



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....: 2/2022
Fecha presentación.....: 10/05/2022
Núm. Registro.....: E20220201463
Unidad.....: Dirección General de Tributos.
Impuesto.....: Sucesiones y Donaciones

Asunto: Herencia con fiducia y transmisión de empresa familiar (artículos 131-3 y 133-2)

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantean distintas cuestiones sobre una herencia, instrumentada mediante fiducia, en la que se incluyen participaciones en determinadas entidades, y resultando aplicables, entre otros, los artículos 131-3 y 133-2 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 la aplicación del artículo 133-2 en cuanto a cómo deba declararse una ejecución del encargo fiduciario existente y sobre el 131-3 en cuanto a cómo aplicarlo en una herencia fiduciaria. 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 consultantes estructuran la consulta en las siguientes 6 preguntas que se contestan en el apartado siguiente:

- 1) Devengo de una ejecución parcial del encargo fiduciario
- 2) Normativa aplicable de la reducción del artículo 131-3-1-b) en el momento de la ejecución parcial



- 3) Fecha de valoración de las participaciones sociales objeto de fiducia
- 4) Inicio del plazo de mantenimiento exigido por el artículo 131-3-1-b)
- 5) Fecha a la que referir la valoración del activo societario a los efectos de verificar si la entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario
- 6) Fecha a la que referir el análisis del grado de afectación de los activos societarios a los efectos de determinar el porcentaje de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP) de las participaciones sociales heredadas

TERCERO. Contestación.

La normativa aragonesa en la que se fundamenta la contestación a las seis preguntas planteadas es, fundamentalmente, la recogida en los artículos 131-3 y 133-2 TR que tienen 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.”*

“Artículo 133-2. Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia.

1. *El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV, del Código del Derecho Foral de Aragón, texto refundido de las Leyes civiles aragonesas, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón.*

2. *Cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una declaración informativa y copia de la escritura pública a que hace referencia el artículo 450 del Código del Derecho Foral de Aragón por quien tenga la condición de administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación.*



La declaración informativa tendrá el contenido que se fije mediante orden del Consejero competente en materia de hacienda y deberá presentarse con periodicidad anual hasta la completa ejecución fiduciaria. Entre otros datos, deberá contener información suficiente sobre los pagos, disposiciones o ejercicio de facultades a que se refieren los artículos 451 a 455 del Código del Derecho Foral de Aragón.

3. En cada ejecución fiduciaria deberá presentarse la correspondiente autoliquidación en los plazos previstos con carácter general.

4. En el caso de que existieran varias ejecuciones a favor de una misma persona, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria, se aplicará a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones efectivamente adjudicadas a una misma persona.

A estos efectos, el límite previsto en el artículo 131-5 del presente texto refundido se aplicará sobre el conjunto de las ejecuciones y no individualmente.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, el administrador podrá optar por presentar, en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, una autoliquidación a cargo de la herencia yacente. Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, se conozca el destino de los bienes, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió.”

Las preguntas formuladas por el consultante gravitan sobre la situación que provoca el que el 131-3, igual que otros beneficios fiscales, tome en consideración la fecha de fallecimiento mientras que en los casos de ejecución fiduciaria haya que entender, como ahora se razonará, que el devengo se produce no con el óbito sino con la ejecución del encargo recibido.

En respuesta a las seis cuestiones planteadas procede informar lo siguiente:

1) SOBRE EL DEVENGO DE UNA EJECUCIÓN PARCIAL DEL ENCARGO FIDUCIARIO.

La regla general de devengo para las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida es, conforme al artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987), el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.



Sin embargo, el apartado 3 del mismo artículo dispone que *“Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”*.

Con la normativa estatal citada y la aragonesa actualmente vigentes, en los casos en los que exista una ejecución parcial de la fiducia, el devengo del impuesto se producirá cuando aquélla se realice, sin esperar a la ejecución total del encargo. El tercer apartado del artículo 133-2 TR señala al respecto que *“en cada ejecución fiduciaria deberá presentarse la correspondiente autoliquidación en los plazos previstos con carácter general”*.

Fijado así el devengo, la normativa aplicable es, conforme al primer párrafo del apartado 1 del artículo 21 de la LGT (Ley 58/2003), **la vigente en el momento de cada ejecución parcial**

2) NORMATIVA APLICABLE A LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 131-3-1-b)

Conforme al Artículo 131-12 TR, introducido por la disposición final 4.1 de la Ley 4/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2021, *“Los beneficios fiscales contemplados en esta Sección serán aplicables con las condiciones que estuvieran vigentes en el momento del fallecimiento del causante.”*

Esta norma establece que, cuando se trate de normativa aragonesa relativa a este impuesto que suponga un beneficio para el contribuyente, las disposiciones aplicables serán las que estuvieran vigentes en el momento del fallecimiento y no, como excepción a la regla general antes citada del artículo 21.1 LGT, las del devengo.

