



## **CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.**

**Núm. consulta.....: 3/2022**  
**Fecha presentación.....: 25/07/2022**  
**Núm. Registro.....: s/n.**  
**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 determinada entidad, y resultando potencialmente 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 de los artículos reseñados en el encabezamiento. Por tanto, inicialmente competaría 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).

Debe reseñarse que el apartado 2 del citado artículo 89 LGT indica que *“No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad”*.

Este apartado es relevante por cuanto se han incoado respecto de los consultantes sendos procedimientos de inspección ya ultimados. Los actos administrativos resultantes de



los mismos han sido recurridos, por lo que no hay consolidada una situación sobre la corrección de las autoliquidaciones presentadas.

Aún estando pendiente de resolución en vía económico-administrativa la cuestión central de si hay o no derecho a aplicar la reducción del artículo 131-3, al estar dirigida la consulta a preguntar sobre las condiciones de mantenimiento que derivarían de esa reducción, se procede, en ejercicio del principio de buena administración, a evacuar contestación, dejando dicho desde este apartado que cualquier apreciación que se haga en este documento es a los hipotéticos efectos de que la reducción que pretenden aplicarse los contribuyentes fuera, en opinión contraria a la manifestada por esta Administración en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, finalmente procedente.

Por tanto, que se razone a continuación sobre los requisitos de mantenimiento de la reducción en ningún caso presupone, ni siquiera indirectamente, que se esté aceptando la procedencia de ese beneficio en los concretos expedientes instruidos al efecto.

## **SEGUNDO. Cuestión planteada.**

---

Los consultantes preguntan sobre el requisito de mantenimiento regulado en el artículo 131-3 TR tanto en el caso de la usufructuaria de las participaciones como en el caso de los hijos, contribuyentes, según detallan en el escrito, por la liquidación a cuenta que ordenaba la redacción anterior del artículo 133-2 TR.

En concreto, consultan cuál sería el momento del inicio del periodo de cinco años, cuál sería la normativa aplicable a ese requisito de mantenimiento y, finalmente, si una determinada operación de canje de valores podría suponer el incumplimiento de este requisito.

## **TERCERO. Contestación.**

---

### **3.1. Determinación de la normativa aplicable.**

La primera cuestión a dilucidar es la normativa aplicable por cuanto no sólo es asunto principal en las instituciones sucesorias que, como la fiducia, se estructuran en dos fases claramente diferenciadas, sino que, además, ha habido modificaciones legislativas de los artículos 131-3 y 133-2 desde la fecha del fallecimiento (20 de marzo de 2016) hasta la actualidad, y el TEAC ha interpretado de singular modo la redacción del artículo 133-2 vigente en 2016.

3.1.1. Por lo que hace a cómo liquidar las herencias fiduciarias, el artículo 133-2 disponía en 2016 lo siguiente:



*“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 o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una liquidación a cuenta, respecto de la parte de herencia no asignada, por quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Libro Tercero, Título VII, 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, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante.*
- 3. En el caso de que, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, el pago del impuesto correspondiera a varias personas, la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada.*
- 4. Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le definió.*
- 5. La liquidación a cuenta a que se refiere el apartado 2 tendrá el tratamiento que proceda conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 451 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.”*

Pero con fecha 27 de noviembre de 2020 (cuando ya en diciembre de 2018 se le volvió a dar nueva redacción a este artículo) el Tribunal Económico Administrativo Central dictó una resolución, a su vez pendiente del recurso contencioso administrativo interpuesto por esta Administración, en la que fijó como criterio que: *“Una interpretación sistemática y acorde con la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas de la normativa fiscal en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no permite la práctica de las liquidaciones a cuenta establecidas en el artículo 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, en su redacción introducida por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, a la fiducia aragonesa pendiente de ejecución”.*

La resolución del TEAC es consecuencia de la interposición por parte del Director General de Tributos, del Gobierno de Aragón, de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Aragón, de 27 de junio de 2019, por considerarla dañosa y errónea en sus términos y alcance. Este tipo de recurso supone, con independencia del juicio que tal resolución le



merezca a este centro directivo y al margen de que se haya impugnado en vía judicial, que la resolución del TEAC es vinculante conforme al artículo 242.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), que dispone que *“Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía”*.

