

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	10/2015
Fecha presentación.....:	14/08/2015
Núm. Registro.....:	E20150470434
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Aplicación del tipo reducido previsto en el concepto de Transmisiones Onerosas, del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la adquisición de inmuebles para iniciar una actividad económica, establecido en el artículo 121-11 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 tipo reducido previsto en el concepto de Transmisiones Onerosas del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para la adquisición de inmuebles para iniciar una actividad económica establecido en el artículo 121-11 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 la entidad consultante fue constituida en fecha 24 de junio de 2015, siendo su objeto social la explotación de hoteles, apartamentos turísticos, hostales, restaurantes, bares y cafeterías, **sin que hasta la fecha haya iniciado su actividad.**
- Que la entidad consultante tiene la intención de adquirir diversos inmuebles, junto con el mobiliario e instalaciones existentes, en el que la actual propietaria está desarrollando un negocio destinado a la actividad de hotel y restaurante, siendo la intención de la entidad, **continuar con la misma actividad.**

Por otro lado, en el escrito se cita el artículo 7 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el valor añadido, que regula la no sujeción al mismo en los casos en que tiene lugar la “transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial”, definida como “*la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios*”. Razón por la que hemos de entender que el consultante entiende que concurren todos los elementos y

circunstancias para calificar la operación que pretende realizar como de “transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial”.

Finalmente en el texto de la consulta se indica que *“la duda que se plantea es... si a la entrega de unos inmuebles, caso que se consideren incluidos en la transmisión de una unidad económica autónoma..., capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, se le puede aplicar o no el tipo reducido al que se refiere el artículo 121-11 del Real Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre del Gobierno de Aragón caso de que se cumplan los requisitos fijados en dicho precepto”*.

TERCERO. Respuesta a la cuestión planteada

El artículo por el que consulta si es de aplicación establece:

«Artículo 121-11.–Tipo reducido aplicable a la adquisición de inmuebles para iniciar una actividad económica.

El tipo de gravamen aplicable a las adquisiciones onerosas de inmuebles que se afecten como inmovilizado material al inicio de una actividad económica en Aragón será del 1 por 100 cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) El inmueble deberá afectarse en el plazo de seis meses al desarrollo de una actividad económica, sin que se considere como tal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos del artículo 4. Octavo. Dos a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio .
- b) Se entenderá que la actividad económica se desarrolla en Aragón cuando el adquirente tenga en esta Comunidad Autónoma su residencia habitual o su domicilio social y fiscal.
- c) En la ordenación de la actividad deberá contarse, al menos, con un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- d) Se entenderá que se inicia una actividad económica cuando el adquirente, directamente o mediante otra titularidad, no hubiera ejercido en los últimos tres años esa actividad en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- e) Los requisitos de las letras a, b y c anteriores deberán cumplirse durante cinco años a partir del inicio de la actividad económica. En caso de incumplimiento de este requisito, el contribuyente deberá presentar la autoliquidación en el plazo de un mes, ingresando, junto a la cuota que hubiera resultado de no mediar este beneficio, los intereses de demora correspondientes.»

En la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo ha de aplicarse lo establecido en la Ley 58/2003, general tributaria (artículo 12), 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. Criterio interpretativo que ha de conectarse con la interpretación sistemática de las normas recogida en el artículo 3 del Código Civil, al que se remite el precitado artículo 12 de ley general tributaria. Por otro lado, el artículo cuya interpretación se requiere trata sobre un tipo reducido, 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; al contrario, ha de ser objeto de una interpretación estricta.

Vista la redacción del artículo, observamos que el mismo comienza su enunciado con una parte definitoria, previendo que *el tipo de gravamen aplicable a las adquisiciones onerosas de inmuebles que se afecten como inmovilizado material al inicio de una actividad económica en Aragón será del 1 por 100 ...*”. Para continuar su redacción con el establecimiento de una serie de condicionantes, requisitos o circunstancias, que se inicia con el texto *“...cuando concurren las*

siguientes circunstancias:.... con la enumeración de una serie de requisitos o circunstancias que necesariamente han de concurrir, junto a la descripción definitoria de la medida, para que sea aplicable la misma.

