



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....: **9/2021**
Fecha presentación.....: 03/12/2021
Núm. Registro.....: 538.199
Unidad.....: Dirección General de Tributos.
Impuesto.....: Sucesiones y Donaciones

Asunto: *Plazo mantenimiento participaciones sociales cuando hay ejecución fiduciaria (artículos 131-3 y 133-2)*

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantean distintas cuestiones sobre 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 131-3 y 133-2 TR a determinada sucesión. 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 concreto se plantea qué fecha ha de considerarse para el cómputo del plazo de mantenimiento de las participaciones de una empresa familiar en un supuesto en el que falleció el causante en 2013 y la ejecución fiduciaria está pendiente de realizarse. Además, en 2017 se comprobó por parte de la Inspección la procedencia de la reducción del artículo 131-3, determinando su aplicación parcial en proporción al valor de los bienes afectos.



SEGUNDO. Respuesta a la cuestión planteada.

Lo que directamente pregunta la consultante es la fecha de inicio del cómputo de la obligación de mantenimiento de lo heredado que establece el artículo 131-3. En concreto, el segundo párrafo de la letra b del apartado 1 de este artículo dice 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. 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”*.

La singularidad que plantea el supuesto de hecho consultado deriva de que, como ahora se analiza, la normativa contempla una inicial tributación en el momento del fallecimiento y otra final con la ejecución fiduciaria. Por tanto, habría dos momentos que pudieran resultar potencialmente idóneos como inicio del plazo de mantenimiento.

Además, profundizando en la complejidad del asunto, la normativa realmente aplicada sobre los hechos consultados al cumplir las obligaciones tributarias en 2013 (año del fallecimiento), coherentemente ligada con la que había que aplicar en el momento de la ejecución fiduciaria, se ha considerado posteriormente como carente de fundamento y se ha indicado, por parte del TEAC, un sistema de tributación totalmente diferente tanto en el momento del fallecimiento como en el de la ejecución. Irrumpe por tanto este pronunciamiento administrativo en el tiempo de pendencia de esa fiducia y cuando ya se ha aplicado el bloque normativo fiscal referido al fallecimiento, pero no el correspondiente a la ejecución.

1. Normativa aplicable.

1.1.- Modificando el texto refundido, la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOA núm. 240, de 13/12/2018), reguló el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV, del Código de 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 (en adelante CDFA). El objetivo de esta regulación, manifestado en su exposición de motivos, es ajustar la normativa fiscal a la regulación civil aragonesa, caracterizada principalmente por una herencia pendiente de asignación en la que no hay causahabientes hasta que los designe el fiduciario. Resultado de esta ley 15/18 es el siguiente texto del artículo 133-2 TR:



“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.”

De este último artículo puede desprenderse la existencia de un régimen general (el previsto en los cuatro primeros apartados) y un régimen opcional (el del quinto).



Este régimen general consiste en la presentación de una declaración informativa en un plazo cuyo cómputo se inicia con el fallecimiento del causante y la presentación de autoliquidaciones por cada ejecución fiduciaria cuando éstas se produzcan.

Sin embargo, y dado que el fallecimiento en el caso planteado acaeció en 2013, no es aplicable la normativa actualmente vigente. En efecto, conforme a lo expuesto en la Instrucción 3/2019 de este centro directivo (resolución de 19 de diciembre de 2019 del Director General de Tributos por la que se dicta la Instrucción nº 3/2019, sobre los criterios a seguir en determinadas cuestiones relativas a las ejecuciones fiduciarias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), a cada ejecución se le debe aplicar la normativa en vigor en el momento del fallecimiento del comitente.

1.2.- Tampoco es aplicable lo dispuesto en el artículo 131-4 sobre cómo aplicar los beneficios fiscales en las herencias ordenadas mediante fiducia. Este precepto está diseñado sobre la idea de una aplicación provisional de esas medidas en la liquidación inicial, quedando condicionada la definitiva procedencia de las reducciones aplicadas provisionalmente a que el bien objeto del beneficio forme parte del caudal relicto una vez liquidada la comunidad conyugal y a que, en la ejecución fiduciaria, y conforme al principio de igualdad en la partición del artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dicho bien se atribuya a quien tenga derecho a la reducción.

Sin embargo, como ahora se razonará, la estructura de tributación de la fiducia que va a resultar procedente según el TEAC, y sobre la que proyectar el 131-4, es muy diferente de aquélla que previsiblemente contemplaba el legislador cuando aprobó aquél. Por tanto, el artículo 131-4 no resulta aplicable ni siquiera por analogía.

1.3.- La versión del artículo 133-2 vigente en 2013 fue la aprobada por el número 7 del artículo 3 de la Ley 10/2012, 27 diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón («B.O.A.» 31 diciembre 2012) y estuvo formalmente en vigor hasta que se le dio nueva redacción por el artículo único de la Ley [de Cortes de Aragón) 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («B.O.A.» 13 diciembre).

