

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	2/2019
Fecha presentación.....:	25/Abril/2019
Núm. Registro.....:	Correo electrónico
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Habiendo presentado D. ... y Dña. ..., en su propio nombre, una consulta tributaria escrita relativa la aplicación de la reducción por la adquisición mortis causa sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida contemplada en el artículo 131-3 del *Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos*, procedé 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 posibilidad de aplicación de la reducción en la base imponible establecida 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) en el caso de que el causante, del que manifiestan que *"siempre ha sido un agricultor profesional, gestionando y trabajando sus tierras"*, tuviera reconocida una incapacidad permanente absoluta, por la que percibía una pensión. 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, tras la concesión por el órgano administrativo competente en la materia la incapacidad permanente absoluta, el causante siguió desarrollando la actividad agrícola, gestionando y realizando, con sus propios medios, parte de las actividades agrícolas, encargándose, por ejemplo, de programar los diferentes ordenadores de riego por aspersión, así como su mantenimiento. No obstante, contratando a terceros otras actividades como la realización material de la siembra, la aplicación de fitosanitarios y la recogida de la cosecha. Actividades todas ellas que, si bien se realizaban materialmente por terceros, eran gestionadas y dirigidas por el causante. Se acompañan a la consulta facturas de algunos de los trabajos realizados por terceros. Incorpora la consulta igualmente documentación de un procedimiento de comprobación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) relativo a la actividad agrícola en que se determina que no todos los trabajos necesarios para la obtención de los productos agrícolas se realizan por terceros, además de disponer el titular de la explotación agrícola medios de producción propios.

Por otro lado, el escrito se declara que la actividad agrícola constituye la principal fuente de ingresos del causante y se acompaña la autoliquidación de IRPF correspondiente al año anterior al fallecimiento del mismo.

Igualmente, en la de la consulta se indica que el causante legó las fincas rústicas destinadas a la actividad agraria a su hijo, acompañando copia del testamento para su acreditación.

No se contiene en la consulta información respecto a si el causante era declarante del Impuesto sobre el Patrimonio y, en su caso, si en la misma constaban como exentos los bienes respecto de los que se plantea si es aplicable la reducción.

Finalmente, tras exponer las circunstancias concurrentes en el caso, consultan si se cumplen los requisitos para la aplicación de la reducción del 99 % en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por la sucesión de la empresa a favor de cónyuge o descendientes de la persona fallecida, prevista en el mencionado artículo 133-3 del TR en su redacción vigente a la fecha de fallecimiento del causante que tuvo lugar el 5 de septiembre de 2018.

TERCERO. Respuesta a la cuestión planteada

El artículo al que va referida la consulta en lo referido a la empresa individual, en su redacción vigente en el momento del devengo del impuesto al que hace referencia la consulta, establece:

«Artículo 131-3. Reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes.

1. 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 se aplicarán en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón conforme a lo dispuesto en los siguientes apartados.

2. Por la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, con las siguientes condiciones:

a) En la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida, se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.

b) Para la aplicación de esta reducción se seguirán las siguientes reglas:

1.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 se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento, la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo.

No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio adquiridos se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del mencionado artículo durante el plazo antes señalado. (...) »

En la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo ha de aplicarse lo establecido en el artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria, así como los criterios jurisprudenciales sobre interpretación de las normas tributarias, lo que nos sitúa en una interpretación teleológica, finalista, de las normas tributarias, como base para calificar los hechos de la realidad a efectos de su incardinación en unas u otras normas tributarias. Por otro lado, el artículo cuya interpretación se requiere trata sobre un beneficio fiscal, en forma de reducción en la base imponible, siendo por tanto su naturaleza de beneficio tributario. Razón por lo que en cumplimiento de lo previsto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que prohíbe la aplicación analógica para los beneficios tributarios, no cabe otorgar un alcance extensivo.

El apartado 8 del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, al que remite la norma autonómica, establece la exención de dicho impuesto para los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su **actividad empresarial** o profesional, siempre que **ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa** por el sujeto pasivo y **constituya su principal fuente de renta**.

No es objeto discusión la relación de parentesco entre el causante y la persona llamada a adquirir los bienes mortis causa. Tampoco lo es si el objeto de la transmisión sobre la que se plantea la aplicación de la reducción sea una empresa agrícola en funcionamiento. Al igual que no lo es que los beneficios obtenidos de las fincas rústicas, en el apartado de rendimientos de actividades agrícolas de la declaración del IRPF correspondiente ejercicio anterior al fallecimiento, son la principal fuente de renta del causante. El debate se centra en si la actividad empresarial agrícola, además de con carácter habitual, se ejercía por el causante de forma "personal y directa".

El supuesto sobre el que versa la consulta guarda cierto paralelismo con el caso de la posibilidad de que una persona jubilada pueda ejercer una actividad empresarial de forma que sea aplicable la citada exención en el impuesto sobre el patrimonio (y la correlativa reducción estatal en el impuesto sucesiones y donaciones), sobre la que existe abundantes pronunciamientos doctrinales. En esta materia, podemos citar la posición sostenida por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 8 de mayo de 1986 que distinguía entre funciones "inherentes" a la titularidad del negocio -entre las que se encontrarían las de índole administrativa, en las que el jubilado sigue siendo dueño del negocio y como tal paga impuestos, firma contratos, ostenta la representación de la empresa, etc.- de aquellas otras que supongan la llevanza personal del negocio, considerando estas últimas incompatibles con la percepción de la pensión de jubilación.

