



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....: **3/2025**
Fecha presentación.....: 29.01.2025
Núm. Registro.....: 177514108TE7VLP
Unidad.....: Dirección General de Tributos.
Impuesto.....: Sucesiones y Donaciones

Asunto: *Aplicación de la reducción del artículo 131-7 TR*

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantean distintas cuestiones sobre la aplicación del artículo 131-7 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, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas 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 Comunidades Autónomas (en adelante 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 distintas cuestiones relativas a la aplicación del artículo 131-7 TR a una herencia por la que se adquirirían activos financieros y diversas fincas rústicas, actualmente explotadas a través de una comunidad de bienes, que serían aportados por los herederos a una nueva sociedad que se dedicaría a la explotación agrícola. 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

SEGUNDO. Cuestiones planteadas.

Los elementos de hecho que caracterizan la situación objeto de la consulta son sucintamente los siguientes:

- Los consultantes son dos hermanos que han sido designados en testamento como herederos a partes iguales en la herencia de un primo (familiar colateral de cuarto grado), estando la herencia pendiente de aceptación y habiéndose solicitado la oportuna prórroga para la liquidación del impuesto sucesorio.



- Entre los bienes y derechos que integran el caudal relicto se encuentran varias fincas agrícolas, algunas de titularidad al 100% del causante y otras en proindiviso con los dos consultantes y con otros dos familiares más que no tienen la condición de herederos. Así como diversos activos financieros, principalmente acciones y fondos de inversión negociados en mercados organizados.

- Las fincas agrícolas referidas se encuentran actualmente explotadas a través de una comunidad de bienes (en adelante CB), cuyos comuneros son el fallecido, los dos consultantes, y los dos familiares que no tienen la condición de herederos, si bien se afirma que las fincas nunca han sido aportadas a la comunidad de bienes, la cual tiene por objeto social: *"la explotación comunitaria de tierras y ganados"*, para lo cual dispone de los correspondientes medios materiales y personales. La CB referida, al tratarse de una entidad en régimen de atribución de rentas, imputa anualmente al fallecido y al resto de comuneros los rendimientos de la actividad económica provenientes de la explotación de las fincas, que declaran en su respectivo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

- Se manifiesta que el causante no ha ejercido como tal la actividad agrícola sobre sus fincas, sino que la ha ejercido uno de los herederos a través de la CB referida. El trabajo habitual del causante siempre ha sido por cuenta ajena en una sociedad totalmente independiente cuya actividad nada tiene que ver con la agricultura.

- Los dos herederos y consultantes tienen intención de constituir una nueva sociedad de responsabilidad limitada (en adelante SRL) a la que aportar todas las fincas agrícolas que eran propiedad del causante, tanto las que eran de su titularidad al 100% como en proindiviso, así como los activos financieros. Estos últimos se destinarán a la adquisición de nuevas fincas agrícolas para ser explotadas conjuntamente con el resto, y a dotar de los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad agrícola.

- La nueva sociedad de responsabilidad limitada tendría como objeto social la explotación agrícola de las fincas y venta de la producción obtenida de las mismas a terceros, así como la prestación de servicios y labores agrícolas en fincas propiedad de terceros que requieran de dicha intervención y explotación. Los dos herederos serían socios al 50% y administradores solidarios de la sociedad, si bien el gerente de la misma sería el heredero que ya viene explotando la fincas a través de la CB. Adicionalmente se contratará a una persona adicional a jornada completa e independiente de la familia, que se encargará tanto del trabajo administrativo como de apoyar en la explotación de las fincas.

- La constitución de esta nueva sociedad en modo alguno sustituirá la actividad que viene desarrollando la CB indicada, sino que desarrollarán actividades de forma independiente, teniendo en cuenta que la CB, a día de hoy, también explota otras fincas que no forman parte del inventario del causante.

- Los dos herederos y consultantes se plantean llevar a cabo un proceso de concentración-agrupación de fincas, con el fin de poder desvincularse de la CB ya existente y deshacer el nuevo proindiviso que se generaría con la aportación a la nueva sociedad de las fincas recibidas del causante y que este ya poseía en proindiviso con su primos y familiares.



