



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	3/2020
Fecha presentación.....:	24/01/2020
Núm. Registro.....:	E20200047052
Unidad.....:	Dirección General de Tributos.

Habiendo presentado D. _____, con NIF _____, en nombre propio y en representación de D. _____, con NIF _____ y D^a _____, con NIF _____, una consulta tributaria escrita sobre la aplicación de la reducción por la adquisición mortis causa de una empresa 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), procede informar lo siguiente:

PRIMERO. Competencia para evacuar contestación a la consulta y alcance 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 propia recogida en la letra b del apartado 1 del artículo 131-3 del 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. Objeto de la consulta y normativa aplicable

Plantean los consultantes tres escenarios distintos de reparto de las participaciones incluidas en el caudal relicto, y del posterior destino de éstas, para que se informe sobre el criterio administrativo aplicable en la adquisición sucesoria.

En la consulta no se pregunta por el cumplimiento de los requisitos en el momento del devengo, por lo que las consideraciones siguientes sobre el mantenimiento de los bienes adquiridos, y por tanto del beneficio fiscal aplicado, objeto concreto de la pregunta, no implican ni directa ni indirectamente que se considere que tales requisitos concurren en la sucesión a favor de los consultantes.

La Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones modificó tanto la calificación de la reducción del 99% por la adquisición de bienes empresariales como el requisito de mantenimiento que se exige cuando lo transmitido son participaciones en entidades.

Así, la reducción de la letra b) del apartado 1 del artículo 131-3 TR pasó con la ley 10/2018 a configurarse como reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón con el efecto, entre otros, de corresponder íntegramente a este centro directivo su interpretación a través de contestaciones vinculantes y no sólo la de aquellos aspectos mejorados respecto de la normativa estatal como sucedía hasta el cambio normativo reseñado.



El texto actual del apartado 1 de ese precepto es el siguiente:

"1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en los casos en que en la base imponible del impuesto estuviere incluido el valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará en la base imponible una reducción en la adquisición mortis causa que corresponda al cónyuge o descendientes de la persona fallecida. La reducción será del 99 por 100 del valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente al valor de los citados bienes.

Para la aplicación de esta reducción se observarán los siguientes requisitos y condiciones:

- a) *En el caso de la empresa individual o el negocio profesional, los citados bienes deberán haber estado exentos, conforme al apartado Octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.*

La reducción estará condicionada a que cualquiera de los causahabientes beneficiados mantenga la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente que realizase la afectación falleciese dentro de ese plazo. No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio adquirido se aporta a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del mencionado artículo durante el plazo antes señalado.

- b) *En el caso de las participaciones en entidades deberán cumplirse los requisitos de la citada exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la fecha de fallecimiento. No obstante, cuando solo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción. A los solos efectos de este apartado, el porcentaje del 20 por 100 a que se refiere la letra b) del punto Dos del apartado Ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, será del 10 por 100, computándose conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.*

La reducción estará condicionada a que el adquirente mantenga las participaciones durante el plazo de los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición."

La segunda modificación, especialmente relevante en esta contestación, es la de exigir que el adquirente mantenga las participaciones durante el plazo de 5 años (cuestión a analizar en la contestación a la primera pregunta) y, adicionalmente, la prohibición de realización de determinados actos de disposición y operaciones societarias (precisión clave en la contestación de la segunda y tercera preguntas).



TERCERO. Consideraciones previas sobre el modo de adjudicación de la participación en un 10,066% en el capital de una sociedad limitada (SF) con actividades empresariales.

En las dos primeras alternativas que proponen los consultantes correspondería la nuda propiedad de las participaciones a los dos hijos por partes iguales y el usufructo de las mismas a la viuda. En la tercera se propone la adjudicación de participaciones en plena propiedad a la viuda en pago parcial del valor total de su usufructo.

Con independencia de que en este punto el criterio de esta contestación no sería vinculante por no versar sobre norma tributaria aragonesa, sí procede advertir que la adjudicación de valores en plena propiedad a la usufructuaria podría suponer la sujeción al ITP y AJD según las circunstancias concurrentes.

En concreto, conforme a la V1880-16 dos potenciales hechos imposables, incompatibles entre sí, podrían darse: la existencia de una permuta (en la que la viuda "entrega" el usufructo sobre determinadas participaciones a cambio de recibir la nuda propiedad sobre otras) o, de no darse las circunstancias para entender realizada una permuta, podría haber, conforme al artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, un exceso de adjudicación si el valor de lo adjudicado a la viuda o los hijos fuera superior al valor del usufructo o del llamamiento hereditario respectivamente.