Por tanto, para ejecuciones realizadas desde el 1 de enero de 2021, fecha de entrada en vigor de la ley 4/2020, la reducción en la base imponible del impuesto establecida en el artículo 133-1-3-b TR **se aplicará con la redacción vigente en la fecha del fallecimiento del causante y no en la de la ejecución.**

3) FECHA DE VALORACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES OBJETO DE FIDUCIA.

El segundo párrafo del apartado 1 del artículo 21 LGT dispone que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

Conforme a lo razonado en la primera contestación, al ubicar el devengo del impuesto en el momento de la ejecución parcial de la fiducia, **la fecha a la que hay que referir la**



valoración de los bienes heredados es la de tal acto y no la del fallecimiento o la de la aceptación del llamamiento.

4) INICIO DEL PLAZO DE MANTENIMIENTO EXIGIDO POR EL ARTÍCULO 131-3-1-b)

El segundo párrafo de esa letra b señala que *“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...”*

Esta previsión normativa está redactada con la procedente perspectiva de aplicación general, que no es incompatible con una adaptación de su espíritu y finalidad cuando las concretas circunstancias del caso así lo impongan.

En el caso de la fiducia la circunstancia que justifica una interpretación finalista y sistemática de este requisito es de corte legal y puede resumirse en la necesidad de adecuar la singularidad de la institución civil a la norma tributaria. En concreto, la especialidad estriba en que la delación no se produce hasta la ejecución, a diferencia de la regla civil general, referencia de la ley fiscal, de entender que vocación y delación se producen con el fallecimiento. La STS 1881/20 de 18 de junio avalaría la procedencia de una interpretación finalista cuando, en un supuesto sobre un beneficio por sucesión empresarial, afirma que. *“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 ... lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad”*.

Justificada la pertinencia de una interpretación del requisito fiscal, hay que entender que el sentido de exigir un mantenimiento de cinco años deriva del establecimiento de una condición o carga al contribuyente que va a beneficiarse de una medida tan relevante (una reducción del 99%).

Así interpretado el requisito, y siendo evidente que la obligación de mantenimiento sólo puede correr a cargo del causahabiente cuando éste esté designado, **su aplicación al caso de la ejecución fiduciaria llevaría a situar la fecha de inicio del plazo en el momento de producción de aquélla.**

5) FECHA A LA QUE REFERIR LA VALORACIÓN DEL ACTIVO SOCIETARIO A LOS EFECTOS DE VERIFICAR SI LA ENTIDAD TIENE POR ACTIVIDAD PRINCIPAL LA GESTIÓN DE UN PATRIMONIO MOBILIARIO O INMOBILIARIO.



Requisito central para acceder a la reducción en el ISD por adquirir participaciones sociales es que éstas gozaran de exención en el IP.

En el artículo 131-3 TR se recoge explícitamente esta condición en la letra a del apartado 1 dedicada a la sucesión de las empresas individuales, mientras que en la letra b relativa a participaciones sociales la referencia a la exención es por remisión, precisamente, a lo que dice la letra a.

En la letra b se identifica el momento al que referir el cumplimiento de los requisitos señalando que *“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”*.

A la vista de esta disposición se está, aparentemente, en una situación análoga a la analizada en el apartado 4 anterior, esto es, que la norma tributaria aragonesa reguladora del beneficio fija como referencia temporal de uno de sus requisitos el momento del fallecimiento, lo cual es plenamente congruente con que es el óbito el que marca el devengo del impuesto como regla general, mientras que la norma sobre la fiducia (aprobada con posterioridad a la del beneficio fiscal) fija el devengo en el momento de la ejecución fiduciaria.

Sin embargo, la interpretación finalista de la norma va a llevar en esta ocasión a una conclusión distinta a la del apartado 4.

Para motivar la diferencia hay que señalar que, en relación a la finalidad que subyace tanto en la exención en el IP como en la reducción en el ISD sobre los bienes o activos empresariales, el TS, en sentencia de 26 de mayo de 2016 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 4027/2014, se ha pronunciado en los siguientes términos:

“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".

De este modo, si para el TS resulta medular en este beneficio que se proyecte sobre un supuesto de continuidad de empresa familiar, tal sucesión sólo puede darse cuando el transmitente ejerciera una actividad (en el caso de la empresa individual) o fuera partícipe (para casos como el consultado) en una entidad con actividad económica. Siendo por tanto necesario que el causante tuviera exentas las participaciones en el IP, pues es el modo de acreditar que el transmitente ejercía una actividad en los términos requeridos por la LIP, el momento al que referir esta comprobación no puede ser el de la ejecución fiduciaria, producida lógicamente una vez fallecido el comitente, sino el del fallecimiento.