A partir de las circunstancias anteriores, se plantean por los consultantes las siguientes cuatro cuestiones referentes a la aplicación de la reducción por la creación de empresas y empleo regulada en el artículo 131-7 TR:

1ª.- En lo referente al requisito descrito en la **letra a)** del punto 1 de dicho artículo, si se cumpliría con la definición de empresa creada que desarrolle una actividad económica.

2ª.- En el supuesto de llevarse a cabo el proceso de concentración-agrupación de las fincas antes de realizar su aportación a la creación de la nueva sociedad, si se cumpliría con el requisito de la **letra c)** del punto 1 de dicho artículo, en cuanto lo aportado no serían propiamente las fincas adquiridas en la herencia, sino las fincas resultantes del referido proceso con el mismo valor.

3º.- En el supuesto de llevarse a cabo el proceso de concentración-agrupación de las fincas con posterioridad a su aportación a la creación de la nueva sociedad, si se cumpliría con el requisito de mantenimiento de la **letra d)** del punto 1 de dicho artículo.

4º.- En el supuesto que, en el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto, y antes de ser invertidos los activos financieros aportados en bienes afectos a la actividad agrícola, se produjera un desplome del valor de dichos activos financieros, si se entendería incumplido el requisito de la **letra c)** del punto 1 de dicho artículo y habría que regularizar la situación tributaria declarada.

TERCERO. Contestación

La normativa aragonesa sobre la que se pregunta es la recogida en el artículo 131-7 TR, el cual presenta la siguiente redacción a fecha de fallecimiento del causante y de emitirse la presente contestación:

“Artículo 131-7. Reducción por la creación de empresas y empleo.

1. Las adquisiciones mortis causa que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 99 por 100 cuando cumplan los siguientes requisitos:

a) La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) La empresa creada deberá emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente al que se aplique la reducción.

c) En el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto, se deberá destinar lo heredado a la adquisición de activos afectos a su actividad económica. A estos efectos, se considerarán activos afectos los gastos de constitución y establecimiento de la empresa.

d) Durante cinco años desde su creación, deberán mantenerse la actividad económica y los puestos de trabajo.

e) La base de la reducción será el valor del bien que, adquirido mortis causa, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.

f) La reducción se la aplicará íntegra y exclusivamente el causahabiente que emplee el dinero adjudicado en la partición a los fines previstos en este artículo.



g) La reducción deberá aplicarse en el período voluntario de declaración. En el supuesto de que con posterioridad no se cumplieran los requisitos de mantenimiento anteriores, deberá presentarse una autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades dejadas de ingresar junto con los correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que se produzca el incumplimiento.

h) Esta reducción será incompatible con la regulada en el artículo 131-5 y con la bonificación del artículo 131-8 del presente Texto Refundido.

2. Esta reducción tiene el carácter de propia a los efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.”

A partir de la normativa anterior, y en respuesta a las cuestiones planteadas por los consultantes, procede informar lo siguiente:

Los consultantes preguntan, con objeto de entender aplicable la “reducción por la creación de empresas y empleo” regulada en el art. 131-7 TR, sobre la concurrencia en el caso planteado de los requisitos recogidos en las letras a), c) y d) del punto 1º de dicho artículo.

No obstante, al preguntar por el cumplimiento de dichos requisitos, se está dando por sentado que concurre el presupuesto de hecho recogido en el primer párrafo del punto 1º de dicho artículo: que las adquisiciones mortis causa “se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria”. Pues sólo una vez que se entiende cumplido dicho presupuesto de hecho es cuando, en un orden lógico, procede examinar la concurrencia de los requisitos adicionales que posteriormente el artículo relaciona.

Por tanto, para poder contestar a las preguntas formuladas por los consultantes, es **necesario determinar con carácter previo si con la constitución prevista de la SRL hay una efectiva “creación de una empresa”**, lo que posibilitaría la aplicación de la reducción del artículo 131-7 TR en el caso de cumplirse los requisitos recogidos en las letras a) a la h) del punto 1º dicho artículo.