La existencia o no de permuta en estos supuestos la delimita la citada consulta del Ministerio de Hacienda en los siguientes términos: *"En caso de que se entienda que ha habido una previa aceptación del usufructo vitalicio, cuando en un momento posterior se procede a adjudicar a la viuda bienes en pleno dominio cuyo valor comprobado coincide con el valor asignado al usufructo, se produce una renuncia al usufructo ya aceptado y constituido, pero no a título lucrativo sino a título oneroso. Lo que se produce es una permuta entre el cónyuge viudo y los hijos del causante, lo que dará lugar a un nuevo hecho imponible y a dos liquidaciones por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas que regula el artículo 7.1.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD)".*

La aplicación de este criterio al caso consultado, en el que la sucesión se ordena conforme al derecho civil aragonés, exigiría su adaptación a tal normativa en la que, por no ser el usufructo viudal negocio sucesorio, no existe "una previa aceptación del usufructo vitalicio".

CUARTO. Contestación a la primera pregunta sobre las tres alternativas de reestructuración.

a. Cumplimiento del requisito de mantenimiento en la primera alternativa.

Se caracteriza esta alternativa por constituirse una nueva sociedad limitada a la que se aportarían las participaciones sociales de SF heredadas, resultando una participación del 50% de cada uno de los hijos en la nueva sociedad (SN) y existiendo sobre tales valores el usufructo de la viuda. La nueva sociedad participaría en un 10,066% en SF.

Como ya se ha señalado, el artículo 131-3 TR centra el requisito de mantenimiento en los valores adquiridos. Las participaciones heredadas lo son de una sociedad que, según afirman los consultantes, reuniría los requisitos que el artículo 4 Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (ley 19/1991) exige para gozar de la correspondiente exención. Por tanto, pueden caracterizarse esos bienes relictos a efectos del ISD como participaciones en una sociedad con actividad económica siendo, en consecuencia, esos concretos bienes, y en esa singular cualidad de



bienes que reúnen determinados elementos relevantes fiscalmente, los que habría que mantener durante cinco años.

Aunque la norma autonómica incide especialmente en el mantenimiento de los bienes adquiridos (en este caso las participaciones en SF), su permuta mediante una aportación no dineraria en la que se recibirían acciones de una nueva sociedad SN, puede no suponer, excepcionalmente y conforme a una interpretación finalista, incumplir el requisito de mantenimiento siempre que se respete el espíritu latente en el beneficio fiscal.

Esta interpretación se sustenta en la consideración de la aportación no dineraria como operación de reestructuración con una finalidad racionalizadora de la estructura patrimonial de esa rama familiar y, por ello, protegible fiscalmente por la reducción que es, en definitiva, instrumento para garantizar la sucesión empresarial.

Ahora bien, la excepción a la literalidad de la ley estaría sujeta a los siguientes requisitos:

- Los socios de SN beneficiados por la reducción deberán mantener un porcentaje directo o indirecto sobre SF no inferior al que le correspondió conforme al llamamiento hereditario o a su derecho de usufructo.
- La nueva sociedad debería mantener en su activo las participaciones de SF hasta que acabara el plazo de 5 años que define el artículo 131-3.
- Dado que lo adquirido son participaciones de una sociedad con actividad económica, SF debería (1) mantener una actividad económica en los términos en que se define ésta en la normativa del IP y del ISD y (2) hacerlo además en la medida en que se aplicara la reducción del 99%. Por tanto, si, por hipótesis, la reducción del artículo 131-3 se aplicó sobre el 100% del valor real de las participaciones de SF heredadas, siendo eso sólo posible por entender que el 100% de los activos de tal entidad estaban afectos a una actividad económica, el 100% de los activos de SF durante esos 5 años deberían estar afectos. De otro modo, si el porcentaje de patrimonio afecto de SF se redujera sustancialmente en comparación con el que había en el momento del devengo del impuesto y que sirvió de base para la cuantificación de la magnitud sobre la que aplicar la reducción, se estaría vaciando la SF del elemento sustancial, el mantenimiento de una actividad económica, que justifica un beneficio fiscal tan relevante.

No obstante, si transitoriamente y en un porcentaje no significativo, dejara de darse la afectación total de los activos de SF (o aquélla que existiera en el momento del devengo del ISD), no se incumpliría el requisito.

b. Cumplimiento del requisito de mantenimiento en la segunda alternativa.

