



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	5/2019
Fecha presentación.....:	21/03/2019
Núm. Registro.....:	E20190176447
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Habiendo presentado D. _____, con DNI _____, en su propio nombre, una consulta tributaria escrita relativa a la aplicación de la reducción por la adquisición inter vivos de participaciones contemplada en el artículo 132-3 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón (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.

En consulta formulada se expone que el consultante donó en 2010 a su hija la nuda propiedad de las acciones de una sociedad, reservándose el usufructo vitalicio sobre las mismas. En este momento, es intención del consultante renunciar a dicho usufructo en favor de su hija, que consolidaría el pleno dominio sobre dichas acciones. Se pregunta "si se entiende que..." la mencionada operación de adquisición gratuita inter vivos del "...usufructo de esta acciones es susceptible de la reducción regulada en el artículo 132-3 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón, y de serlo si resultaría aplicable a la donación lo establecido en el artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al acogerse la donación a la reducción prevista en la legislación autonómica y no a la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."

Únicamente compete a este centro directivo contestar la parte de la consulta referida a la aplicación del precepto de la normativa autonómica, 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.

No compete a este centro directivo dar respuesta sobre la aplicación de la normativa estatal relativa al Impuesto de Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), que es competencia del correspondiente órgano administrativo de ámbito estatal. Siendo el mismo quien debe pronunciarse sobre la interpretación que ha de hacerse de la expresión "Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones" contenida en la Ley del IRPF. Únicamente cabe señalar, respecto a la normativa autonómica, que en el citado artículo 132-3 se regula la reducción estatal prevista en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la transmisión inter vivos de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter de mejora a los efectos previstos en el 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. El mencionado artículo 48 de la ley 22/2009 establece que la reducción autonómica mejorada **sustituirá**, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal.

SEGUNDO. Cuestiones planteadas.

En el escrito de consulta se expone, respecto a la donación de la nuda propiedad sobre acciones realizada en 2010, que *"Esta donación se acogió a la reducción prevista en el artículo 132-3 del Texto Refundido..."* Igualmente manifiesta que *"actualmente la hija del consultante, de forma directa ostenta un porcentaje de participación del 52.09 % en plena propiedad y el 47,91 % restante en nuda propiedad...Dicha sociedad...no tiene la calificación de sociedad patrimonial. La actividad desarrollada por la entidad es la de producción de viveros, cultivos y semillas, así como la del comercio mayor y menor de estos productos. El consultante no ejerce funciones de dirección en la entidad, éstas son ejercidas por su hija, administradora única, percibiendo por ello una remuneración que representa más del 50 % de los rendimientos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales, por lo que dichas acciones se encuentran exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, según lo establecido en el apartado 8º, del artículo 4 de la Ley 19/1981, del Impuesto sobre el Patrimonio."*

El consultante, tras indicar su intención de renunciar, en favor de su hija, al usufructo vitalicio sobre las acciones, que posee como consecuencia de la transmisión a ésta por aquel de su nuda propiedad, plantea si de aplicación a esta operación de la reducción regulada en el mencionado artículo del TR.

TERCERO. Respuesta a la cuestión planteada

Antes de responder a la cuestión planteada, debe tenerse en cuenta que en el supuesto planteado la consolidación del dominio no va a producirse por el fallecimiento del usufructuario vitalicio. Dicha circunstancia se halla regulada en los apartados 4 y 2 el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. En su apartado 4, el artículo 51 dispone: *"Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará **la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo**".*

Al primero de estos dos elementos de comparación, se refiere el segundo párrafo de su apartado 2, dicho artículo 51 que dispone *"**al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.**"* En el caso planteado, dado que la hija del consultante recibió por donación la nuda propiedad, la liquidación pendiente por la desmembración del dominio para cuando éste se consolide, supone tributar por el concepto donación, tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por el fallecimiento. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables. Conforme a los términos de la consulta, en esa "liquidación pendiente" sobre el valor del usufructo vitalicio (calculado de acuerdo el valor de las acciones y la edad del usufructuario en el momento de la desmembración del dominio) será posible aplicar la reducción por la adquisición inter vivos de participaciones sociales, en los términos previstos en la regulación de aquel momento, en la medida en que no se aplicó en la liquidación sobre la nuda propiedad.



El segundo elemento de comparación es la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, consistente en la renuncia al derecho de usufructo vitalicio en favor de la nuda propietaria (hija del consultante). Negocio jurídico de transmisión gratuita e inter vivos del derecho de usufructo vitalicio que deberá tributar por el concepto donación, tomando en cuenta el valor que tengan las participaciones en el momento de la consolidación del dominio, de acuerdo con la normativa existente en dicho momento en lo que respecta a la tarifa, reducciones y bonificaciones aplicables. Sobre este negocio jurídico es sobre la que el consultante pregunta si es aplicable la reducción regulada en el artículo 132-3 del TR, lo que requiere examinar los requisitos previstos en la normativa estatal a la que el mismo remite. Si bien no debemos olvidar que la misma es únicamente uno de los elementos de comparación para determinar la tributación procedente.

En el caso planteado, conforme a los términos de la consulta, se desprende que el usufructo sobre las acciones goza para el consultante de exención del impuesto sobre el patrimonio, de acuerdo a lo dispuesto en artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, habida cuenta que:

- La sociedad realiza una actividad económica, la participación conjunta del "grupo de parentesco" del consultante en el capital de la entidad supera el porcentaje previsto en dicho precepto y las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma se cumplen en una de las personas del grupo de parentesco.

- El artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, contempla la exención del Impuesto sobre el Patrimonio no sólo para la plena propiedad, sino también para los supuestos de nuda propiedad y derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades.

Conforme a dichas consideraciones en relación a la exención en el impuesto sobre el patrimonio, a los términos de la consulta y lo dispuesto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se entienden cumplidos los requisitos de la reducción previstos en dicho precepto, al que remite el artículo 132-3 del TR cuando regula la reducción por la adquisición inter vivos de participaciones sociales (con el carácter de "mejora" de la reducción prevista por la normativa estatal). Por tanto, en cuanto a la donación del consultante a su hija del usufructo vitalicio de las acciones, planteada en la consulta, concurren los requisitos para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 132-3 del TR, encuadrándose en la finalidad de norma consistente en facilitar el relevo generacional empresarial.

Debe tenerse en cuenta que la reducción se aplicará sobre el total de lo transmitido únicamente en el caso de que la totalidad de los activos de la sociedad se encuentren afectos a una actividad económica. Si, por el contrario, algún elemento patrimonial de la sociedad no se encontrase afecto a una actividad económica, la reducción en el impuesto sobre sucesiones y donaciones sería parcialmente aplicable, conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 132-3 del TR que establece: "2. *Estas participaciones deberán cumplir los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el ejercicio anterior a la fecha de la donación; no obstante, cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción.*"

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 fecha de la firma electrónica
El Director General de Tributos,
P. A. El Secretario General Técnico,
(Orden 12 de agosto de 2019)

Sergio Pérez Pueyo.

