

GOBIERNO DE ARAGÓN REGISTRO GENERAL - D.G. TRIBUTOS
18 OCT. 2018
REGISTRO DE SALIDA
N.º



Dirección General de Tributos
C/ Joaquín Costa, 18
50001 - Zaragoza

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....	4/2018
Fecha presentación.....	04/10/2018
Núm. Registro.....	E20180614131
Unidad.....	Dirección General de Tributos

Habiendo presentado Don _____, con NIF _____, y tres personas más, una consulta escrita sobre la transmisión de participaciones sociales, de una empresa familiar, a través de un legado acordado en un pacto sucesorio de presente y la posible aplicación de algún beneficio fiscal recogido en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón (en adelante TR), 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 CCAA cuando se refieran a disposiciones dictadas por éstas en el ejercicio de sus competencias normativas. Por tanto, en lo relativo a la cuestión planteada del artículo 20.2.c de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) este centro directivo no es competente para evacuar una contestación vinculante.

SEGUNDO. - Precisiones relativas a las cuestiones planteadas

En la consulta se formulan dos cuestiones principales. La primera de ellas comprende tres preguntas: si el tratamiento que corresponde al pacto sucesorio de presente es el propio de las adquisiciones mortis causa, si resultaría de aplicación la reducción del 20.2.c de la Ley 29/1987 y si corresponde aplicar el artículo 131-3 del decreto Legislativo 1/2005 en la redacción dada por la Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La segunda cuestión plantea la procedencia de adicionar al legado de participaciones que se describe un 3% en concepto de ajuar.

Además de esas cuestiones, y dado que en la exposición de la consulta se hace referencia a la contestación 02/2012 de este centro directivo, se abordará también la aplicación de la reducción del 131-5 a las instituciones de presente.

TERCERO. - Contestación a las cuestiones planteadas

• Primera cuestión planteada:

Conforme al artículo 386 del «Código del Derecho Foral de Aragón» (Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón), en adelante CDFA, no hay duda de la naturaleza sucesoria del legado de presente por el

FIRMADO ELECTRONICAMENTE por Francisco Pozuelo Antoni, Director General de Tributos, DIRECCIÓN GRAL. DE TRIBUTOS, EL 18/10/2018. Documento verificado en el momento de la firma y verificable a través de la dirección https://gobierno.aragon.es/verificador con CSV: CSV9V2505123A1P01PFI

que se consulta. Cuestión distinta es que tal condición civil implique siempre la aplicación de todos y cada uno de los beneficios fiscales previstos para las transmisiones mortis causa.

Tanto el artículo 3 de la Ley como el 10 del Reglamento del Impuesto definen como hecho imponible la adquisición de bienes y derechos herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Y en letra distinta también sujetan al tributo la adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

Además, el artículo 11 del reglamento señala que *"Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: ...b) Los contratos o pactos sucesorios."*

Por tanto, la sujeción de los pactos sucesorios al impuesto resulta pacífica y, literalmente, su inclusión se instrumenta a través de su consideración como título sucesorio.

En el caso concreto de los pactos con transmisión de presente de los bienes se da la singularidad de que un negocio sucesorio origina un desplazamiento patrimonial en vida del disponente. En la delimitación del hecho imponible no está contemplada esta excepcionalidad, pero tampoco en la mayor parte de los elementos de liquidación del impuesto que están diseñados sobre la idea de identificar adquisición mortis causa con efectos post mortem. Solo en la regulación del devengo se introdujo por la ley 62/2003 un ajuste de la regla general del artículo 24 de la LISD para situar el nacimiento de la obligación tributaria el día en que se cause o celebre el pacto sucesorio.

Esta evidente falta de consideración expresa en la ley 29/1987 de las adquisiciones en vida del causante obliga a interpretar cada elemento de la liquidación de estos pactos en atención a su verdadero sentido. Aplicar las normas relativas a las adquisiciones mortis causa sin dar relevancia a la circunstancia de que exista o no un fallecimiento, ni resulta de la normativa ni parece presentar la lógica suficiente.

Así, de igual modo que no resultarían aplicables a las instituciones de presente las reglas de adición de bienes del artículo 11 que gravitan sobre el fallecimiento del causante, o la deducción de gastos de última enfermedad, entierro y funeral de la letra b del artículo 14 b, la aplicación de las reducciones por las que se consulta exige atender a su espíritu y finalidad.

➤ *Contestación a la primera pregunta:*

Sobre ese planteamiento debe responderse a la primera pregunta que procede tratar el legado acordado en pacto sucesorio de presente como una adquisición mortis causa, pero considerando en cada elemento de la liquidación fiscal tanto sus requisitos como su sentido y finalidad.

➤ *Contestación a la segunda pregunta:*

Sobre la pregunta relativa al artículo 20.2.c de la Ley 29/1987, al tratarse de una normativa estatal, este centro directivo no es competente para evacuar una contestación vinculante.

➤ *Contestación a la tercera pregunta:*

Para razonar sobre la aplicación del artículo 131-3 TR, en la redacción dada por la ley 10/2018, que recoge una reducción propia autonómica del 99% en los supuestos de transmisión mortis causa de la empresa individual o societaria, hay que partir de lo dispuesto en el preámbulo de la Ley, que debe considerarse como la mejor guía interpretativa a la hora de decidir la tributación de

las instituciones civiles concebidas en atención a la ordenación de la sucesión de una persona pero que suponen una transmisión dominical en vida del causante.

