



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	4/2024
Fecha presentación.....:	03.05.2024
Núm. Registro.....:	1664577
Unidad.....:	Dirección General de Tributos.
Impuesto.....:	Sucesiones y Donaciones

Asunto: Aplicación a los sobrinos del beneficio fiscal del artº. 131-3 TR

Habiéndose presentado una consulta tributaria sobre la aplicación del requisito de la letra b) del apartado 1 del 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 cómo debe interpretarse la extensión del grado de parentesco contemplada en el 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 (en adelante LGT).

SEGUNDO. Cuestión planteada

Los antecedentes de hecho se resumen en la existencia de un titular de participaciones que, por no tener descendientes, se plantea transmitir las mortis causa a sus sobrinos. La sociedad no realiza gestión patrimonial, sino auténtica actividad económica con dirección y control en Aragón, siendo uno de los sobrinos quien realiza labores directivas remuneradas con carácter principal.

Pregunta el consultante si la ampliación del concepto de grupo familiar del artículo 131-3 hace referencia, además de a la letra b, también a la letra c del punto Dos del apartado Ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP).



TERCERO. Respuesta a la cuestión planteada.

Las normas que deben consultarse e interpretarse con carácter principal en esta contestación, la primera del ordenamiento aragonés (el ya citado artículo 131-3), y la segunda del estatal (letras b y c de apartado Dos del artículo 4. Ocho de la LIP), tienen el siguiente tenor:

1. *“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 realice 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.”

2. Letras b y c del apartado Dos del artículo 4 Ocho LIP:

“b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.”

Conforme al copiado apartado dos de la norma aragonesa, si heredan los sobrinos (parientes de tercer grado), la procedencia de la reducción quedaría expedita sólo en el caso de que no existan descendientes.

Como en el 131-3-1 b sólo se hace referencia expresa a la letra b) del punto Dos del apartado Ocho del artículo 4 de la LIP, queda sin mención explícita en la ley si esa flexibilización (reduciendo el porcentaje exigido e incrementando el grado de parentesco) se extiende también al requisito de la letra c) (relativo a las labores directivas). Y es precisamente sobre la extensión de esa flexibilización por lo que se pregunta en la consulta.

En concreto, la frase que concita las dudas y fundamenta la consulta es la que establece que: *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.

Para delimitar el contexto normativo en que se insertan estos preceptos hay que señalar que la aplicación de la reducción aragonesa del 131-3 exige, aunque con las modulaciones que luego se analizan, que las participaciones heredadas estuvieran exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio del causante.

Los requisitos de dicha exención, contemplados en tres letras distintas del apartado Dos de su artículo 4 Ocho, pueden resumirse del siguiente modo:

- Que la entidad cuyas acciones pretendan ganar la exención no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que se tenga un porcentaje individual de participación del 5% o del 20% sumando el que corresponda a parientes de hasta segundo grado.
- Que se desarrollen labores directivas remuneradas como principal fuente de renta por el sujeto pasivo o por un familiar de ese grupo de parentesco de segundo grado.

La norma aragonesa, a pesar de la inicial remisión a los requisitos de la exención, facilita en la letra b del apartado 1 del artículo 131-3 (en adelante 131-3.1 b) el acceso a la reducción del 99% en el ISD al fijar un porcentaje de participación del 10% (en lugar del 20% de la norma estatal que declara la exención) y permitir que esa cifra se alcance computando parentesco de hasta cuarto grado en lugar de limitarlo al segundo como hace la LIP.

Conviene dejar sentado desde ya que esta modulación sólo opera en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no tiene trascendencia en el Impuesto sobre el Patrimonio. Esta afirmación tiene su base tanto en la evidente falta de capacidad normativa autonómica para regular las exenciones del Impuesto sobre el Patrimonio, como en el primer inciso de la frase antes destacada (*A los solos efectos de este apartado...*), claramente referido al apartado 1 del artículo 131-3 y no a algún apartado del artículo 4 LIP.

