

Resolución de 28 de febrero de 2023
Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala 4ª
Núm. 00/02962/2020

Materia

Materia Fiscal. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción por adquisición mortis causa de acciones o participaciones de la empresa familiar Activos ociosos.

Introducción

El TEAC acuerda que, a falta de prueba por la recurrente, el préstamo concedido de una sociedad a otra del mismo grupo familiar no está afecto a la actividad de la primera. Asimismo, el préstamo participativo, a banda de su calificación como patrimonio neto a efectos contables y mercantiles en algún aspecto, debe considerarse como préstamo, incluyéndolo en el pasivo de la sociedad.

Normativa aplicable

Artículo 131 del Decreto Legislativo de la Comunidad Autónoma de Aragón 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos

(...)

2. En las adquisiciones mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida, se aplicará una reducción del 98 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

(...)

4. Para la aplicación de la reducción se seguirán las siguientes reglas:

(...)

b) En el caso de las participaciones en entidades, deberán cumplirse los requisitos de la citada exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la fecha de fallecimiento (...)

Artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

(...)

2. 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 concurren las condiciones siguientes:

(...)

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno 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.

Conflicto/controversia

El conflicto que subyace en el presente asunto consiste en determinar si (i) el préstamo concedido de una sociedad a otra del mismo grupo familiar está afecto a la actividad de la primera, y (ii) si un préstamo participativo, a efectos de aplicar la reducción por empresa familiar, puede considerarse incluido en el patrimonio neto de la sociedad.

Antecedentes de hecho

En el año 2010 fallece D. DTV sin haber otorgado testamento en Zaragoza. Son herederos *ab intestato*, a partes iguales, sus hijos D. BTX y D^a. CTX, concediéndose el usufruto viudal a su esposa D^a. AXY. El caudal relicto se valora en aproximadamente 6.500.000 de euros, encontrándose entre los bienes y derechos las acciones y participaciones de las entidades XZ, S. A. y TW, S. L.

Los herederos y la usufructuaria presentaron tempestivamente la autoliquidación por el concepto tributario Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en la que se aplicaron la reducción del 95% por la adquisición de las acciones y participaciones en dichas entidades.

A raíz de un procedimiento inspector sobre la procedencia de aplicar la reducción sobre dichas acciones y participaciones. Del devenir de dicho procedimiento se concluye que la aplicación de la reducción sobre las acciones de XZ, S.A. era ajustada a Derecho, pero de la entidad TW, S.L. consideró que sólo el 69% de su activo estaba afecto a la actividad desarrollada, por lo que minoraba su reducción.

En dicha sociedad existían inversiones financieras a corto plazo por importe aproximado de 2,7 millones de euros, una de las cuales se trataba de un préstamo concedido a la entidad XZ, S.A.

Iter cronológico

El *iter* cronológico del presente asunto es el que sigue:

- En fecha 12 de mayo de 2014, se inicia un procedimiento de inspección contra los obligados tributarios por el concepto ISD en relación con la reducción del 95%.
- En fecha 10 de junio de 2015, se notifica las liquidaciones definitivas por importe de 290.793,70 euros a cada hijo.
- Contra las mismas se interponen reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón.
- En fecha 31 de enero de 2020, se notifica la Resolución del TEAR de Aragón desestimando las pretensiones formuladas.
- Considerando improcedente la citada Resolución, se interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

Alegaciones parte recurrente

Los recurrentes aducen, respecto de la aplicación de la reducción parcial en sede de TW, S.L., que ésta, junto con XZ, S.A. están participadas en su totalidad por el causante, junto con sus hijos y su esposa. Mientras que XZ, S.A. se dedicaba a la actividad de promociones de nacvrs industriales y su arrendamiento, TW, S.L. se dedicaba al arrendamiento inmobiliario. El préstamo se articula dentro de la actividad del grupo empresarial, pues fue concedido para la adquisición de bienes afectos a la actividad de XZ, S.A., por ende, afecto al grupo de sociedades.

Por otro lado, consideran que el valor dado a las acciones de la sociedad XZ, S.A. es incorrecto, puesto que en su pasivo se incluye un préstamo participativo otorgado por el causante y su esposa. Entienden que el mismo debiera incluirse como fondos propios, en tanto que el mismo se articula sin plazo de vencimiento ni posibilidad del prestamista de exigir el reintegro, solo se prevé que el prestatario pueda realizar una amortización del mismo mediante ampliación de capital por compensación.

Fundamentos de Derecho

El TEAC parte de la base de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que establece que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o la cesión de capital a terceros, así como cualquier otro activo, puede considerarse afecto a la actividad, incluyendo las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito de las mismas.

En este sentido, en base a dicha jurisprudencia, el TEAC considera que para poder considerar dicho préstamo como afecto los recurrentes deberían demostrar que está afecto a la propia actividad de la empresa, sin que aporten prueba alguna de que el mismo ha beneficiado la actividad de la entidad concedente.

En relación con la segunda de las cuestiones aducidas por los recurrentes, tal y como señala el artículo 20. Uno. d) del Real Decreto-Ley 7/1996 éstos se consideran patrimonio neto a efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades. Por consiguiente, el TEAC, realizando una interpretación a *sensu contrario*, entiende que el mismo tendría una consideración de deuda, siendo a efectos fiscales considerado como valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

La misma interpretación realiza el Tribunal Supremo, quien entiende que no puede equipararse los préstamos participativos y los fondos propios en entidades mercantiles. En este sentido, no se puede equiparar los préstamos participativos al patrimonio neto en otros supuestos que los contemplados en el artículo 20. Uno. d) del Real Decreto Ley 7/1996, pues a banda de los efectos que pueda tener a nivel contable y en ciertos aspectos societarios no se puede alterar su verdadera naturaleza, eso es la de préstamo. Por consiguiente, el segundo motivo también es desestimado.

Parte dispositiva

El TEAC acuerda **desestimar** el recurso de alzada interpuesto.