La existencia de una “creación de una empresa” a efectos de entender aplicable la reducción del art. 131-7 TR ha sido recientemente examinada por este centro directivo en la contestación a la consulta 6/2024. Dicha contestación se pronuncia, entre otras cuestiones, sobre la aplicación de dicha reducción respecto de la constitución de una sociedad que se va a dedicar al arrendamiento de inmuebles mediante la aportación por parte de unos herederos de unos bienes inmuebles que eran titularidad del causante, con carácter consorcial, y sobre los que ya se venía ejerciendo sin solución de continuidad una actividad de arrendamiento, tanto antes de fallecer el causante por la viuda de este, como después por la misma viuda y fiduciaria, como una vez ejecutada y extinguida la fiducia por los propios herederos a través de una comunidad de bienes. Para acabar concluyendo que, más que “creación de una empresa” o inicio de una nueva actividad empresarial, lo que se produce es la transformación formal de una previa empresa individual (de arrendamiento de inmuebles ejercida a través de una comunidad de bienes), a una empresa societaria. Lo que imposibilitaría la aplicación de la reducción regulada en el artículo 131-7 TR por incumplirse su presupuesto de hecho regulado en el primer párrafo de su punto 1º (“creación de una empresa”), interpretado teleológicamente, y sin necesidad de entrar a valorar el cumplimiento del resto de requisitos regulados en las letras a) hasta la h) de dicho punto.



Al respecto, en el punto 2) del apartado Tercero de la referida contestación, y por lo que se refiere a la finalidad del precepto examinado, se recoge:

«(...) cabe entender razonablemente que la finalidad del legislador con la introducción de la reducción regulada en el artículo 131-7 TR, denominada “reducción por la creación de empresas y empleo”, ha sido promover e incentivar el emprendimiento empresarial que cree nuevo empleo, es decir, el inicio de una nueva actividad empresarial que conlleve además la contratación de personal, y no la mera transformación de la forma en que se venía ejerciendo una actividad empresarial sin que se produzca una efectiva creación de empleo.

Resulta evidente que la mera transformación no supone por sí la “creación de empresa” si la actividad empresarial ya se venía desarrollando con anterioridad bajo otra forma. Al respecto, cuando el referido precepto exige la “creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria”, está poniendo hincapié en que lo relevante es la “creación de una empresa”, siendo circunstancial el carácter o forma de ejercicio de la misma, ya “sea” una empresa individual, un negocio profesional “o” una entidad societaria. De hecho, la norma podía haber exigido simplemente la creación de una empresa individual, un negocio profesional o una entidad societaria. Pero, en vez de ello, lo que exige es la “creación de una empresa”, es decir, de una actividad empresarial, sea cual sea la forma de la misma.

Por otro lado, también resulta evidente que la mera transformación tampoco supone por sí ninguna “creación de empleo” cuando la actividad empresarial previamente desarrollada ya contaba con un trabajador distinto del contribuyente y la nueva sociedad contrataría a una única persona, como ocurre en el presente caso. La mera transformación incluso podría determinar la reducción neta de empleo si en el ejercicio de la actividad empresarial previa se dispusiera de más de un trabajador distinto del contribuyente, y con la transformación se pase a contar sólo con uno (...).»

En el presente caso, conforme a la finalidad indicada del precepto, y atendiendo a las particulares circunstancias del supuesto que ahora se plantea, cabría llegar a la misma conclusión, no siendo posible apreciar que con la constitución de la SRL se produce la “creación de empresa” que exige el art. 131-7 TR.

En concreto, en el supuesto planteado se dan las siguientes peculiaridades derivadas de la forma de desarrollo de la actividad agrícola, antes y después del fallecimiento del causante:

a) Antes del fallecimiento del causante, existía una actividad agrícola ejercida sobre las mismas fincas rústicas que forman parte del caudal relicto (así como sobre otras distintas), que son explotadas a través de una comunidad de bienes (CB), de la que ya eran comuneros los propios herederos y consultantes, además del causante y otros dos familiares.

Consecuencia directa de ello, y como se manifiesta por los consultantes, es que dichos comuneros son los que declaran, en su respectivo IRPF, los rendimientos de la actividad agrícola ejercida por la CB conforme al régimen de imputación de rentas regulado en la Sección 2ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF). En concreto, cada comunero declarará las rentas obtenidas por la comunidad según las normas o



pactos aplicables, conforme al art. 89.3 LIRPF. Teniendo las rentas atribuidas la consideración de rendimientos de actividades económicas, conforme al art. 88 LIRPF, siempre que se correspondan con las rentas descritas en el art. 27 LIRPF, incluyéndose expresamente entre las mismas las derivadas de actividades agrícolas.

