

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	6/2015
Fecha presentación.....:	05/05/2015
Núm. Registro.....:	E20150260514
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Habiendo presentado la consultante una consulta tributaria escrita en la que plantea varias cuestiones relacionadas con la creación de una nueva sociedad a la que aportaría parte de sus participaciones de una primera entidad, cuando éstas últimas están sujetas a la exigencia del mantenimiento durante cinco años al haberse aplicado la reducción del 99% del impuesto de Sucesiones, regulada en el artículo 131-3 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 la aplicación de la reducción aragonesa recogida en el artículo 131-3 del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobada 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. Sobre el requisito de mantenimiento exigido en la aplicación de la reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes en Sucesiones

La solicitud de criterio vinculante se estructura en el escrito de la contribuyente en tres apartados que son los que se siguen también para evacuar la contestación.

El primer apartado, ante la intención de aportar parte de las participaciones heredadas (de la sociedad X S.L.) a una nueva sociedad, versa sobre el efecto que determinadas circunstancias puedan tener en el requisito de mantenimiento que incorpora la reducción del 99% aplicada en la liquidación del impuesto. En concreto, este apartado enuncia cuatro circunstancias ordenadas con letras de la a) a la d).

La información proporcionada en las tres primeras letras permite un tratamiento unitario de las mismas. En ellas se hace referencia a que tras la aportación no dineraria a otra entidad, y si bien el domicilio y la gestión de la sociedad X SL seguirán radicados en Aragón, la actividad económica y financiera de la misma se desarrollará tanto en este territorio como fuera del mismo. Se indica también que esta actividad extracomunitaria ya se venía produciendo.

Los datos que se acaban de resumir son relevantes y conducen directamente al segundo párrafo de la regla 2ª de la letra b) del apartado 2 del artículo 131-3 del Texto Refundido para calibrar la subsunción de los hechos expuestos en tal precepto.

La citada norma dice en su redacción vigente: *“La adquisición deberá mantenerse durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón.”*

El texto actual que se acaba de transcribir es también el que estaba vigente en el momento del devengo del impuesto por lo que es el aplicable *ratione temporis*.

Para su interpretación debe partirse de la consideración de este beneficio fiscal como una mejora de la reducción estatal del artículo 20 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De este modo, tal y como se desprende del apartado 1 del citado artículo 131-3 de TR, la norma aragonesa desplaza, cuando es la ley aplicable, a la estatal.

La mejora que opera la norma autonómica sobre la estatal es doble: por un lado hay un incremento del porcentaje del beneficio (del 95% al 99%) y una reducción del plazo del mantenimiento (de 10 a 5 años) y, por otro, se contempla expresamente en el texto legal la consolidación de la reducción en el supuesto de transmisión de las participaciones heredadas cuando haya existido alguna operación societaria en virtud de la cual no se mantuvieran las concretas participaciones recibidas.

Esta segunda previsión es la aplicable en este caso al existir una aportación no dineraria de participaciones a otra entidad. La citada inexistencia de perjuicio del beneficio fiscal se condiciona en la norma –aunque formalmente se presente como una excepción– a que la actividad económica, la dirección y control de la entidad no dejen de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón.

La mera lectura y la literal interpretación del precepto abogan por entender que no se está exigiendo para cumplir el requisito de mantenimiento que esos tres factores estén radicados en Aragón. La norma no exige que la actividad, la dirección y el control estén o “retornen” a la Comunidad, sino que no dejen de estar radicados en ella. Lo que *“penaliza”* la norma es el supuesto de elementos vinculados a la Comunidad Autónoma que dejan de estarlo como consecuencia de la operación societaria. Dicho de otro modo, si ya antes del fallecimiento, alguno de esos elementos (la actividad, la dirección o el control) estaba fuera de Aragón, no es exigible para aplicar esta mejora de la reducción el que se reubiquen en nuestra región.

Teleológicamente se justifica el sentido de la norma en la intención del legislador aragonés de equilibrar la libertad de establecimiento con la protección del tejido empresarial. En consecuencia, situaciones como la que se contempla ahora permiten consolidar el beneficio fiscal, dado que si ya la actividad económica se venía desarrollando fundamentalmente fuera de Aragón, difícilmente podría dejar de estar radicada en la Comunidad Autónoma. Es decir, lo que no radicaba en Aragón no puede dejar de radicar en este territorio.