Conforme al primer apartado del artículo 12 LGT (las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil), procede interpretar lo dispuesto en el artículo 131-3.1 b según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Como se ha dicho, para que proceda la reducción es necesario, en principio, que las participaciones heredadas estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Suponiendo que se cumpla el requisito a) del apartado Dos del artículo 4 Ocho LIP (el concerniente a la actividad de la



sociedad), la verificación de los contemplados en las letras b y c a los efectos del 131-3 TR, empleando distintas vías interpretativas, lleva a las siguientes conclusiones:

1) Desde una interpretación literal, la reducción se escalonaría del siguiente modo:

- Conforme al artículo 131-3.1 b, para medir el requisito de control (el de la letra b de la norma estatal) habría que sumar los porcentajes de participación de los parientes de hasta cuarto grado del fallecido. Si alcanzan un control de al menos un 10%, se entendería cumplido el requisito de la letra b establecido en la LIP a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- La concurrencia del requisito de la letra c de la LIP, dando por supuesto que se ejercen auténticas labores directivas y que están remuneradas cumpliendo lo dispuesto en la norma, debería propiciarla el fallecido (sujeto pasivo del IP) o el sobrino (pariente de tercer grado). Dado que se afirma que el causante no realiza efectivamente funciones de dirección en la entidad, para ganar sus sobrinos el derecho a la reducción en el ISD, que no la exención en el IP, debería poder subsumirse la situación en lo dispuesto en el tercer párrafo de la letra c del artículo 4 Ocho.

Este párrafo se aplica cuando exista una participación conjunta en la entidad, dando por cumplido el requisito cuando las funciones directivas las desarrolle al menos una de las personas del grupo de parentesco.

Dado que lo que se está decidiendo es la aplicación del beneficio del ISD, habrá que interpretar la norma del IP “en su versión a esos efectos”. Y a esos efectos (los de la procedencia del 131-3), la participación conjunta basta con que sea de un 10% sumando la correspondiente a todos los parientes del causante de hasta cuarto grado.

Por tanto, desde esta perspectiva literal, con base principal en la expresión “a esos efectos”, hay que entender que para aplicar el 131-3, la letra b del artículo 4 octavo tiene una redacción distinta a la que debe usarse para medir la exención en el IP y que, cuando se trata de aplicar la letra c de ese precepto estatal, la remisión a la “letra anterior” hay que hacerla a la redacción que a estos efectos aprobó la norma aragonesa.

2) La redacción actual de la norma aragonesa proviene de la Ley 10/2018 de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incorporándose al texto final mediante enmienda, explicada con un sucinto “*por considerarlo conveniente*”.

Sin embargo, en la búsqueda de la voluntad del legislador hay que apuntar que el párrafo que concita la mayor dificultad proviene de la Ley 13/2000, de medidas tributarias y administrativas. En su debate puede encontrarse la intención perseguida por el legislador al afirmar, quien defendía la aprobación del texto, lo siguiente: “...*En este segundo caso, en particular, la propuesta del Gobierno recoge la regulación de un beneficio fiscal del 95% para la sucesión mortis causa en el ejercicio de una actividad empresarial, individual o societaria, ampliando el concepto o la definición de empresa familiar respecto a lo que se había*



establecido hasta este momento en la legislación estatal, tratando entonces de posibilitar que las empresas aragonesas puedan pervivir en segunda o tercera generación beneficiándose de esta medida, ampliando el grupo de parentesco titular de las acciones en la empresa cuando así sea la forma societaria de la misma y habilitando la procedencia de la reducción hasta los colaterales de cuarto grado”.

Queriendo beneficiar la norma la sucesión hasta el cuarto grado para que perviva la empresa, resultaría contradictorio que un supuesto como el planteado, en el que las labores directivas las desarrolla un familiar de la siguiente generación al titular de las participaciones, quedara sin beneficio por interpretar que deben medirse los requisitos de la exención del IP, a los efectos del ISD, configurando grupos de parentesco distintos para cada uno de ellos.

3) Desde una perspectiva sistemática, la interpretación que las consultas vinculantes del Ministerio hacen de los requisitos de las letras b y c de la exención del IP llevan claramente a que, en las mismas, se delimita un grupo de parentesco al que exigir un determinado porcentaje de control en la entidad (letra b) y el desarrollo de unas labores directivas (letra c). Es decir, se conforma un grupo de parentesco a efectos de la exención.

