



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....: 6/2019
Fecha presentación.....: 11/09/2019
Núm. Registro.....: s/nº.
Unidad.....: Dirección General de Tributos

Habiendo presentado D. _____, con DNI _____, en su propio nombre, una consulta tributaria escrita relativa la aplicación de la reducción por la adquisición mortis causa contemplada 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 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 el requisito de mantenimiento de la adquisición "mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades", en concreto de participaciones en entidades, que se han beneficiado de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 131-3 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos, aprobado 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. Cuestiones planteadas.

En el escrito de consulta se expone que: "En fechas recientes ha recibido por herencia una participación minoritaria en una mercantil, cuya actividad es el arrendamiento de bienes inmuebles, para lo cual cuenta con varias personas empleadas y una oficina, y respecto de la cual se ha solicitado la aplicación de la reducción prevista en el artículo 131.3 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón". Igualmente expone que varios familiares suyos han recibido participaciones de dicha mercantil (parece deducirse que consecuencia de esa misma sucesión hereditaria), habiéndose realizado el reparto de las mismas "en función de los porcentajes que en el testamento se establecía para la masa hereditaria, una vez excluidos los legados, si bien a cada heredero se le adjudicaron participaciones concretas, no una participación en proindiviso en el conjunto de participaciones (de la mercantil) que constaban en la masa hereditaria". Señala que "todos ellos han aplicado la reducción prevista".

El consultante tiene intención de aportar las participaciones sociales recibidas por herencia, a una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles de la que es titular de una participación mayoritaria "aplicando el régimen fiscal previsto en el Capítulo VII, del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y más en concreto el artículo 87 d la citada Ley". Una vez realizada esta



aportación, la sociedad receptora de la misma sustituiría al consultante en el cargo de administrador de la mercantil cuyas participaciones se han recibido por herencia.

Consultándose:

- Si la aportación no dineraria, en los términos previstos supone el incumplimiento del requisito de mantenimiento de lo heredado previsto en el artículo 131.3 del TR.
- En caso de considerarse la operación proyectada como incumplimiento del requisito de mantenimiento por parte del firmante, si ese incumplimiento pudiera implicar también consecuencias para el resto de los herederos.

TERCERO. Respuesta a la cuestión planteada

En primer lugar, hay que comenzar señalando que no se enjuicia el cumplimiento de los requisitos que deben concurrir en el momento del devengo para la procedencia de la reducción aplicada por el consultante o si, de ser procedente, la reducción era aplicable total o parcialmente (en función de cómo fuese el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio), cuestión eminentemente fáctica que corresponderá comprobar en su caso, a los órganos gestores. Por consiguiente, la respuesta se emite en la hipótesis, no verificada, de que la aplicación de dicha reducción en el momento de presentar la autoliquidación resultara procedente, siendo únicamente objeto de esta contestación el análisis del requisito de "mantenimiento" posterior al devengo del impuesto.

El consultante expone que "en fechas recientes" han recibido por herencia unas participaciones de una mercantil por cuya adquisición se ha solicitado la reducción prevista en el artículo 131-3 del TR. No concreta el consultante si el fallecimiento del causante, con el correspondiente devengo del impuesto, tuvo lugar antes o después de la entrada en vigor de la Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (entrada en vigor el 1 de noviembre de 2018), que dio una nueva redacción a dicho artículo, sustituyendo la reducción estatal "mejorada" regulada hasta entonces por una reducción autonómica "propia".

Previsiblemente, la consulta hace referencia a la adquisición hereditaria consecuencia de un fallecimiento acaecido con posterioridad a la entrada en vigor del mencionado cambio normativo. No obstante, en el caso que la consulta hiciera referencia a un hecho imponible devengado con anterioridad a dicha fecha, debe indicarse que este Centro Directivo se ha pronunciado recientemente respecto a esta cuestión en la consulta 2/2019, en la que se dice: «*para los supuestos en que el bien relicto sean participaciones, la norma aragonesa dispone que "La adquisición deberá mantenerse durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal". Conforme a las limitaciones derivadas del artículo 55.2 de la ley 22/2009 ya citado, este centro directivo puede pronunciarse, para confirmarla, sobre la evidente remisión que se hace a la normativa estatal, añadiendo simplemente que no existen requisitos de mantenimiento específicos en el ordenamiento aragonés. Sin embargo, dado ese reenvío, la interpretación, con los efectos propios de una contestación vinculante, sobre cómo deba aplicarse la normativa estatal es monopolio de la Administración estatal y por tanto no puede ser objeto de contestación por esta Dirección General de Tributos.*»

