondos en la actividad económica, la política seguida hasta la fecha de no distribución de dividendos, justificada como reacción necesaria para el mantenimiento de la actividad de compra de inmuebles en un escenario de crisis económica general y sectorial, la propia declaración de su procedencia de excedentes de tesorería a reinvertir, acompañada de la prueba de la actividad de adquisición de inmuebles por parte de la entidad, preferentemente sin recurrir a financiación ajena, como también acredita el balance aportado, permiten excepcionar su condición de no afecto a los efectos de la exención en IP y su traslado a la reducción del ISD.

CUARTO. Tercera cuestión: Valoración de los inmuebles

Se pregunta finalmente el modo de valorar los inmuebles poseídos por la sociedad. A este respecto hay que señalar que los bienes incluidos en el caudal relicto no son los inmuebles, sino las participaciones en la sociedad RG. Por tanto, por lo que corresponde a las competencias de este centro directivo procede informar que, conforme a la regla general de cuantificación de la base imponible en el artículo 9 a LISD (valor real de los bienes y derechos), las participaciones adquiridas deben valorarse conforme a su valor real.

Quedará al criterio del contribuyente, sin perjuicio de la eventual posterior comprobación de valor, el declarar tal valor real de las participaciones tomando para ello el valor contable o el real de los inmuebles propiedad de RG.

QUINTO. Conclusión

Por todo lo anterior, el valor de las participaciones en la mercantil RG sería susceptible de reducción del 99%, al cumplir los requisitos para entenderlas exentas en el IP. En cuanto a la afectación de activos y a la valoración de los inmuebles, se remite a lo señalado en los dos puntos anteriores. La reducción del 99% sólo procederá sobre el valor que se considere exento en las participaciones.

SEXTO. Efecto vinculante.

Por último, debe reseñarse que la respuesta a estas cuestiones tiene carácter vinculante sólo para los órganos de la Administración Tributaria Aragonesa, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Zaragoza, a 31 de marzo de 2017.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.