A mayor abundamiento, la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 7/1996 que introdujo en el ordenamiento estatal este beneficio, frecuentemente invocada por el TS para estos menesteres, señalaba 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), cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido.

Por tanto, dado que la literalidad de la ley lleva inicialmente a comprobar los requisitos de la exención en el momento del fallecimiento, y que tanto la interpretación jurisprudencial como la declarada finalidad del legislador conducen también a que lo heredado sea, directamente o a través de una personificación jurídica, una empresa, el momento al que referir la existencia de ese patrimonio económico debe situarse en el momento del fallecimiento.

Sobre esa inicial consideración hay que precisar que el requisito concreto por el que se pregunta exige ponderar el porcentaje de valores y/o activos no afectos durante 90 días en la entidad participada.

En efecto, en la exención de las participaciones en el Impuesto sobre Patrimonio, del texto del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar:

- de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c)
- y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.



Siendo en principio dos fases claramente deslindables, resulta, sin embargo, que el requisito de la letra a), consistente en que la entidad tenga una auténtica actividad económica, gravita sobre la idea de bien afecto que es, también, la base para decidir el ámbito objetivo de la exención por el que se plantea la sexta pregunta en esta consulta y que luego se abordará.

Interesa ahora el requisito de la letra a) de tal artículo que, por lo aquí relevante, se formula en los siguientes términos:

“a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.”

Como se lee, la LIP delimita un ámbito temporal (el ejercicio social) para comprobar si durante más de 90 días más de la mitad del activo está constituido por valores o por elementos no afectos.

Al estar delimitado en esos términos jurídicos, y no en los fácticos utilizados a otros efectos como “*año natural*” o “*último año*”, la referencia para la comprobación de si la entidad tiene como actividad principal la gestión de capital mobiliario o inmobiliario, es, en principio, el ejercicio social en el que se hubiera producido el fallecimiento del causante. No obstante, dependiendo de la concreta situación que pudiera darse en cada caso, podría referirse también la comprobación al ejercicio social anterior al fallecimiento del causante si así se respetara más fielmente la finalidad implícita en el beneficio fiscal.

6) FECHA A LA QUE REFERIR EL ANÁLISIS DEL GRADO DE AFECTACIÓN DE LOS ACTIVOS SOCIETARIOS A LOS EFECTOS DE DETERMINAR EL PORCENTAJE DE EXENCIÓN EN EL IP DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES HEREDADAS.

De cumplirse los requisitos que permiten el acceso a la exención, queda una segunda fase de calificación por cuanto el beneficio sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, LIP, 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.

A la primera fase, a los requisitos de la exención en el IP, es a la que se refiere, pero ahora en sede del ISD, el artículo 131-3-1-b cuando exige su comprobación en la fecha del fallecimiento.

De las comparaciones posibles entre esta segunda fase y la primera hay, entre otras, una diferencia en sus respectivas perspectivas temporales que es relevante en esta consulta. Mientras que para decidir el acceso a la exención hay que medir el grado de afectación (en realidad de no afectación) de los activos societarios durante un periodo de tiempo (el ejercicio social de la entidad), para cuantificar el porcentaje de exención en la forma descrita en el párrafo anterior, no hay precisión normativa alguna.

En tal situación legal, el porcentaje de activos necesarios que marcará el grado de exención de IP y derivativamente el de la reducción en el ISD, debe calcularse, conforme a la regla general del artículo 21 LGT, y sin resultar aplicable lo previsto en el 131-3-1-b TR, **sobre el balance de situación de la fecha de devengo del ISD. Es decir, sobre el balance correspondiente a la fecha de la ejecución fiduciaria.**

Esta conclusión se apoya en el citado artículo 21 LGT, pero también la perspectiva finalista que se ha utilizado antes abonaría esta conclusión.

En efecto, referir esta comprobación al momento de la ejecución entronca con el fundamento de la reducción del ISD de que se herede una empresa del fallecido. Una vez asegurado que el beneficio toma en consideración que haya una empresa en el patrimonio del fallecido (cuestión razonada en el apartado 5 anterior), es congruente exigencia que lo que reciba el causahabiente también sea (mejor, siga siendo) una empresa. Y la proporción que represente el patrimonio afecto sobre el patrimonio total puede ser manifestación de ello.

Más decisivo resulta que la ponderación del patrimonio afecto sobre el total debe proyectarse sobre el valor de las participaciones heredadas, resultando entonces plenamente coherente que, si ese valor es el que tienen en el momento de la ejecución, también a ese instante habrá que referirse para identificar el balance sobre el que calcular el porcentaje de patrimonio afecto.

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