Si, como parece desprenderse de la expresión "en fechas recientes", la consulta hace referencia a la adquisición hereditaria consecuencia de un fallecimiento producido tras la entrada en vigor de la ley 10/2018, el artículo 131-3 del TR, en su redacción aplicable a los hechos imponibles devengados a partir de la entrada en vigor de dicha ley (01 de noviembre de 2018), establece:



«Artículo 131-3. Reducción por la adquisición mortis causa sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en los casos en que en la base imponible del impuesto estuviese 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.

2. En el supuesto de que no existan descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, con los mismos requisitos y condiciones del apartado anterior.

3. Esta reducción es incompatible con la contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La opción por una de estas reducciones, que deberá efectuarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al fallecimiento del causante, determinará la inaplicabilidad de la otra.»

La normativa aragonesa de esta reducción, que tiene el carácter de "propia", para el caso que la empresa cuya transmisión hereditaria beneficiada fiscalmente se materialice en participaciones sociales, ha precisado que el objeto de mantenimiento por el adquirente, durante el plazo fijado por la norma, deben ser las "participaciones" sociales adquiridas. La normativa autonómica no utiliza expresiones del tipo "que la adquisición se mantenga", junto con otras que



relacionen el porcentaje de la reducción con la palabra "valor", de forma que pudiera interpretarse que lo que debe ser objeto de mantenimiento sea el "valor económico de la adquisición" y no la "adquisición" misma. En su preámbulo, la citada ley señala al respecto que: *"En consonancia con el significado y la relevancia del beneficio, el requisito del mantenimiento durante 5 años se vincula a la permanencia de la actividad económica en el seno del grupo familiar y se desconecta de la obligación de mantener el valor económico de lo heredado."* Redacción que resulta congruente con lo razonado la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia del beneficio fiscal empresarial en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Así, en su Sentencia 3342/2015, de fecha 16/07/2015, (Nº de Recurso: 1711/2014), el Alto Tribunal establece: *"Por otra parte, (...), lo que ha de hacerse es tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal de la exención o bonificación y éste no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación (...)* Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición(...), señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento (...) La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala: *"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes: a) Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro (...)"* (negrita y subrayado son nuestros)". Por tanto, en la interpretación del precepto autonómico debe presidir la idea de continuidad de la empresa en funcionamiento y la permanencia de la actividad económica en el seno del grupo familiar.

Por otro lado, si bien para caso de empresa individual o el negocio profesional, el propio precepto contempla que no tenga lugar la pérdida del derecho a la reducción cuando el objeto de la actividad empresarial obtenido sucesoriamente se aporta a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos previstos en la configuración del beneficio fiscal.

No vemos inconveniente en que esta posibilidad de reestructuración empresarial sea igualmente aplicable cuando el objeto de la adquisición hereditaria sean participaciones sociales en el caso, como el que describe el consultante, en que el adquirente posee una participación mayoritaria en la entidad a la que se aportan las participaciones sociales heredadas, continuando la actividad empresarial de la mercantil cuyas participaciones se aportan. Siempre y cuando continúe esa participación mayoritaria del aportante en la sociedad que recibe la aportación.

Respecto a la segunda cuestión planteada, sobre las consecuencias para el resto de los herederos en caso de considerarse la operación proyectada como incumplimiento del requisito de mantenimiento, habida cuenta que, de los términos de la consulta, no parece que concurra tal incumplimiento, no cabe pronunciarse sobre la extensión al resto de los herederos de las consecuencias adversas vinculadas al mismo. Extensión que procedería únicamente en caso de que, con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión y las disposiciones del testador, **existiera un llamamiento hereditario sin adjudicaciones concretas**. Circunstancia que no parece concurrir de acuerdo con los términos planteados en la consulta.

Sin perjuicio de los criterios indicados en los párrafos que anteceden, debe señalarse que la verificación del cumplimiento de mantenimiento de las participaciones por el adquirente es cuestión que, por su propia naturaleza fáctica, no corresponde a esta Dirección General de Tributos sino al órgano gestor correspondiente.



CUARTO. 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