Sobre que la norma del IP, y en concreto su letra b, determina un grupo de parentesco a efectos de la exención resulta elocuente la V 2546-21: “... *En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) referente al ejercicio de funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, la LIP prevé que cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna de las personas que integran el grupo de parentesco, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma se deberán cumplir en al menos una de las integrantes del grupo de parentesco, teniendo el resto derecho a aplicar la exención. En este sentido, la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP determina quiénes son las personas que integran el grupo de parentesco a efectos de la exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio: cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.*

También el Tribunal Supremo, por ejemplo en su sentencia 1776/2016, de 14 de julio de 2016, recoge la caracterización de estos dos requisitos en torno a la idea de grupo de parentesco:

“...ahora bien, en supuestos de existencia de un grupo de parentesco- en este caso, padres e hijos- titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones y, por tanto, cumpliendo holgadamente el requisito de titularidad mínima de un 20%, la Ley 19/1991 admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Se trata de un problema que viene resuelto por la propia Ley 19/1991 del Impuesto del Patrimonio, cuyo artículo 4.8 Dos. d), último párrafo, indica que " cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención”.



Si eso es así en el IP, el mismo ensamblaje entre esos dos requisitos debería darse al aplicar la norma autonómica. Es decir, una vez configurado el grupo de parentesco a los efectos del ISD aragonés, y eso sí lo hace claramente la norma autonómica, ese perímetro es el que debe usarse tanto para medir el requisito de control como el de actividad directiva.

Hacerlo de otro modo, interpretando que para medir el control hay que usar un grupo de parentesco y que hay que configurar otro para identificar al familiar directivo, resultaría un sistema distinto al empleado para la exención del IP y que, aún siendo por hipótesis viable, requeriría una redacción normativa distinta que lo expresara de manera clara e indubitada.

4) La interpretación finalista de los beneficios de la empresa familiar se configura en la doctrina del Tribunal Supremo como la preferente y puede resumirse en interpretar la norma de una manera tendente a la finalidad de evitar la liquidación de la sociedad por los costes fiscales. Es habitual también en esta jurisprudencia la cita de la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas que invita a los Estados a adoptar medidas para que el coste fiscal no entorpezca el mantenimiento de la actividad económica.

Ejemplo de esa jurisprudencia puede ser la STS 2378/2016 de 26 de mayo cuando en el punto 3 del fundamento tercero afirma lo siguiente:

"Es de recordar la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible ligada a los requisitos que se contemplan, tanto en el precitado artículo 20.2, c) de la Ley 29/1987, como en el artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio; régimen legal éste del que no se desprenden diferencias de trato en la reducción según quién sea -el causante o un familiar- el que haya desarrollado las funciones directivas.

Como la STS de 23/9/10 (recurso 6794/2005) recuerda, " resulta evidente que con el beneficio fiscal en cuestión, (...) el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades".

" Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 6739/2004), en relación con el (. . .)art. 20.2 c) de la Ley 29/1987 , la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento ".

En consecuencia, ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretarla norma de una manera tendente a dicha finalidad.



La preocupación por la continuidad de las empresas familiares se manifestó ya, en nuestra legislación, con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), que quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. En la propia Exposición de Motivos de la citada norma, que introdujo el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987, se señala que el objetivo era aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido [sentencia de 23 de septiembre de 2010 (casación 6794/05, FJ 3º)]”

Concluir, interpretando de un modo no previsto clara y explícitamente en la ley, que en la sucesión de una persona sin descendientes en favor de sus sobrinos no procede la reducción, iría en contra de la interpretación finalista que tan relevante es en la jurisprudencia sobre estos beneficios.

Más allá de que los distintos criterios interpretativos expuestos aboguen por la aplicación de la reducción en el ISD cuando sea un sobrino quien realice labores directivas, debe exteriorizarse también que entender la norma creando un grupo de parentesco de hasta cuarto grado para medir el requisito de control, y dejarlo en el segundo grado para el desarrollo de labores directivas, vaciaría prácticamente de posibilidades de aplicación a la norma aragonesa.

De todo lo anterior debe concluirse que la extensión del grado de parentesco y la reducción del porcentaje que establece la norma aragonesa son aplicables para medir el cumplimiento tanto del requisito de control como el de labores directivas. Por tanto, en el supuesto planteado, y siempre que se cumplieran los requisitos restantes no abordados en esta contestación, los sobrinos podrían aplicarse el beneficio fiscal del artículo 131-3 TR.

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