Pero tampoco es ésta la norma que resulta procedente por cuanto con fecha 27 de noviembre de 2020 el Tribunal Económico Administrativo Central dictó una resolución en la que fija 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 respuesta al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos contra una previa resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Aragón de 27 de junio de 2019 por considerarla dañosa y errónea en sus términos y alcance. Por tanto, y con independencia de la más firme discrepancia con su planteamiento, por su carácter dañino y erróneo, la resolución vincula a esta Administración aragonesa conforme al artículo 242.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), que señala 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.”*

Inmediato corolario de lo anterior es que no existe una normativa aragonesa en la que se pueda subsumir la situación planteada.

1.4.- En la normativa estatal tampoco hay una norma específica que regule la tributación de la fiducia tras la anulación por el TS del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto (aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre), procediendo por ello efectuar una interpretación de otros preceptos de la normativa nacional.

Siguiendo la senda marcada por los tribunales y por órganos administrativos con facultades revisoras, en concreto, 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 en 2013 era el de liquidar la fiducia como un fideicomiso, aplicando lo dispuesto en los tres primeros apartados del artículo 54 RISD.

Por tanto, y dado que esos apartados del artículo 54 RISD se resumen en (1º) una liquidación inicial a cargo del fiduciario sobre el valor de la nuda propiedad y (2º) en posteriores liquidaciones para cada causahabiente aplicando en cada ejecución la normativa vigente en cada momento, para ejecuciones derivadas de fallecimientos en 2013 son procedentes los criterios expuestos en la disposición primera de la mencionada Instrucción 3/19.

En estos casos, una vez determinada la cuota tributaria, procederá la deducción de las cuotas pagadas por el fiduciario tal y como señala el apartado 2 del artículo 54 RISD, pero no las que pudieran haberse ingresado por aplicación de la normativa anulada judicialmente (artículo 54.8 RISD) o declarada en vía de revisión administrativa *“inaplicable”* (artículo 133-2 TR).



2. Aplicación al caso concreto del marco normativo expuesto en el apartado 1.

La aplicación de las normas de los fideicomisos a las herencias ordenadas a través de fiducia aragonesa en años anteriores, y en concreto en 2013, resulta especialmente compleja y excepcional por cuanto la norma, entonces considerada vigente y válida, establecía una liquidación a cargo de los herederos legales del fallecido y no a cargo del fiduciario como entienden ahora procedente los tribunales y el Ministerio de Hacienda (en concreto el TEAC). Dado que esta anómala situación, provocada por la implícita tacha de inconstitucionalidad –pues tal es el alcance sustantivo del pronunciamiento del TEAC, y tales son sus efectos prácticos por mucho que se rehúya esa calificación en su resolución-, ha surgido siete años más tarde, la conducta seguida por los contribuyentes en 2013 resulta incorrecta, pero también inalcanzable para su posible regularización por los contribuyentes o la Administración.

Esta excepcional consecuencia no puede tomarse como ajena a la hora de fijar el criterio administrativo de cómo actuar en estos casos.

Por otro lado, y sería la segunda consideración relevante, es decisivo que la obligación tributaria que correspondía en 2013 fue comprobada por la Inspección, quedando fijada la procedencia del ingreso por parte de los herederos legales y también la reducción de la base imponible como consecuencia de adquirir sucesoriamente determinadas participaciones sociales.

3. Fecha de inicio del cómputo de la obligación de mantenimiento de lo heredado.

La literalidad del artículo 131-3 fija ese día en el momento del fallecimiento. Dado que la finalidad del beneficio es fundamentalmente asegurar la sucesión empresarial al acaecer el óbito, la interpretación literal es también coherente con la teleológica, porque ambas abogan por que no exista un vacío de gestión empresarial que pueda provocar la desaparición del negocio, individual o societario, heredado.

Apuntala lo anterior la exigencia, en el caso de las participaciones en entidades, de cumplir los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la fecha de fallecimiento.

Sobre estas iniciales consideraciones, contemplando también el principio de confianza legítima, teniendo en cuenta la excepcional e imprevisible situación jurídica que se ha creado como consecuencia de distintos pronunciamientos administrativos y judiciales, deduciendo del principio de legalidad la conclusión de no establecer obligaciones no



expresamente previstas en la normativa y, finalmente, dado que ya se comprobó la procedencia de la reducción, debe fijarse como criterio para este concreto supuesto que la fecha de inicio de la obligación de mantenimiento es la del fallecimiento del causante, no abriéndose un “nuevo” plazo con ocasión de la ejecución fiduciaria.

TERCERO. 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