La situación de partida es la misma que en la primera alternativa. Es decir, existe nuda propiedad de los dos hijos sobre las participaciones heredadas y usufructo vidual sobre las mismas.

La diferencia es que, en contraprestación a la aportación no dineraria a SN de las participaciones de SF, cada una de las tres personas físicas recibe participaciones de SN en plena propiedad. El porcentaje de participación en SN de cada uno de ellos queda definido por los porcentajes en que se valora fiscalmente el derecho de usufructo y el de nuda propiedad. Así, a la



viuda le correspondería un 25% y a cada uno de los hijos un 37,5% de SN. SN, a su vez, participaría en un 10,066% de SF.

La consolidación del usufructo se produciría en sede de la sociedad adquirente por lo que su tributación sería en el Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que hace al requisito de mantenimiento contemplado en el artículo 133-1TR, valen los mismos razonamientos que en el caso anterior.

c. Cumplimiento del requisito de mantenimiento en la tercera alternativa.

En esta alternativa lo que cambia es el reparto inicial de los bienes relictos pues la viuda recibiría en pago parcial de su usufructo un 25% de las participaciones SF heredadas y sus hijos el 75% restante por partes iguales. Así, a la viuda le correspondería un 2,5165% de las participaciones de SF y a cada hijo un 3,77475%.

Con ese reparto hereditario, los intervinientes aportarían a SN esas participaciones a cambio de recibir de ésta participaciones en porcentajes del 25% para la viuda y un 37,5% para cada hijo. SN, a su vez, participaría en un 10,066% de SF.

Por lo que hace al requisito de mantenimiento contemplado en el artículo 133-1TR, valen los mismos razonamientos que en el caso anterior.

QUINTO-. Contestación a la segunda pregunta sobre las consecuencias de un reparto de dividendos de SF procedentes de reservas generadas con anterioridad al fallecimiento.

Plantean los consultantes repartir dividendos desde la SF a la nueva sociedad creada (SN) que, a su vez, no repartiría dividendos a sus socios, sino que los fondos así obtenidos se reinvertirían por SN

La norma aragonesa, además de exigir el mantenimiento de las participaciones recibidas, condiciona el beneficio a que no exista una minoración sustancial del valor de la adquisición. No especificando la ley qué acepción del término "sustancial" debe tomarse, y siendo congruentes con la finalidad de la norma tanto la interpretación "cuantitativa" del término (en el sentido de prohibir una minoración relevante o importante) como la "cualitativa" (interpretando lo "sustancial" como lo referido a la sustancia o esencia del beneficio), resulta que:

- Cuantitativamente, el valor económico de las participaciones de SN no varía por trasladar fondos desde SF a SN en forma de reparto de dividendos. Y así, tal reparto, en las condiciones planteadas, no supondría una minoración sustancial del valor de la adquisición y por tanto no se incumpliría el requisito del segundo párrafo de la letra b del apartado 1 del artículo 131-3 TR.
- Ahora bien, en la medida en que la justificación del beneficio fiscal es la protección de la sucesión empresarial, es necesario que el destino de los fondos que decida SN sean activos afectos a una actividad económica. Se conculcaría la esencia de la reducción (privilegiar en el pago de impuestos a quien mantenga una actividad económica) si el resultado final de la distribución de reservas de SF fuera que los socios de SN participaran en una sociedad con fondos monetarios no afectos a ninguna actividad. Por ello, con esta exigencia de afectación se conseguiría mantener la actividad económica en la misma medida en que se aplicó la reducción pues, como se ha señalado, es requisito para cumplir la exigencia de



mantenimiento en los términos ya definidos en la letra a de la contestación a la primera pregunta.

SEXTO. Contestación a la segunda pregunta sobre las consecuencias de un reparto de dividendos de SF procedentes de reservas generadas con posterioridad al fallecimiento.

El reparto de dividendos correspondientes a beneficios generados por SF con posterioridad al fallecimiento del causante no supone una minoración directa del valor de lo adquirido. Por tanto, y salvo que estuviera vinculado a alguna otra circunstancia de la que se pudiera derivar indirectamente una minoración sustancial del valor de lo adquirido, no se entendería incumplido el requisito de mantenimiento.

SÉPTIMO. 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.

Francisco Pozuelo Antoni.
Director General de Tributos

FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE por Francisco Pozuelo Antoni, Director General de Tributos. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS el 13/02/2020.
Documento verificado en el momento de la firma y verificable a través de la dirección <https://gobierno.aragon.es/verificador/CSVWD0Z4P757D1T01PFI> con CSV CSVWD0Z4P757D1T01PFI.