

Núm. consulta	:	3/2014
Fecha presentación	:	21 de abril de 2014
Núm. Registro	:	174958
Unidad	:	Dirección General de Tributos

CUESTIÓN PLANTEADA:

Aplicación del artículo 132.3 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos *Reducción por la adquisición inter vivos de participaciones*.

CONTESTACIÓN COMPLETA:

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 abarca distintas cuestiones, pero se dirige fundamentalmente a preguntar sobre la aplicación de la reducción de la base imponible recogida en el artículo 132-3 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (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. Requisitos para tener derecho a la reducción del artículo 132-3 del T.R.

A la pregunta que formula el consultante sobre los requisitos a cumplir para tener derecho a la reducción, procede informar, a la vista del texto vigente durante 2014, y con carácter vinculante, que son los siguientes:

- Deberán cumplirse los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el ejercicio anterior a la fecha de la donación. Por tanto, de efectuarse la donación en 2014, la condición de participaciones exentas deberá referirse a la situación durante 2013.
- Al tratarse esta reducción de una mejora de la reducción prevista en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el donatario deberá cumplir con los requisitos de la exención durante el plazo legal de mantenimiento de lo adquirido, que, conforme a la normativa aragonesa, es de 5 años, salvo que falleciera dentro de ese plazo. Asimismo, el donatario 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
- Por la misma razón de remisión a la normativa estatal, entre donante y donatario deberá existir el parentesco exigido por el citado artículo 20.6 (cónyuge, descendientes o adoptados) y tener el

donante sesenta y cinco o más años o encontrarse en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. Si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejará de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

Debe añadirse que, como prevé específicamente el artículo 132-3, si el donante solo tuviera parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción.

TERCERO. Cumplimiento de los requisitos de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio.

La primera precisión a este respecto es que la medición de estos requisitos debe hacerse en relación a la situación en 2013. Los requisitos a cumplir son los recogidos en el apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. El precepto señala lo siguiente:

Estarán exentos: í La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

*Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.
A los efectos previstos en esta letra:*

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.º de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Los requisitos de las letras b y c parecen cumplirse en este caso por cuanto se afirma una participación del 100% en la sociedad holding sumando las participaciones del padre y la hija y la remuneración a ésta como directiva en el porcentaje exigido por la norma.

El cumplimiento del requisito de la letra a anterior exige más matizaciones que el de los restantes.

En primer lugar, se desconoce la composición de todo el activo de la holding, por lo que si hubiera otros bienes distintos a las acciones de la sociedad arrendadora de inmuebles, y si el importe de aquéllos, en la hipótesis de que no pudieran considerarse afectos, fuera superior al valor de las referidas acciones, las participaciones de la holding no estarían exentas en el Impuesto.

Si esos hipotéticos bienes restantes no afectos no supusieran más de la mitad del activo de la holding, la eventual exención de las participaciones tenidas por las personas físicas debería limitarse al valor de éstas correspondiente al importe de los bienes realmente afectos.

La actividad de la entidad participada en segundo grado debe ser también calificable como económica. Para esta averiguación sería necesario saber si existen activos distintos a los inmobiliarios y la naturaleza y valor de los mismos. Contando con que no hubiera otro tipo de

activos (y si los hubiere serían aplicables los razonamientos de los dos párrafos anteriores), la actividad de arrendamiento se considera económica cuando se cuenta, como afirma el consultante que se da en este caso, con un local separado y una persona contratada a jornada completa.

Pero además es necesario que esos medios materiales y humanos estén justificados en atención a la actividad desarrollada. Esta cuestión sólo puede resolverse de modo definitivo en un procedimiento de aplicación de los tributos por cuanto exige la valoración de las pruebas pertinentes. Sí que puede señalarse que 38 inmuebles es un número normalmente suficiente para justificar los citados medios, aunque la situación de los inmuebles no alquilados debería ser analizada a los efectos de valorar si puedan considerarse como afectos en la medida en que estén en una situación de disponibilidad para el arrendamiento o como no afectos. De concluirse en su no afectación, podría seguirse considerando que existe actividad económica, pero el importe del beneficio debería limitarse a los bienes realmente empleados en una actividad económica.

Finalmente, la estructura holding exige el requisito adicional de que los valores poseídos por la entidad otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto (extremo que no se cita en la consulta pero que puede darse provisionalmente como cumplido) y que se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

El consultante afirma cumplir con la finalidad de dirigir la participación y que cuenta con la correspondiente organización de medios materiales y personales. A este respecto hay que recordar que conforme a la consulta V0064-2004 es necesario que la propia entidad holding dirija y gestione la participación en nombre propio en el consejo de administración u órgano equivalente de la participada

CUARTO. Cumplimiento del resto de requisitos.

De los requisitos exigidos para aplicar esta reducción, se contengan específicamente en la normativa aragonesa o en la estatal, sólo puede analizarse la concurrencia de los que deben darse en la fecha del devengo y no, por futuros, los de mantenimiento ya citados anteriormente.

Según se dice en la consulta, la relación entre los futuros intervinientes es la de padre e hija, con lo que el requisito de parentesco debe entenderse cumplido. No obstante, la reducción exigiría que el donante tuviera la edad o la condición legal requerida y explicada en el apartado segundo anterior. Sobre este extremo, nada señala la consulta.

QUINTO.- Conclusión

La conclusión se formula en la presunción de que los hechos consultados sean los realmente concurrentes en la fecha de devengo. Con esa restricción, de cumplirse los requisitos que se han desarrollado anteriormente, la donación podrá beneficiarse de la reducción en la medida en que las participaciones representen el valor de los bienes afectos a una actividad económica tanto en la holding como en la participada en segundo grado.

SEXTO. 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 13 de mayo de 2014.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.