Los consultantes afirman que las fincas rústicas de titularidad del causante (en su totalidad o en proindiviso) no habían sido aportada por este a la CB. No obstante, ello no impediría considerar que sobre las mismas se ejerce una actividad empresarial agrícola a través de la CB, pues son explotadas por la misma, debiéndose tener en cuenta los gastos e ingresos de dicha explotación al calcular el rendimiento a imputar en el IRPF de cada uno de los comuneros, entre los que se encuentran el causante y los herederos.

Cuando los consultantes se refieren a que no era el causante el que ejercía como tal la actividad agrícola, sino uno de los herederos a través de la CB, cabe entender que se están refiriendo a que era dicho heredero (y no el causante) quien efectivamente ejercía de un modo habitual, personal y directo la actividad agrícola.

Esta circunstancia habría impedido que causante considerara en vida como exentos en su Impuesto sobre el Patrimonio (IP) sus bienes y derechos afectos a la empresa individual agrícola ejercida a través de la comunidad de bienes, al exigírsele, conforme al art. 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), que ejerza la actividad empresarial o profesional de forma habitual, personal y directa, además de que la misma constituya su principal fuente de renta. Pero en nada afecta al hecho de que existía ya entonces una actividad económica agrícola ejercida formalmente a través de una CB, de la que formaban parte el causante y los herederos, y que se proyecta sobre las fincas que posteriormente, tras el fallecimiento del causante, formarán parte de su caudal relicto.

b) Producido el fallecimiento del causante, y siempre que los dos herederos llegaran a aceptar la herencia, es cuando por estos se adquieren las fincas rústicas que eran titularidad del causante (en su totalidad o en proindiviso) y que se encontraban explotadas por la CB.

Adicionalmente, con el fallecimiento se producirá la subrogación de los herederos en la cuota de participación que ostentaba el causante en la CB, por lo que los herederos verán incrementada su participación en la misma.

A partir de lo afirmado por los consultantes, cabe entender que tras el fallecimiento del causante continúa la explotación agrícola de las fincas por la CB, tanto de las que eran titularidad del causante como de otras, y en las mismas condiciones anteriores. El que se produzca el fallecimiento del causante en nada afecta a ello, en cuanto se afirma que la actividad agrícola como tal de dichas fincas no era ejercida personalmente por el causante, sino precisamente por uno de los herederos.

Por tanto, después de fallecido el causante, los comuneros (entre los que ya no figura el causante) siguen desarrollando una actividad empresarial (agrícola) a través de la misma CB. Persistiendo su obligación de declarar las rentas obtenidas por la CB en la actividad agrícola como rendimientos de la actividad económica en su respectivo IRPF.

Por otro lado, y por lo que se refiere a la adquisición hereditaria de las fincas rústicas que eran titularidad del causante, los herederos en ningún caso podrían aplicarse los beneficios fiscales previstos para la sucesión de una empresa familiar. No



sólo por no darse los requisitos de parentesco entre causante y adquirentes que exigen tanto el art. 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), como el artículo 131-3 TR. También por no estar anteriormente exenta en el IP del causante la empresa individual agrícola desarrollada, conforme a lo ya visto, al no darse el requisito de su ejercicio habitual, personal y directo exigido en el art. 4.Ocho.Uno LIP.

Cabe destacar que, a efectos de examinar la exención en el IP, y consecuentemente las eventuales reducciones por transmisión de la empresa familiar en el ISD, procede entender que, al ejercerse la actividad empresarial agrícola a través de la CB, es cada comunero quien desarrolla la misma. En concreto, en el apartado 1.2 de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, en el que se hace referencia a la forma de considerar a las *“comunidades de bienes”*, haciéndose referencia a que a las mismas les resulta de aplicación el régimen de atribución de rentas, se acaba concluyendo que *“cuando una actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes (...) debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o 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”*.

c) Por tanto, en el momento en que los herederos y consultantes aporten los activos financieros y las fincas rústicas a la constitución de la SRL que tendrá por objeto esencial la actividad agrícola, se ejercía ya por ellos, a través de la CB, una actividad agrícola.

