

Núm. consulta.....:	1/2008
Fecha presentación.....:	8.04.2008
Núm. Registro.....:	123.080
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

CUESTIÓN PLANTEADA:

Consulta sobre la aplicación del artículo 131-4 “*Fiducia sucesoria*”, del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. Requisitos exención Impuesto sobre el Patrimonio. Mantenimiento participaciones heredadas. Momento cumplimiento requisitos.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

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

Conforme a la letra a del apartado 2 del artículo 47 de la *ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas* (en adelante CCAA) *de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía*, 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.

La consulta formulada gira principalmente sobre la aplicación del artículo 131-4 del *Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos* (en adelante TR), por lo que en principio, y sin perjuicio de precisiones ulteriores, es competencia de este centro directivo su contestación. Confirma esta apreciación el que la normativa sobre la reducción potencialmente aplicable por la adquisición de participaciones es la contenida en el artículo 131-3 de la misma norma.

Por otro lado, al formular la consultante una pregunta sobre el régimen tributario que corresponde por el fallecimiento de su marido, haberlo hecho antes de la finalización del plazo establecido para la presentación de la correspondiente autoliquidación (pues, según consta, solicitó prórroga para la presentación de la misma), y no haberse iniciado ningún procedimiento, recurso o reclamación que afecte a tal hecho, la contestación podrá tener, en los extremos que así expresamente se precisen, los efectos vinculantes del artículo 89 de la ley general tributaria.

SEGUNDO. Consideraciones previas a la contestación de las 4 consultas presentadas.

Todas las cuestiones planteadas por la consultante dan por sentado la aplicación de la reducción por adquisición de participaciones cuando lo cierto es que la concurrencia de la misma no resulta palmaria a la vista de los antecedentes inicialmente aportados.

Por ello, por estar directamente vinculado con alguna de las preguntas formuladas, y para no dar un carácter puramente teórico a la contestación que proceda a las consultas planteadas, debemos pronunciarnos sobre la existencia o no del derecho a practicar la reducción contemplada en los artículos 131-3 y 131-4 TR.

De modo resumido, los requisitos esenciales para la aplicación de la reducción son la consideración de bien exento en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) de los bienes heredados y un determinado parentesco entre los herederos y el fallecido.

a) Parentesco y herencia fiduciaria

Sobre la relación de la fiduciaria con el fallecido se apunta, y no acredita, que era su esposa. Pero nada se dice sobre el parentesco que pueda corresponder a los contribuyentes que por aplicación del artículo 133-2 del T.R. deben presentar autoliquidación aun no siendo herederos. Por tanto, la reducción procederá siempre que resulte acreditado el matrimonio entre el fallecido y la fiduciaria y que los restantes sujetos pasivos sean descendientes del fallecido. En este punto la contestación tiene carácter vinculante.

En el caso de que la ejecución fiduciaria no se hubiera producido todavía, la reducción podrán aplicarla, en virtud de la letra c del artículo 131-4.2, todos los contribuyentes que tuvieran con el fallecido el parentesco antes descrito. En el momento de la ejecución fiduciaria, el reconocimiento provisional de la reducción en el momento inicial queda perfeccionado si el adquirente es alguno de los sujetos pasivos de la autoliquidación provisional inicial. Si la ejecución fiduciaria se realizara sin la previa disolución del consorcio conyugal, sólo tendría el carácter de adquisición mortis causa la mitad del valor adjudicado por la fiduciaria (así, la TSJ de Aragón 6-6-07). En este punto, la contestación tiene carácter vinculante.

b) Otros elementos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio

La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es un requisito en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) que exige la concurrencia de determinadas condiciones, vinculadas, en parte, al Impuesto sobre Sociedades y al IRPF. Por tanto, debe quedar claro que, por no darse los requisitos previstos en el artículo 47.2 de la Ley 21/2001, la contestación que se dé sobre esta cuestión podrá ser vinculante en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero no en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto sobre sociedades o en el IRPF.

Las condiciones para tener derecho a la exención de las acciones en el Impuesto sobre el Patrimonio son un determinado tipo de actividad en la sociedad, un grado de participación en la misma y la realización de labores directivas remuneradas como principal fuente de renta.

El grado de participación del fallecido (siempre que resulte ser el que se afirma pero no se prueba) y su trabajo remunerado como Director Comercial en la entidad (que fue, además, su principal fuente de renta en el año del fallecimiento) deben entenderse suficientes, a la vista de la exposición de la consultante (y la exhibición de nóminas y nombramiento para el puesto), a los efectos del cumplimiento de los requisitos de la exención.

El hecho de que la prestación cobrada (declarada exenta en el IRPF) fuera (ya desde el origen) por incapacidad permanente no obsta para el beneficio fiscal (a diferencia de otras pensiones) por cuanto el artículo 141 del Texto refundido de la seguridad social señala, como se afirma en la ampliación de la consulta, que sólo impide el ejercicio de aquellas actividades incompatibles con el estado del inválido. Y, además, se aportan pruebas suficientes de que el fallecido intervino efectivamente en las negociaciones principales con las entidades compradas.

Sobre la actividad de la entidad se aportan determinados datos y antecedentes que también permiten formar un juicio sobre la misma.

Así, en el año de su constitución, en el que también procedió a la venta de los inmuebles aportados, tributó en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen general, no siendo considerada como sociedad patrimonial.