La mención que se hace en la letra c) a las inversiones financieras, en lo que tengan de diferenciables de la actividad económica de la sociedad, no altera el razonamiento anterior porque el destino de los bienes no afectos no es relevante para el devenir del beneficio fiscal. Y si, por el

contrario, la actividad financiera pudiera reputarse como económica a efectos de la imposición patrimonial, seguiría la regla ya enunciada de que, habiendo actividad previa fuera de la Comunidad, el beneficio fiscal queda expedito.

Finalmente, la letra d) de la primera pregunta solicita criterio sobre los efectos de una reducción de capital de la entidad sociedad X SL. Tal operación se efectuaría amortizando las participaciones aportadas por la heredera a la nueva entidad. La declarada finalidad de inyectar financiación en la nueva sociedad permite suponer que la modalidad de reducción de capital que se proyecta comportará devolución de aportaciones. De este modo, y desde una perspectiva patrimonial, en el activo de la sociedad-socio se sustituirá el valor de tales participaciones por el de la tesorería recibida en contraprestación.

La reducción de capital es una operación societaria no expresamente contemplada en la normativa aragonesa del beneficio fiscal por la adquisición mortis causa de participaciones del causante.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda ha tenido oportunidad de pronunciarse en diversas ocasiones sobre el efecto de las reducciones de capital en el requisito de mantenimiento. En esencia y resumen, la doctrina que ha sostenido tal centro directivo es que, en la medida en que tal acto societario no suponga una minoración del valor de adquisición de las participaciones heredadas, el causahabiente no pierde el derecho al beneficio. También entiende, así en la V2315-12, que ese valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción fiscal pueda estar materializado en las acciones heredadas o en las recibidas en su lugar.

En el caso en cuestión se da una doble singularidad que impide la automática aplicación de tal criterio:

- De un lado, lo que se aborda normalmente en tales consultas es la reducción de capital de valores tenidos por el heredero. Sin embargo, lo que se ventila en este expediente es la reducción de capital que concierne a las participaciones inicialmente heredadas pero posteriormente ya en propiedad de una nueva entidad.
- Y de otro, y con mayor peso en la singularización del tratamiento fiscal de la operación, debe subrayarse que lo que se plantea es el efecto que una reducción de capital pueda tener sobre el régimen jurídico sentado por una norma aragonesa. Y en tal caso, el criterio del Ministerio de Hacienda no resultaría de inmediata aplicación.

En esta encrucijada, delimitada por la existencia de una norma autonómica y un criterio de la Administración General del Estado, resulta posible una interpretación conciliada de ambas circunstancias.

Así, hay que partir de que, tras la aportación no dineraria de las acciones heredadas, y a estos exclusivos efectos, las acciones que se reciben a cambio operan una suerte de subrogación real con aquéllas, de modo que puede afirmarse que el “valor” de lo adquirido mortis causa está representado en ese momento por las realmente heredadas y por las que, parcialmente, las han sustituido.

Por otro lado, la reducción de capital es patrimonialmente neutra en el activo de la sociedad a la que se aportaron las participaciones. Consecuentemente, el valor de las acciones que la consultante recibió como contraprestación de las que aportó a dicha sociedad no disminuye. El efecto final es que, en conjunto, la reducción de capital no supone una minoración del valor de adquisición de las

participaciones heredadas en su momento aunque en ese hipotético futuro estarían en parte sustituidas por otras.

TERCERO. Efectos de un cambio de domicilio.

El **segundo apartado** pregunta por los efectos del traslado de la socia mayoritaria y Administradora a la ciudad de Madrid por motivos familiares.

Dado que el cambio de domicilio no se debe a la operación societaria a efectuar, no es necesario entrar a valorar si tal circunstancia afectaría a la ubicación de la dirección y control de la entidad, pudiendo concluirse directamente que el traslado de domicilio no afecta al requisito de mantenimiento.

CUARTO. Eficacia probatoria de un certificado mercantil

El **tercero apartado** suscita la suficiencia probatoria de un certificado de la sociedad para la identificación del origen de las participaciones aportadas a la nueva sociedad. A este respecto, y apuntando la idoneidad que normalmente se atribuye a este tipo de acreditación, debe informarse que en nuestro ordenamiento está asumido el principio de la libre y conjunta apreciación de todos los medios de prueba, por lo que no es posible concluir en su definitiva validez cuando se está, como es el caso, fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos o en vía judicial. Sólo en el seno de uno de estos procesos podría ventilarse con carácter definitivo esta cuestión.

QUINTO. Conclusión

Por todo lo anterior, ninguna de las circunstancias planteadas en la consulta supondrían, en los términos expuestos, la pérdida de la reducción del 99%.

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 12 de mayo de 2015.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.