



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

**Núm. consulta.....: 3/2024**  
**Fecha presentación.....: 20.04.2024**  
**Núm. Registro.....: s/nº**  
**Unidad.....: Dirección General de Tributos.**  
**Impuesto.....: Sucesiones y Donaciones**

Asunto: aplicación de la reducción del artículo 131-1 en la ejecución de una herencia con fiducia en 2024 por un fallecimiento acaecido en 2016 (artículos 131-1 y 131-13)

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantea la aplicación del beneficio fiscal del artículo 131-1 en la ejecución de una herencia fiduciaria por un fallecimiento de 2016, resultando potencialmente aplicables el citado precepto y el artículo 131-13 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 competiría 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.**

Las consultantes, en el momento del fallecimiento de su madre en 2016, eran menores de edad. En sus respectivas autoliquidaciones se aplicó la reducción en la adquisición mortis causa por hijos del causante menores de edad prevista en el artículo 131-1 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, según su texto actualizado vigente en ese momento.



Próximamente prevén ejecutar la fiducia en una vez, esto es, de manera total, distribuyendo y asignando los bienes entre ambas con igualdad en lo adjudicado, tal y como está recogido que se haga en el testamento de su madre.

Y sobre tal acto consultan si en las autoliquidaciones a presentar tras la ejecución total de la fiducia sería aplicable la reducción del artículo 131-1 del Decreto Legislativo 1/2005, prevista para la adquisición mortis causa por hijos del causante menores de edad, aplicada en su día en las autoliquidaciones iniciales.

### **TERCERO. Contestación.**

---

#### 1. Marco normativo.

1.1 En 2016 el sistema liquidatorio de la fiducia sucesoria aragonesa obligaba a presentar una autoliquidación (segundo apartado del artículo 133-2 TR) en la que podía incluirse cualquier reducción existente en ese momento (primer apartado del artículo 131-4 TR). Y sólo procedía una liquidación adicional en el caso de que, en la ejecución del encargo fiduciario, el destino de los bienes fuera distinto del que fiscalmente se tomó en consideración en la primera autoliquidación (apartado 4 del 133-2 a contrario).

Según se expone en los antecedentes, las contribuyentes cumplieron con la normativa vigente en el momento del fallecimiento de su madre, aplicándose una reducción del 100% al ser menores de edad (art 131-1).

De no haberse producido las extraordinarias circunstancias jurídicas, ajenas a las contribuyentes, y que ahora se expondrán, el futuro reparto de la herencia no hubiera motivado tributación si las adjudicaciones se hubieran hecho como las iniciales, esto es, al cincuenta por ciento.

El anterior marco normativo derivaba de la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, que dio nueva redacción a los artículos 131-4 y 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre

Pero con fecha 27 de noviembre de 2020 (cuando ya en diciembre de 2018 se le había dado 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 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 RISD. 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.

Esas reglas, por lo que pueda concernir al asunto planteado, son las de los dos primeros apartados del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:



*“Art. 54. Fideicomisos.*

1. *En los fideicomisos, cuando dentro de los plazos en que deba practicarse la liquidación no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario el resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente más alto de los señalados en el artículo 44 para el Grupo IV, salvo que el fideicomisario tuviese que ser designado de entre un grupo determinado de personas, en cuyo caso el coeficiente máximo a aplicar por razón de parentesco será el correspondiente a la persona del Grupo de parentesco más lejano con el causante.*
2. *Lo pagado con arreglo al número anterior aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido. Si el coeficiente que le correspondiese fuese inferior al aplicado al fiduciario, quien hubiese hecho el pago superior o sus causahabientes tendrán derecho a la devolución del exceso satisfecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.”*

1.2 Junto al artículo reglamentario hay que situar la normativa aragonesa aplicable. En concreto, los artículos 131-1 y 131-13 TR que tienen, en la actualidad, la siguiente redacción:

*“Artículo 131-1. Reducción en la adquisición «mortis causa» por hijos del causante menores de edad.*

*Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, se aplicará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una reducción de la base imponible del 100 por 100 del valor de ésta a las adquisiciones hereditarias que correspondan a los hijos del causante menores de edad. El importe de esta reducción no podrá exceder de 3.000.000 euros.”*

*“Artículo 131-13 Condiciones de aplicación de los beneficios fiscales en Sucesiones.*

*Los beneficios fiscales contemplados en esta Sección serán aplicables con las condiciones que estuvieran vigentes en el momento del fallecimiento del causante.”*

La reducción del artículo 131-1 trata de aliviar la tributación de aquellas personas que no sólo sufren un duro trance vital y un eventual disfavor económico, sino que, además, precisamente por su edad y por las limitaciones civiles que puedan concurrir, difícilmente estarán en condiciones de revertirlo en el corto plazo con su actuación personal.

Por su parte, como el art 131-13, excepcionando la regla general del devengo, remite las condiciones del beneficio al momento del fallecimiento, para la inmensa mayoría de supuestos este precepto no será relevante por resultar redundante. Sin embargo, sí lo es cuando el devengo del impuesto se entiende realizado en fecha distinta a la del fallecimiento. Así, en los supuestos del artículo 24.3 de la ley del impuesto (*“ 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”*) o, como es el caso, en las herencias fiduciarias.

2. Aplicación de la normativa al caso consultado.

De lo expuesto en el sub-apartado 1.1 se deduce que, por la fuerza vinculante de la resolución citada del TEAC, y hasta que no se resuelva el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la misma, las contribuyentes deben presentar autoliquidación por la adquisición sucesoria devengada con la ejecución fiduciaria que se plantea.



La aplicación en esas autoliquidaciones de la reducción del artículo 131-1 resulta inicialmente expedita por resultar pacíficamente compatible con el sistema liquidatorio del reglamento del impuesto para los fideicomisos.

Su definitiva procedencia depende, entonces, del juego que pueda desplegar el artículo 131-13, aplicable porque el 131-1 está en la sección del texto refundido que se configura como ámbito objetivo de aquél.

En ese análisis hay que partir de que la reducción para los menores de edad es un beneficio fiscal que estaba vigente en el momento del fallecimiento de su madre (2016) y que también lo está en la actualidad (2024) en los mismos términos, tanto de requisitos como de consecuencias jurídicas.

Así planteado el asunto, la cuestión clave es la interpretación de a qué se refiera el 131-13 al sujetar los beneficios fiscales autonómicos a “las condiciones que estuvieran vigentes” en el momento del fallecimiento.

3. Criterio administrativo: Teniendo en cuenta (1) que las contribuyentes aplicaron en 2016 la reducción conforme a la normativa existente en ese momento, con la legítima expectativa y la dicción legal necesarias para consolidarla definitivamente, (2) que de no existir la citada resolución del TEAC, todavía no firme en cuanto que recurrida judicialmente por esta Dirección General de Tributos, la ejecución total del encargo fiduciario con el mismo reparto que se hizo en las autoliquidaciones no hubiera supuesto liquidación complementaria, (3) que la ejecución planteada no tiene una finalidad de aprovechamiento de ventajas fiscales inexistentes en la fecha de fallecimiento, (4) que el sentido de la reducción del artículo 131-1 se fundamenta en la protección de los menores a través del mantenimiento del patrimonio heredado hasta que se esté en condiciones vitales y jurídicas para gestionarlo y (5) que la finalidad del 131-13 está sustentada en la aportación de seguridad jurídica y en la evitación de conductas fiscalmente fraudulentas, debe fijarse como criterio en el caso consultado, mientras sea aplicable la Resolución antes reseñada del TEAC, que:

En los supuestos de ejecuciones fiduciarias derivadas de fallecimientos de 2016, la liquidación que pueda resultar de aquéllas podrá incluir la reducción del artículo 131-1 siempre que en el momento del fallecimiento se cumplieran sus requisitos.

#### **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