



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....: **1/2024**
Fecha presentación.....: 26.02.2024
Núm. Registro.....: s/nº.
Unidad.....: Dirección General de Tributos.
Impuesto.....: Sucesiones y Donaciones

Asunto: Requisito de mantenimiento en la reducción del artículo 131-3

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantea la interpretación del requisito de mantenimiento recogido en el artículo 131-3 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, 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 las consecuencias tributarias de distintas alternativas de reestructuración de unas sociedades cuyas participaciones fueron adquiridas mortis causa con aplicación del beneficio fiscal del citado artículo 131-3. 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. Cuestión planteada.

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

- De las participaciones de una entidad M, una de las consultantes ostenta la plena propiedad sobre algunas de ellas y el usufructo vidual sobre otras. Sus hijos, también consultantes, tienen la nuda propiedad de las participaciones sobre las que la primera mantiene el usufructo. En el impuesto devengado por el usufructo vidual y por la adquisición de la nuda propiedad aplicaron la reducción del 99% del artículo 131-3 TR.
- Los consultantes tienen también participaciones en otras entidades que no formaron parte del caudal relicto.



- Ante una alegada ineficiencia de la estructura empresarial plantean una operación de canje en la que aportarían sus participaciones, cada uno conforme al título jurídico que sobre ellas tuviera, bien a una nueva entidad N, bien a una preexistente F sobre la que ya tienen el control. En este canje se incluirían tanto las que formaron parte de la masa hereditaria como otras de titularidad de los consultantes. En cualquiera de las dos opciones la entidad propietaria de las participaciones asumiría el cargo de administrador del resto, correspondiendo a los hermanos el ser administradores de la sociedad dominante.

Resultando evidente que la operación proyectada afecta a la titularidad de las participaciones M, pues en definitiva se transmiten a un tercero, preguntan los consultantes si se entendería incumplido el requisito de mantenimiento del beneficio disfrutado.

TERCERO. Respuesta a la cuestión planteada.

La contestación a la pregunta se aborda desde la hipótesis de que se dieron los requisitos necesarios para la aplicación del beneficio. Entre otros, la exención de las participaciones integrantes del caudal relicto en el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al fallecido. Pero, en ningún caso, razonar sobre el mantenimiento del beneficio supone ni implícita ni explícitamente asumir o aceptar tal calificación.

La normativa aragonesa aplicable es el ya citado artículo 131-3 que tiene, tanto en la actualidad como en el momento de devengo de la sucesión, la siguiente redacción:

“Artículo 131-3. Reducción por la adquisición mortis causa sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en los casos en que en la base imponible del impuesto estuviese incluido el valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará en la base imponible una reducción en la adquisición mortis causa que corresponda al cónyuge o descendientes de la persona fallecida. La reducción será del 99 por 100 del valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente al valor de los citados bienes.

Para la aplicación de esta reducción se observarán los siguientes requisitos y condiciones:

a) En el caso de la empresa individual o el negocio profesional, los citados bienes deberán haber estado exentos, conforme al apartado Octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.

La reducción estará condicionada a que cualquiera de los causahabientes beneficiados mantenga la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente que realizase la afectación falleciese dentro de ese plazo. No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio adquirido se aporta a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del mencionado artículo durante el plazo antes señalado.



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. No obstante, cuando solo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción. A los solos efectos de este apartado, el porcentaje del 20 por 100 a que se refiere la letra b) del punto Dos del apartado Ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, será del 10 por 100, computándose conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.*

La reducción estará condicionada a que el adquirente mantenga las participaciones durante el plazo de los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el adquirente 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.

2. En el supuesto de que no existan descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, con los mismos requisitos y condiciones del apartado anterior.

3. Esta reducción es incompatible con la contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La opción por una de estas reducciones, que deberá efectuarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al fallecimiento del causante, determinará la inaplicabilidad de la otra."

En el asunto consultado es aplicable lo dispuesto en la letra b del primer apartado de este artículo por ser los bienes heredados participaciones en una determinada sociedad.

Es en el segundo párrafo de esa letra b) donde se incorpora el requisito de mantenimiento de lo heredado, instrumentándolo, a los efectos que ahora son relevantes, a través de dos previsiones fundamentales:

- Que *"el adquirente mantenga las participaciones..."*
- E impidiendo que el adquirente pueda *"realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición"*.

Esta doble exigencia debe diferenciarse de la que, en parecidos términos, recoge la norma estatal relativa a la reducción del 95% para el caso de heredar acciones.

Así, y a pesar de las similitudes, mientras la norma aragonesa se refiere expresamente a que el objeto del mantenimiento han de ser las participaciones heredadas, la estatal exige que *"la adquisición se mantenga"*. El matiz es relevante porque la interpretación administrativa sobre la norma estatal traduce el mandato en el mantenimiento del *"valor de lo adquirido"*, lo que claramente aleja esta disposición nacional de la norma aragonesa.

Precisamente por ese distinto planteamiento inicial, el segundo requerimiento (el prohibitivo de determinados actos), no obstante tener la misma dicción literal en ambos ordenamientos, puede



llevar a interpretaciones no del todo coincidentes, claramente viables dado que se trata de una reducción propia aragonesa, por guardar esas interpretaciones la debida coherencia con el distinto sentido de la obligación principal de mantenimiento.

En este caso concreto, la aportación o canje de las acciones adquiridas sucesoriamente (y, para la viuda, mediante usufructo viudal) supone, prima facie, que no se mantienen las participaciones.