Sin embargo, en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo, recogida en sentencias de 03 de diciembre de 2012 (casación 596/2011), de 12 de marzo de 2009 (casación 4083/05) y 10 de junio de 2009 (casación 3343/06) el Alto Tribunal señala:

“(…) No se puede rechazar de plano la aplicación de los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar por el mero hecho de recibir una pensión al no existir una vinculación entre la exigencia del ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa en el ámbito laboral y el fiscal.

Por ello, se hace preciso analizar en cada caso, si dadas las condiciones personales del causante, puede considerarse que se cumplen los requisitos necesarios para aplicar la reducción, resultando

inevitable acudir a la Ley 40/1998, aplicable al presente caso, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entiende por actividad empresarial la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Al concepto recogido en la normativa del Impuesto sobre la Renta sobre qué se entiende por ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa, también se remite el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por tanto, si concurren los requisitos legales para el disfrute del beneficio tributario ello será suficiente para el reconocimiento, constituyendo la percepción de la pensión una cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria, y puede ser que lo indebido sea la pensión, no la reducción.

(...)

La lectura de la sentencia recurrida pone de manifiesto que la base de la decisión ha sido una cuestión meramente probatoria, puesto que la Sala de instancia ha entendido suficientemente acreditado que el causante no sólo era titular de una actividad empresarial agrícola, sino que al mismo tiempo la ejercía de modo habitual, personal y directo, a la vista de la prueba practicada. Así pues, no puede compartirse la alegación de la parte recurrente sobre que el Tribunal de instancia ha hecho prevalecer una visión formal sobre la meramente material de los requisitos de la exención, sino que más bien sucede justamente lo contrario, porque la Sala ha considerado suficientemente acreditada la concurrencia de los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, entendiendo que los mismos deben prevalecer sobre otras consideraciones formales no previstas en la norma, como la alegada ilegitimidad de compatibilizar tal actividad con el disfrute de una pensión de jubilación. Ello comportará las consecuencias jurídicas que correspondan, pero no puede servir (porque la norma se acoge a un criterio estrictamente material) para desvirtuar el hecho cierto de que el causante, al mismo tiempo que disfrutaba de tal pensión, ejercía la actividad empresarial agrícola de modo habitual, personal y directo, por lo que cumplía las exigencias materiales previstas para el disfrute de la bonificación fiscal."

Centrándonos ya en la tipología concreta del supuesto sometido a consulta, que es la posibilidad del ejercicio personal y directo de una actividad económica agrícola por parte de una persona que el órgano administrativo competente en la materia ha reconocido una incapacidad permanente absoluta, es preciso traer a colación la Resolución del TEAC 00/239/2004, de 15/12/2004, en cuyo Fundamento de Derecho Tercero se dice:

"(...) el ejercicio de una actividad empresarial, supone tal como indica la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la ordenación de medios humanos y materiales con la intención de intervenir en la producción de bienes y servicios. Por tanto, puede limitarse a una función de dirección sin que lleve aparejado un trabajo físico, no implicando la minusvalía física, que es la que padecía la causante, un impedimento para su realización. (...)" En idénticos términos se expresa vigente normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el artículo 27 de la Ley 35/2006, para referirse a las actividades económicas.

En el mismo Fundamento de Derecho el TEAC añade: *"(...) A mayor abundamiento, los propios preceptos invocados por la Dependencia Gestora para denegar la reducción solicitada por los herederos de D^a. B, vienen a sostener la tesis apuntada sobre la posibilidad de percibir una pensión y realizar un trabajo, ya sea de dirección, como entendemos que lo es en el supuesto analizado, o incluso físico y en todo caso, adaptado a las circunstancias del pensionista, pues el artículo 141.2 del Texto Refundido de la Ley de la Seguridad Social indica que "las pensiones vitalicias en caso de incapacidad absoluta o de gran invalidez no impedirán el ejercicio de aquellas*

actividades, sean o no lucrativas, compatibles con el estado del inválido y que no representen un cambio en su capacidad de trabajo a efectos de revisión". Por su parte, el artículo 165.1 en su párrafo segundo, precisando la incompatibilidad entre el percibo de una pensión de jubilación y la realización de un trabajo, establece que "no obstante lo anterior, las personas que accedan a la jubilación podrán compatibilizar el percibo de la pensión con un trabajo a tiempo parcial en los términos que reglamentariamente se establezcan". Preceptos que mantienen su redacción en el texto vigente, en los artículos 198.2 y 213.1 respectivamente.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que la circunstancia de que el causante tuviera reconocida una incapacidad permanente absoluta, por sí sola, no es motivo para excluir la aplicación de la reducción por adquisiciones mortis causa 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. El ejercicio de la actividad empresarial agrícola de forma habitual, personal y directa por parte del causante es una cuestión probatoria. De los datos y elementos probatorios que acompañan a la consulta puede considerarse que concurren las circunstancias para la aplicación del mencionado beneficio fiscal. Sin perjuicio de que, de la existencia de otros elementos probatorios distintos de los que obran en la documentación aportada, resultase acreditado el hecho contrario al ejercicio de forma habitual, personal y directa de la actividad agrícola por parte del causante, o el incumplimiento de algún otro de los requisitos de la norma que se han señalado.

CUARTO. Efecto vinculante.

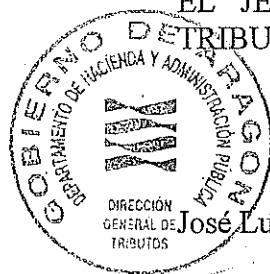
Por último, debe reseñarse que la respuesta a estas cuestiones tiene carácter vinculante sólo para los órganos de la Administración Tributaria Aragonesa, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Zaragoza, a 29 de abril de 2019.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

P.A.

EL JEFE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA,



José Luis Pérez San Millán.

