



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....: **2/2021**
Fecha presentación.....: 26/02/2021
Núm. Registro.....: s/nº.
Unidad.....: Dirección General de Tributos.
Impuesto.....: Sucesiones y Donaciones

Asunto: Aplicabilidad del artículo 133-2 a una fiducia con limitaciones en la distribución de bienes.

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantean distintas cuestiones sobre el artículo 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 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 plantean distintas cuestiones agrupadas en las dos alternativas que recoge ese artículo al regular la fiducia sucesoria.

SEGUNDO. Respuesta a la cuestión planteada si se opta por el régimen general.

Sobre esta primera alternativa, la consultante requiere aclaración sobre la normativa que debe seguirse en cada ejecución si el fallecimiento se produjo el 17 de noviembre de 2020. Para contestar, además del artículo 133-2 citado, debe hacerse referencia al Artículo 131-12 de la misma norma, 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.



El texto de esos preceptos es el siguiente:

“Artículo 131-12. 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.”

“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.

En el caso de que la ejecución sea parcial, como es el supuesto consultado, hay que distinguir dos supuestos:

a) Si la ejecución concierne sólo al valor de la nuda propiedad de un bien privativo del fallecido o a la mitad de un bien consorcial integrado en la herencia yacente, en congruencia con lo razonado en el apartado anterior, se valora el bien en ese momento de la ejecución fiduciaria y se aplica sobre la nuda propiedad el tipo medio efectivo que correspondería al valor íntegro. La nuda propiedad se cuantifica en función de la edad del usufructuario en ese momento.

Dichos valor y tipo medio serán los que se tomen en consideración cuando se produzca la extinción del usufructo. También habrá que referir a la fecha de adquisición de la nuda propiedad el cálculo del porcentaje que corresponde aplicar sobre el bien para valorar el usufructo que se extinga.

b) *Si existe atribución gratuita de la plena propiedad de un bien se da una adquisición simultánea de la nuda propiedad por vía hereditaria y el usufructo por acto inter vivos que, se liquidará del siguiente modo:*

- Sobre la nuda propiedad, calculada en función del valor del bien y la edad del usufructuario en ese momento, se aplicará el tipo medio efectivo de gravamen que corresponde.
- Por el usufructo adquirido lucrativamente inter vivos se tomará la mayor de dos liquidaciones:
 - o La que corresponda a la consolidación mortis causa del usufructo, tomando como valor del bien y edad del usufructuario los que sean en ese momento. De prevalecer esta alternativa, la unión de esta liquidación y la que resulte de



la nuda propiedad antes descrita, equivale a liquidar en pleno dominio como adquisición mortis causa.

- o La que corresponda a una adquisición lucrativa inter vivos. De prevalecer ésta, se acumularía a la que corresponda por la mitad del valor del bien consorcial que no formaba parte del caudal relicto del comitente.

En cualquiera de los dos casos anteriores, la normativa aplicable será la vigente en el momento de cada ejecución parcial pues en tal instante es cuando se entiende devengada la adquisición.

Ahora bien, para ejecuciones realizadas desde el 1 de enero de 2021, fecha de entrada en vigor de la ley 4/2020, serán aplicables los beneficios fiscales, que reconozca el ordenamiento tributario aragonés, en la redacción vigente en el momento del fallecimiento. Por lo tanto, y por emplear la expresión utilizada por la consultante, sí se puede tener la certeza, *legibus sic stantibus*, sobre los beneficios que procederá aplicar en cada ejecución.

TERCERO. Respuesta a la cuestión planteada si se opta por el régimen opcional.

Como opción diferenciada del régimen general, la ley prevé la presentación con cargo a la herencia yacente de una autoliquidación por parte de su administrador que, en el momento de la ejecución total de la fiducia y conocido el destino de los bienes, se regulariza con las liquidaciones a los sujetos pasivos por la parte del caudal relicto que realmente se defiera a cada uno.

Respecto al primer momento de la misma, esto es, la presentación de la autoliquidación con cargo a la herencia yacente, la Resolución de 18 de junio de 2019, del Director General de Tributos y, principalmente, la Orden HAP/975/2019, de 26 de julio, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, por la que se dictan normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la herencia yacente en las sucesiones ordenadas mediante fiducia, fijaron los criterios para su aplicación.

Como marco y fundamento de esta opción debe tenerse en cuenta que esta posibilidad de tributación se configuró legalmente como una “opción” diferenciada del régimen general caracterizada por:

- No existir obligación de autoliquidar con cada ejecución parcial.



- Una vez completado el encargo fiduciario, se dispone de toda la información necesaria para practicar la autoliquidación definitiva por esa sucesión, en el plazo de 6 meses, conforme al apartado 3 del artículo 133-1 del texto Refundido.

Sobre este esquema, lo que directamente pregunta la consultante es si es posible acoger al régimen general de este artículo una ejecución parcial, efectuada en el plazo de 6 meses desde el fallecimiento, limitando la aplicación del régimen opcional a la herencia yacente restante.

En la medida en que se trata de una opción a ejercitar por los interesados, que la ley no prevé expresamente que se haga aplicación simultánea de los regímenes general y especial y, finalmente, que el apartado 2 del artículo único de la Orden HAP/975/2019 señala que en estos casos “*La autoliquidación comprenderá la totalidad de los bienes y derechos de la herencia existentes a la fecha del fallecimiento del causante*”, la respuesta ha de ser negativa.

Es decir, no es posible compatibilizar en una misma herencia la aplicación de lo dispuesto en el apartado 5 del reiterado artículo (régimen opcional del mismo) con lo previsto en los apartados anteriores (régimen general).

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