Ante el fallo final del TEAC, que se limita a no permitir *“la práctica de las liquidaciones a cuenta establecidas en el artículo 133-2”*, la inexistencia, tanto de norma aragonesa como estatal aplicables, obliga a solventar el vacío normativo creado.

En este punto procede recordar, como bien apuntan los consultantes, que, ante la casuística situación creada por distintas Sentencias y Resoluciones económico-administrativas sobre las disposiciones aprobadas en los últimos años por las Cortes de Aragón sobre la tributación de la fiducia, el criterio de este centro directivo es que cuando resulte, en función de la fecha de fallecimiento, que la normativa entonces vigente se ha declarado nula o es *“inaplicable”* (y a falta de mayor precisión en la resolución del TEAC habrá que calificar así la situación creada), debe tomarse como régimen legal el que los órganos judiciales o revisores hayan propuesto como interpretación de la ley del impuesto.

Pero, como es habitual, la laguna creada por el TEAC en noviembre de 2020 no se solventa en la propia resolución.

De lo anterior se colige que la identificación de la normativa aplicable por un fallecimiento de 2016 se resuelve, siguiendo al TEAC, con el desprecio de cualquier normativa fiscal aragonesa referida a la fiducia y con la necesidad de encontrar en el ordenamiento estatal una que sí resulte aplicable.

Para ello se cuenta con el precedente de que, conforme a la STSJ de Aragón 280/19 de 12 de abril y la Resolución del TEAC de 18 de enero de 2018, el régimen que realmente hubiera procedido entre diciembre de 1991 y enero de 2013 es el de liquidar la fiducia como un fideicomiso, aplicando lo dispuesto en los tres primeros apartados del artículo 54 RISP. Esos pronunciamientos son fruto de la declaración de inaplicabilidad que también el TEAC dictaminó (en resolución de 10 de octubre de 2013) respecto de la redacción del artículo 133-2 vigente hasta enero de 2013.

Dada la identidad de razón entre los fundamentos, y las consecuencias, de la no aplicación de la normativa vigente hasta final 2012 y los expresados para desactivar también la legislación que la sustituyó, hay que considerar que el régimen determinado por el TEAC y el TSJ ante la ausencia de norma expresa, consistente en aplicar las reglas fiscales del



fideicomiso a la fiducia, debe regir también para los fallecimientos posteriores a 1 de enero de 2013.

Expuesto que la normativa aplicable es la estatal, que en este punto no ha tenido variación en los últimos 30 años, y que es el artículo 54 RISD al que remiten la jurisdicción contencioso-administrativa y el superior órgano económico-administrativo, debe señalarse que, frente al planteamiento de la consulta en el que se pregunta por el requisito de mantenimiento que correspondería a la usufructuaria y a sus hijos, de los citados apartados del artículo 54 RISD el único contribuyente resultante sería la consultante, en su doble condición de usufructuaria (por el valor de tal derecho) y fiduciaria (por el valor que correspondería a la nuda propiedad).

Por tanto, con independencia de lo que pueda resultar finalmente de la reclamación económico-administrativa interpuesta, e incluso con independencia de lo que se haya recogido en el acto de liquidación que ultimó el procedimiento de inspección, la contestación que procede dar ahora a la consulta planteada debe quedar restringida a la situación de la consultante, usufructuaria y fiduciaria, no considerando a quienes finalmente resulten herederos, una vez que se ejecute la fiducia, como obligados tributarios en la situación actual de herencia pendiente de asignación.

Como resumen de este apartado, inicialmente planteado para contestar a la pregunta de qué redacción del artículo 133-2 era aplicable a la viuda usufructuaria y a sus hijos, debe concluirse que es aplicable la normativa reglamentaria estatal del fideicomiso y que, por la misma, sólo resulta obligada, hasta que exista ejecución fiduciaria, pero por el valor total de la herencia, la viuda.

