



## **CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.**

Núm. consulta.....: **1/2023**  
Fecha presentación.....: 22.03.2023  
Núm. Registro.....: s/nº  
Unidad.....: Dirección General de Tributos.  
Impuesto.....: Sucesiones y Donaciones

*Asunto: Aplicación de la reducción en sucesiones a unas participaciones de una sociedad civil y consideración del valor del suelo donde se ubica la explotación (artículo 131-3)*

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantea el ámbito de la reducción del artículo 131-3 del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado 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 del artículo 131-3 a determinada sucesión. 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.

En particular se plantea la aplicabilidad de esa reducción a la herencia de unas participaciones de una sociedad civil y si el valor del suelo propiedad de los socios se incluye dentro del valor de la explotación cuando ésta se realiza por la sociedad civil.

### **SEGUNDO. Respuesta a la cuestión planteada.**

La normativa aragonesa aplicable es el ya citado artículo 131-3 que tiene la siguiente redacción:



*“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.”*

1. Como no se consulta por los requisitos que deben cumplirse en esta sucesión para gozar de la reducción, su análisis no se aborda en esta contestación.

Lo que si procede es explicitar que la contestación a las preguntas formuladas sobre la afectación en ningún caso presupone que se esté considerando que, por cumplir los requisitos legales, la reducción sea aplicable en esta herencia.

2.- Cuando se heredan participaciones de una sociedad civil, la aplicación de la reducción recogida en este precepto debe solventarse conforme a su letra a del apartado 1 (dedicada a la empresa individual o el negocio profesional) y no por la b (relativa a participaciones en entidades).

Según el tercer apartado del artículo 8 de la Ley del IRPF no tendrán la consideración de contribuyente en ese impuesto las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.<sup>a</sup> del Título X de esta Ley.

Tratándose de una sociedad civil con actividad agraria, y a la vista de la documentación aportada, debe entenderse que la existente en este supuesto no tiene personalidad jurídica y no tributa ni en el IRPF ni en el IS, haciéndolo sus socios en el impuesto personal que les corresponda a través del régimen de atribución de rentas.

Conforme al artículo 88 de la Ley del IRPF las rentas atribuidas a los socios tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos. Por lo tanto, desarrollando la sociedad civil una actividad económica (agraria), las rentas



obtenidas por los distintos comuneros tendrán la consideración de rentas derivadas de actividades económicas.

De acuerdo con ello, cuando la actividad sea desarrollada por medio de una sociedad civil, debe entenderse que son cada uno de los socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

Por tanto, y en tal sentido se pronuncia la consulta V1902-14 de la Dirección General de Tributos, del Ministerio de Hacienda y Función Pública, los beneficios fiscales en el ISD por sucesión empresarial, basados en la exención en el IP, deben calificarse conforme a los requisitos propios de las empresas individuales.

De este modo, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad en el IP, cada socio debe realizar la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, entre otros requisitos, debe ser también su principal fuente de renta.

Congruentemente, como se ha anticipado, la reducción en el ISD por sucesión empresarial habrá que decidirla por la letra a del art 131-3TR.

Lo anterior comporta tener que adaptar, tanto en el ISD como fundamentalmente en la calificación previa en el IP, unos requisitos diseñados para la empresa individual a la realidad de que lo heredado no es un conjunto de bienes afectos, sino unas participaciones en una entidad sin personalidad jurídica.

### 3. Inclusión del valor de la explotación porcina dentro del valor de la sociedad civil.

Entendiendo que con “*explotación porcina*” se hace referencia a las distintas naves, fosas y vados necesarios para la producción de lechones, debe concluirse que, si las participaciones heredadas instrumentan la propiedad del heredero sobre esos bienes, en el valor de aquéllas deberá tenerse en cuenta el de esos elementos y, por tanto, incluyéndose en la base imponible de la herencia, formaría también parte de la magnitud sobre la que calcular la reducción del artículo 131-3TR.

### 4. Inclusión del valor del suelo, propiedad de los socios, en el de la explotación porcina y por tanto en el de la sociedad civil.

Conforme a la interpretación latente en el apartado anterior, si el suelo sobre el que se han edificado o excavado los inmuebles de la explotación porcina se está transmitiendo al heredero, sea a través de las participaciones, o a través de una individualización dominical singular, siempre que no existiera un título de cesión de uso del mismo a la sociedad distinto de la circunstancia económica de la afectación, debería considerarse como bien empresarial



a la hora de medir la exención en el IP del causante y en la reducción del ISD, si así resulta de las pruebas valoradas y especialmente de la contabilidad.

5. Se pregunta también por la aplicación de la reducción del artículo 131-3 a las fincas rústicas propiedad del fallecido teniendo en cuenta que las de ambos socios las explota la Sociedad Civil.

Entendiendo que estas fincas son distintas a las de la explotación porcina, su consideración a efectos de la aplicación del beneficio del artículo 131-3 debe resolverse conforme a lo indicado en el apartado 4 anterior.

6. Aplicación de la reducción si la liquidación del impuesto se realiza en el periodo de prórroga concedido.

No hay ningún impedimento a que la reducción del artículo 131-3 despliegue sus efectos cuando se haya concedido una prórroga para la presentación de autoliquidaciones relativas a adquisiciones por causa de muerte.

### **TERCERO. 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