En el preámbulo de la Ley 10/2018, al hilo de la reducción del artículo 131-5, pero extendiendo sus efectos a cualquier beneficio, se explica cómo la circunstancia de que exista o no un fallecimiento es relevante a la hora de liquidar una adquisición mortis causa: *“Más allá del beneficio singular que pueda reportar a los contribuyentes, el establecimiento o aumento de reducciones propias en este impuesto reconoce la especial situación que sobreviene cuando fallece un familiar cercano. En ese sentido, la adquisición lucrativa que se produce en vida del transmitente, también gravada en este impuesto, no tiene la misma significación que la que obtiene un causahabiente después del fallecimiento de su familiar. Por eso, la mejora en la situación patrimonial del cónyuge, ascendientes y descendientes, tras el fallecimiento del causante, se hace acreedora de un mejor trato fiscal que el producido entre esas mismas personas antes del óbito”.*

Este párrafo enseña que los beneficios fiscales son mayores en el ámbito de las transmisiones mortis causa que en las inter vivos por la circunstancia de que existe un fallecimiento y no por la calificación jurídica como institución sucesoria. Este principio informador, no explicitado hasta la aprobación de esta ley, es el que permite entender, por ejemplo, que en la atribución del derecho de usufructo viudal recogido en el artículo 283 CDFA, y que conforme al mismo nace con el fallecimiento del cónyuge, se deba tributar como adquisición mortis causa cuando en nuestro derecho civil es una institución del Derecho de Familia.

En el caso concreto de los beneficios relativos a la sucesión empresarial, el pacto sucesorio de presente plantea el interrogante, respecto del TR, de si proceden los previstos en el artículo 131-3 (de la sección 1ª concepto Sucesiones del capítulo III del Título I) o los de los artículos 132-1 y 132-3 (de la sección 2ª concepto Donaciones). Sobre tal alternativa hay que precisar que tanto el legislador estatal como el aragonés han distinguido dos regímenes distintos para privilegiar la sucesión en la empresa familiar (el de las adquisiciones mortis causa y el de las adquisiciones inter vivos)

Así, el artículo 20.2.c de la LISD recoge una reducción por la adquisición mortis causa de bienes empresariales de la persona fallecida. En el apartado 6 de ese mismo artículo 20 se recoge una reducción en los casos de “transmisión de participaciones inter vivos”. Una interpretación literal de ambos apartados, en la que se pusiera en valor que se exige la concurrencia de un fallecimiento para acogerse al apartado 2, y que el apartado 6 se reserva para transmisiones entre personas vivas, residenciaría en este último la vía de acceso al beneficio en los casos de legado de presente de una empresa.

En segundo lugar, aunque el sentido de este doble régimen de beneficios no es fácil encontrarlo en la exposición de motivos de las leyes que los incorporaron pues, aunque la que introdujo el beneficio en la transmisión de la empresa del fallecido es bastante elocuente de que se construye tan importante excepción de tributación sobre la idea de que hay un fallecimiento¹, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que incorpora el apartado 6 al artículo 20 LISD no lo justifica ni motiva. Sin embargo, el sentido y finalidad de ambos beneficios puede inducirse fácilmente de sus requisitos. Así, mientras el artículo 20.2.c gira sobre una circunstancia inevitable como es el fallecimiento y tiene como finalidad aliviar el coste fiscal de tal transmisión, la exigencia del artículo 20.6 de que el donante deje de ejercer las funciones que

¹ La Exposición de motivos del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica dice lo siguiente: *“Las medidas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión «mortis causa» de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido”.*

en su caso ejerciera en la empresa, conduce necesariamente a explicar este beneficio como una ayuda fiscal al relevo generacional.

En este planteamiento, no hay dudas de que un pacto sucesorio de presente sobre bienes empresariales debe resultar fiscalmente beneficiado en atención al relevo generacional y no como alivio de la carga tributaria que pudiera comportar el fallecimiento, no acaecido, del titular de la empresa.

Además de la literalidad de las normas y su sentido y finalidad, por la consideración del principio ya expuesto de que no es irrelevante para la ley aragonesa que la transmisión se produzca antes o después del fallecimiento, la conclusión es que al pacto de presente que tenga por objeto bienes empresariales corresponde aplicarle, si procede, los beneficios de los artículos 132-1 o 132-3 y no los del 131-3.

• Segunda cuestión planteada:

Sobre la segunda cuestión relativa al ajuar tampoco cabe contestación vinculante. No obstante, en consonancia con lo expuesto, aplicar ese incremento del 3% sobre una institución de presente no parece adecuado aunque civilmente se trate de un negocio sucesorio

CUARTO. Cambio de criterio

En los antecedentes de la consulta se hace referencia a la contestación 2/2012 que se dio por este centro directivo y en la que se concluía, sin expresar ninguna motivación, que la reducción del artículo 131-5 era aplicable en las instituciones de presente.

Sobre esta cuestión procede modificar el criterio sentado en aquella ocasión para establecer que los órganos de la Administración tributaria aragonesa encargados de la aplicación de los tributos deberán considerar como nuevo criterio que tal reducción no es aplicable en aquellos supuestos en los que exista una transmisión de bienes sujeta al Impuesto sin que se haya producido el fallecimiento del transmitente.

La motivación de tal cambio de criterio es la que se ha expuesto anteriormente en relación al 131-3 y especialmente la exteriorización por parte del legislador aragonés del distinto trato que deben tener las transmisiones lucrativas según se haya producido o no el fallecimiento del causante.

QUINTO. 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 fecha de la firma electrónica.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.