3.1.2. Por lo que se refiere a la reducción por transmisión mortis causa de participaciones, el artículo 131-3 señalaba lo siguiente en 2016 (fecha del fallecimiento):

*“Artículo 131-3. Reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes.*

*1. Las reducciones previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se aplicarán en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón conforme a lo dispuesto en los siguientes apartados.*

*2. Por la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, con las siguientes condiciones:*

*a) En la adquisición 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 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.*



*Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.*

*b) Para la aplicación de esta reducción se seguirán las siguientes reglas:*

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

*2.ª 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 2 del citado artículo se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta 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 adquisición deberá mantenerse durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón.”*

Desde 1 de noviembre de 2018, la redacción del artículo 131-3 ahora relevante señala lo siguiente:

*“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.”*

Habiendo concluido en el apartado 3.1.1. que las obligaciones que nacen como consecuencia de un fallecimiento sujeto a fiducia y producido en 2016 corren a cargo del usufructuario y del fiduciario (condiciones jurídicas que normalmente, como en este caso, coincidirán en una misma persona), debe situarse el devengo de esas obligaciones en la fecha del fallecimiento del causante. Así ubicado el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible (en realidad los dos hechos imponibles), y dado que es ese mismo instante en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, la normativa aplicable a la sucesión empresarial será la recogida en la redacción vigente en 2016 del artículo 131-3.

Para despejar también una adicional pregunta de los consultantes, debe precisarse que este señalamiento de la normativa a aplicar no deriva del 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 (a cuyo tenor) “*Los beneficios fiscales contemplados en esta Sección serán aplicables con las condiciones que estuvieran vigentes en el momento del fallecimiento del causante.*”, sino de la regla general de aplicación temporal de la norma vigente en cada devengo.

### 3.2. Momento de inicio del plazo de mantenimiento del artículo 131-3 TR

Dada la condición de reducción análoga o mejora de la estatal que tenía este beneficio en 2016 (frente a la actual que la configura como reducción aragonesa propia), y dada la expresa remisión del precepto aragonés a la normativa general en cuanto al plazo de



mantenimiento, debe contestarse, sin carácter vinculante por tratarse de una norma estatal, que en estos casos el plazo se computa desde la fecha de fallecimiento.

3.3, Efectos sobre el requisito de mantenimiento de lo heredado de una operación de canje de valores.

A diferencia del asunto resuelto en el apartado 3.2 anterior, la contestación al régimen del canje de valores sí tiene los efectos vinculantes previstos en los artículos 88 y 89 LGT. La diferente consideración deriva de que sí existe previsión expresa en el artículo 131-3 TR para este tipo de negocios jurídicos, al establecerse en el párrafo final de la letra b de su apartado 2 que: *“En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón”*.

Por tanto, en la medida en que la actividad económica, su dirección y control permanezcan en nuestra Comunidad, una operación de canje de valores en la que se entreguen los títulos heredados no impediría, salvo incumplimiento de algún otro requisito, mantener la reducción inicialmente disfrutada.

No obstante lo dicho, si por aplicación de lo razonado en el 3.2. resultara, como así parece, que el plazo de cinco años se hubiera cumplido en la fecha de presentación de esta consulta, la operación de canje de valores planeada sería irrelevante respecto del requisito de mantenimiento.

#### **CUARTO. Efecto vinculante.**

---

Con la relevante salvedad expresada en el inicio de esta resolución, en la que se advierte que razonar en esta contestación sobre una reducción que en un procedimiento inspector se ha considerado improcedente no supone ni un cambio de criterio de esta Administración, ni un argumento para discutir lo dictaminado en el acto administrativo del Inspector Jefe, lo informado tiene carácter vinculante de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, también contiene esta resolución información que, como se ha indicado en cada caso, no puede considerarse dotada de esos efectos por versar sobre normativa estatal.

Zaragoza, a fecha de la firma electrónica.

Francisco Pozuelo Antoni  
Director General de Tributos