Aunque la norma autonómica incide especialmente en el mantenimiento de los bienes adquiridos (en este caso las participaciones en M), su permuta mediante una aportación no dineraria en la que se recibirían acciones de otra sociedad puede no suponer, excepcionalmente y conforme a una interpretación finalista, incumplir el requisito de mantenimiento siempre que se respete el espíritu latente en el beneficio fiscal.

Como ya se ha señalado, el artículo 131-3 TR centra el requisito de mantenimiento en los valores adquiridos. Por tanto, pueden caracterizarse esos bienes relictos a efectos del ISD como participaciones en una sociedad con actividad económica siendo, en consecuencia, esos concretos activos, y en esa singular cualidad de bienes que reúnen determinados elementos relevantes fiscalmente, los que habría que mantener durante cinco años.

Considerar no incumplida la exigencia de mantenimiento se sustenta en la consideración de la aportación no dineraria como operación de reestructuración con una finalidad racionalizadora de la estructura patrimonial de esa familia y, por ello, protegible fiscalmente por la reducción que es, en definitiva, instrumento para garantizar la sucesión empresarial.

Ahora bien, la excepción a la literalidad de la ley y la adaptación a su finalidad tendrían cabida en este supuesto de darse las siguientes premisas:

- Los socios de M beneficiados fiscalmente por la reducción, que forman el grupo de parentesco más estrecho, deberán mantener, en conjunto, un porcentaje directo o indirecto sobre la nueva entidad N o sobre la preexistente F no inferior al que les correspondió conforme al llamamiento hereditario o a su derecho de usufructo.
- La sociedad N, o la entidad F, debería mantener en su activo las participaciones de M hasta que acabara el plazo de 5 años que define el artículo 131-3.
- Dado que lo adquirido fueron participaciones de una sociedad con actividad económica, M debería (1) mantener una actividad económica en los términos en que se define ésta en la normativa del IP y del ISD y (2) hacerlo además en la medida en que se aplicara la reducción del 99%. Por tanto, si, por hipótesis, la reducción del artículo 131-3 se aplicó sobre el 100% del valor de las participaciones heredadas, siendo eso sólo posible por entender que el 100% de los activos de tal entidad estaban afectos a una actividad económica, el 100% de los activos de M durante esos 5 años deberían estar afectos. De otro modo, si el porcentaje de patrimonio afecto de M se redujera sustancialmente en comparación con el que había en el momento del devengo del impuesto y que sirvió de base para la cuantificación de la magnitud



sobre la que aplicar la reducción, se estaría vaciando la sociedad del elemento sustancial, el mantenimiento de una actividad económica, que justifica un beneficio fiscal tan relevante.

- O la viuda o los hijos deberían ejercer similares responsabilidades directivas en la sociedad de la que van a recibir acciones que las que ejercieran en la entidad M.

Que varíen, como consecuencia de la incorporación a la sociedad dominante de participaciones no integrantes del caudal relicto, los porcentajes iniciales de control sobre la entidad M, y que asuman los consultantes una distinta participación indirecta en las entidades representadas por esos valores de la que tuvieran antes de la reestructuración, no afecta al cumplimiento del requisito del mantenimiento aunque alguna de esas sociedades tuviera por actividad principal la gestión de un patrimonio inmobiliario. En la base de esta consideración está que la sociedad con actividad económica que justificó la aplicación del beneficio fiscal sigue formando parte, a través ahora de un control indirecto, del mismo grupo de parentesco que adquirió las participaciones.

La segunda previsión normativa sobre el requisito de mantenimiento se formula en términos distintos porque establece la prohibición de realizar determinados actos so pena de entender incumplido el requisito de mantenimiento. Habiendo señalado que, como regla general, deben mantenerse las mismas acciones heredadas, la finalidad complementaria de esta prohibición es impedir que exista un vaciamiento patrimonial de la sociedad M como forma de sortear la obligación de mantener las acciones y desvincularse de la actividad económica que justifica el beneficio.

Dos elementos caracterizan esta segunda disposición:

- Que existan actos de disposición u operaciones societarias
- Y que su efecto, directo o indirecto, sea una minoración sustancial del valor de la adquisición.

La base general de la interpretación que se hace desde este centro directivo, no coincidente con la del órgano estatal competente para evacuar contestaciones, es que los actos jurídicos concernidos (sean de disposición o sean operaciones societarias, alternativas no siempre diferentes) incluyen los que pueda realizar la sociedad M si minoran el valor de la entidad heredada y por ende el de las acciones adquiridas o el de las que las sustituyan (no es por tanto relevante la indemnidad cuantitativa del patrimonio del heredero como parece desprenderse de la doctrina administrativa del Ministerio competente).

De este modo, si como afirman los consultantes, el canje de participaciones se hace conforme a sus respectivos valores, y no se van a hacer repartos de reservas existentes a la fecha del fallecimiento, no se minoraría el valor de la entidad. Esa doble condición expuesta por los interesados debe completarse con la afirmación de que, para mantener el beneficio fiscal, esa minoración no se dé tampoco ni por reparto de dividendos ni por cualquier otra operación societaria o acto dispositivo.

En consecuencia con lo expuesto, la operación consultada no incumpliría, en los términos fácticos presentados, el requisito de mantenimiento del artículo 131-3.



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.

Francisco Pozuelo Antoni.
Director General de Tributos