De los distintos acuerdos sociales adoptados (significativamente el cambio de objeto social que provoca la reducción de capital de 3 de noviembre de 2006), el cambio en el IAE el 21 de noviembre de 2006, las operaciones previas efectuadas (en las que se prevé el destino final en bienes no dinerarios del cobro por la venta de sus principales activos el 5 de octubre de 2006) y las menciones pertinentes en la formulación de las cuentas anuales de 2007, ponen de manifiesto la intención (también declarada en el escrito de consulta) de iniciar una actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

El que estos hechos evidencien actividad económica, cuando realmente antes del fallecimiento sólo se habían hecho las labores preparatorias de la misma, exige precisar, a los efectos del artículo 4. Octavo. Dos de la ley del impuesto sobre el Patrimonio, lo siguiente:

- La venta en 2006 de los terrenos no podría considerarse actividad de promoción conforme al criterio de la DGT del MEH salvo que constara que la entidad ha participado efectivamente en la junta de compensación, hay vinculación con la promotora o constructora o se ha realizado antes, o se va a realizar, alguna promoción inmobiliaria (en tal sentido se han pronunciado las CCVV 2340-07 y 560-07).
- Tampoco como compraventa de terrenos podría considerarse actividad económica, al exigirse para tal calificación por la legislación del IP y el IRPF en 2006 (año de la venta), la existencia de un local y una persona empleada dedicados a tal actividad.
- Cuestión distinta es considerar actividad económica el alquiler inmobiliario que se condiciona a que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y a que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. A fecha de fallecimiento ni se había iniciado el alquiler inmobiliario (en la fase última de prestación del servicio) ni, lógicamente, existía local ni persona dedicada a tal actividad.

A la vista de que la intención de la entidad, evidenciada por los elementos objetivos y subjetivos antes señalados, es la de ultimar la actividad económica de alquiler a la que se han dirigido todas sus actuaciones principales, y considerando que la finalidad de los beneficios fiscales de los artículos 131-3 y 131-4 es posibilitar la continuación de una actividad económica iniciada antes del fallecimiento del causante, debe entenderse que los activos de la entidad (como, en su caso, y derivado de la forma de contabilización, también los pasivos correspondientes) que recojan el crédito por la enajenación de los terrenos están afectos al desarrollo de una actividad económica siempre y cuando ésta se preste efectivamente cuando se reciban los inmuebles o cuando (en el caso de que se cobrara en dinero) de modo inmediato se aplicara el cobro al desarrollo de la actividad económica. En este punto, la contestación tiene carácter vinculante incluyendo la exigencia del inicio efectivo e inmediato de la actividad económica de alquiler (cumpliendo los requisitos del art. 27 LIRPF antes mencionados) en cuanto se cobre el precio.

Si las cuentas que registran el crédito por la operación de venta del terreno son más de la mitad de su activo, debe entenderse que, a los efectos del impuesto sobre sucesiones correspondiente a la herencia fiduciaria por la que se consulta, concurre el requisito de la exención en el impuesto sobre el patrimonio. En este punto, la contestación tiene carácter vinculante.

El que, a los solos efectos del impuesto sobre sucesiones, se reconozca la exención en el IP y por tanto se tenga derecho a la reducción, no supone que ésta tome como base el valor total de las acciones heredadas. En el caso de que el resto de activos distintos a los que tengan que ver con el

inicio de una actividad económica no se consideraran afectos a la actividad, la exención sería parcial en el Impuesto sobre el Patrimonio y por tanto la reducción en el ISD se extendería al valor que represente el crédito por la venta de los activos, pero no a otro tipo de activos desligados de tal operación y no afectos a ninguna otra actividad. En este punto la contestación tiene carácter vinculante.

TERCERO. Contestación a la pregunta sobre el inicio del plazo de mantenimiento de las participaciones heredadas

El momento de inicio del plazo de mantenimiento en los supuestos del artículo 131-4 (fiducia sucesoria) es el del fallecimiento del causante. Pero en este caso concreto ese mantenimiento debe incluir, hasta el plazo final de 10 años contados desde el fallecimiento, el inicio de la actividad económica de alquiler en cuanto se reciban los inmuebles. Sólo con esta exigencia puede entenderse que concurre la reducción en el asunto planteado.

CUARTO. Venta de las acciones y compra de fondos de inversión. Pérdidas en la sociedad y venta de las acciones por precio inferior al valor heredado.

Las cuestiones planteadas no afectan directamente a ninguna norma aragonesa y por tanto, de pretender una contestación vinculante, deberá formularse ante la DGT del MEH. No obstante, y a título meramente informativo, se le comunica que, conforme a la contestación V0370/06 de la DGT del MEH, es posible la compra de fondos de inversión sin pérdida de beneficio fiscal siempre que ésta se realice inmediatamente después de la venta de las acciones.

QUINTO. Momento en el que hay que contar con persona y local para el desempeño de la actividad de la sociedad.

Aunque en puridad la cuestión no afecta a ninguna norma aragonesa, dada su íntima relación con contestaciones que antes se han formulado con el carácter de vinculantes, procede informar con igual carácter que la persona y local a los que se refiere deberán constar desde que se reciban los inmuebles pero no necesariamente antes.

Zaragoza, a 24 de abril de 2008.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.