Actividad que incluso ejercían antes del fallecimiento del causante, pues entonces ya eran comuneros de la CB. Y que continúa una vez producido el fallecimiento de este, al seguir siendo comuneros, y con una participación mayor en la CB al subrogarse en la que correspondía al causante.

Esa actividad agrícola ejercida por los comuneros cabría considerarla como *“empresa”* y, más concretamente, como *“empresa individual”* ejercida por cada uno de ellos.

Así resultaría de forma indiscutible en su respectivo IRPF, así como a efectos de apreciar la eventual exención en el IP de los bienes y derechos titularidad de cada uno de ellos que son explotados por la CB. Y también a efectos de apreciar, con ocasión de la transmisión de dichos bienes y derechos (como la que se produce con la transmisión mortis causa al fallecer el causante), la eventual aplicación de las reducciones previstas en el ISD para la transmisión de la empresa familiar, conforme a la normativa ya expuesta. Pero también a efectos de aplicar la reducción por la creación de empresas y empleo regulada en el art. 131-7 TR pues, aunque dicho precepto no define, ni delimita cuando estamos ante una *“empresa”*, precisamente por eso no sería razonable predicar un concepto de la misma distinto del considerado en el mismo impuesto sucesorio a la hora de aplicar otros beneficios fiscales.

Como consecuencia de todo lo anterior, en el supuesto objeto de la consulta resulta evidente que, más que *“creación de una empresa”* o inicio de una nueva actividad empresarial, lo que se produce es la transformación formal de una previa empresa individual (agrícola), que ha venido desarrollándose por los consultantes y herederos sin solución de continuidad (a través de una comunidad de bienes), incluso antes de fallecer el causante, a



una empresa societaria (SRL). Lo que imposibilitaría la aplicación de la reducción regulada en el artículo 131-7 TR por incumplirse su presupuesto de hecho regulado en el primer párrafo de su punto 1º (*“creación de una empresa”*), interpretado teleológicamente, y sin necesidad de entrar a valorar el cumplimiento del resto de requisitos regulados en las letras a) hasta la h) de dicho punto.

Adicionalmente procede advertir que, en el presente caso, nada impediría a los herederos continuar con la misma actividad agrícola que venían desarrollando sobre las fincas rústicas heredadas, a través de la CB, como hasta entonces y sin aportarlas a la SRL, sin que tuvieran derecho a aplicar por ello ningún beneficio fiscal en su adquisición hereditaria.

Por otro lado, en el presente caso resultaría irrelevante que continúe la CB sobre otras fincas distintas de las que se aporten a la SRL, pues lo relevante es que para los herederos no hay una nueva empresa agrícola que no hubiera sido ya ejercida por ellos con anterioridad, si bien de forma individual. Es esencialmente la misma actividad empresarial agrícola, aunque una parte siga desarrollándose individualmente a través de la CB, y otra parte pase a desarrollarse, mediante un mero cambio de forma de su ejercicio, a través de la SRL de nueva constitución.

Finalmente, al no resultar aplicable el art. 131-7 TR, no procede pronunciarse sobre la eventual concurrencia de los requisitos regulados en las letras a), c) y d) de dicho artículo. Por la misma razón, tampoco procede pronunciarse sobre las condiciones requeridas para considerar que los activos financieros integrados en el caudal relicto se han destinado a la adquisición de activos afectos a una actividad económica.

CUARTO. Efecto vinculante.

La presente contestación se emite conforme a la información proporcionada por los consultantes, tanto referente a circunstancias pasadas como futuras aún no producidas, sin tener en cuenta otras circunstancias distintas no mencionadas que podrían tener relevancia en la aplicación de la normativa sobre la que se consulta.

Por otro lado, entre la información proporcionada por los consultantes pueden encontrarse premisas, estimaciones, valoraciones o presunciones, sobre cuya procedencia y realidad este centro directivo no se pronuncia.

Por ello, la contestación a las consultas, y su consecuente carácter vinculante, ha de entenderse sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores efectivamente concurrentes.

Por último, debe reseñarse que la presente contestación, y en lo exclusivamente referido a la aplicación de la normativa aragonesa, tiene carácter vinculante para los órganos y entidades de la Administración tributaria en los términos previstos en el 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