Pues bien, en la parte sustancial o definitoria del artículo se describe que la aplicación del tipo reducido del 1 por 100 en el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas ha de concurrir que el objeto de la adquisición por el obligado tributario sean inmuebles, que dichos inmuebles se afecten al inmovilizado material y que todo ello sea al **inicio** de **una actividad económica** en Aragón. De lo que se desprende que debe darse el inicio de una actividad económica **en sentido objetivo**. Debiendo por tanto ser una actividad económica nueva y no la continuación de otra ya existente.

Por otro lado, cuando se detallan las circunstancias, requisitos o condiciones que completan la regulación del beneficio fiscal se restringe la consideración de inicio de actividad para el adquirente a que el mismo no hubiera realizado dicha actividad, directamente o mediante otra titularidad, en Aragón en un determinado periodo de tiempo (últimos tres años), configurando como condición para el adquirente el inicio de actividad **en un sentido subjetivo**. Requisito que viene a evitar que puedan acogerse a este tipo especialmente reducido meros cambios de titularidad formal.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que el artículo prevé que el inicio de actividad ha de cumplirse tanto desde el punto de vista objetivo (como una actividad nueva), como desde el punto de vista subjetivo (que el adquirente no ha realizado esa actividad en el pasado). Debe por ello darse la doble circunstancia de inicio de actividad, tanto en la actividad misma como en quien la realiza. Interpretación que se vería apoyada desde el punto de vista teleológico en que una reducción de tributación tan importante (pasar del 7 por 100 al 1 por 100) se prevea para el nacimiento de una actividad económica nueva, propiciando creación de riqueza en la Comunidad Autónoma. No previéndose un beneficio tributario de tal magnitud para la mera transmisión de la actividad, que no conlleve la generación de nuevas formas de riqueza sino con la transmisión de las ya existentes entre distintas titularidades, sean éstas previas o de nueva creación.

Desde el punto de vista sistemático, hemos de tener en cuenta la existencia en el mismo Texto Refundido del artículo 121-9 *“Tipo reducido aplicable a la transmisión de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en empresas individuales o negocios profesionales”*. Artículo que prevé un tipo de gravamen del aplicable 4 por 100 a *“las transmisiones onerosas de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional de una persona física, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, a que se refiere el artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido”*, cuando concurren las determinadas circunstancias. En caso de ser el transmitente una persona física y considerar que el inicio de la actividad únicamente debe referirse en cuanto al elemento subjetivo del inicio en la actividad por el adquirente, la regulación del artículo 121-9 sería coincidente con la situación recogida en el 121-11. Lo que supondría la incongruente aplicación de dos tipos impositivos reducidos distintos a una misma situación de facto. O que la regulación particular prevista para el mantenimiento de las empresas individuales, mediante la transmisión de las mismas, resultara peor tratada que el régimen general previsto para la transmisión de cualquier tipo de empresas. Contradicción que únicamente puede ser salvada si se considera que en la transmisión de empresas individuales o negocios profesionales sin que concorra nueva actividad se prevé un tipo del 4 por cien, y se reserva el tipo especialmente reducido del 1 por cien para la transmisión de inmuebles destinados al inicio de una nueva actividad económica, tanto en sentido objetivo como subjetivo.

Interpretación ésta que resulta congruente con lo previsto en el Preámbulo de la Ley 2/2014, que introdujo este artículo en el Texto Refundido, en que se prevé que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, *se establece una reducción de tipo impositivo por la adquisición de inmuebles cuando una empresa inicie en Aragón una actividad económica. De la medida podrán beneficiarse tanto las empresas ya establecidas en la comunidad como aquellas otras, individuales o societarias, que decidan invertir en Aragón.* De donde se desprende que lo realmente relevante no es que las sociedades sean de nueva creación sino que va dirigida tanto a las nuevas como las existentes que con su inversión en Aragón inicien en la Comunidad Autónoma una nueva actividad.

En virtud de lo antedicho y teniendo en cuenta que en la consulta se detalla que es la intención de la entidad consultante, **continuar con la misma actividad** se ha de concluir que a la operación planteada no le es de aplicación el tipo reducido del 1 por cien prescrito en el artículo 121-11 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos.

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 28 de octubre de 2015.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.