



**CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.**

Núm. consulta.....:	<b>6/2024</b>
Fecha presentación.....:	13/05/2024
Núm. Registro.....:	E2024018550
Unidad.....:	Dirección General de Tributos.
Impuesto.....:	Sucesiones y Donaciones

Asunto: Aplicación de las reducciones de los artículos 131-7 y 131-3 TR a una herencia con fiducia y transmisión de empresa familiar.

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantean distintas cuestiones sobre la aplicación a una herencia con fiducia y transmisión de empresa familiar de las reducciones recogidas en los artículos 131-3 y 131-7 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 de la misma.**

Conforme a la letra a del apartado 2 del artículo 55 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas 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 Comunidades Autónomas (en adelante 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 cómo deben interpretarse la regulación de las reducciones autonómicas propias recogidas en los artículos 131-3 y 131-7 TR. 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

**SEGUNDO. Cuestiones planteadas.**

Los antecedentes de hecho se resumen en la existencia de un fallecido bajo testamento mancomunado otorgado junto a su cónyuge, con quien estaba casado en régimen consorcial aragonés, teniendo ambos vecindad civil aragonesa. En dicho testamento los cónyuges se designaban recíprocamente fiduciarios, para que el sobreviviente pueda ordenar la sucesión de su cónyuge premuerto entres sus dos únicos hijos y otros descendientes comunes.

Dentro del patrimonio común de ambos cónyuges se encontraban diversos inmuebles arrendados de manera personal, habitual y directa por la cónyuge del causante, contando para el desarrollo de dicha actividad de arrendamiento con una



persona con contrato laboral a jornada completa. Así como diversos activos financieros no afectos a la actividad de arrendamiento, la vivienda habitual y otros inmuebles de uso particular.

Los consultantes (viuda y los dos hijos) tienen la intención de continuar con el desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles mediante la constitución de una sociedad a la que se aportarían los inmuebles actualmente arrendados, así como parte de los activos financieros (con objeto de invertirlos en la adquisición de nuevos inmuebles que también serían objeto de arrendamiento). La sociedad así constituida contrataría a una persona con contrato laboral y a jornada completa para el desarrollo de la actividad, que podría ser la misma u otra diferente a la actualmente contratada por la viuda.

Los consultantes, partiendo de las premisas relativas a que la totalidad o parte de los inmuebles arrendados formarán parte, tras la disolución de la sociedad conyugal, de la herencia del cónyuge premuerto, y que dichos inmuebles cumplieran los requisitos para gozar, en los dos años naturales anteriores al del fallecimiento del causante, de la exención del artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP), formulan diversas preguntas que versan sobre la aplicación de las reducciones reguladas en los artículos 131-3 y 131-7 TR y que, muy sucintamente, son las siguientes (siguiendo el orden pero no la numeración de los consultantes):

- 1) Respecto de la reducción por creación de empresa y empleo del artículo 131-7 TR, inicio del cómputo del plazo de 18 meses del apartado 1.c) de dicho precepto.
- 2) Confirmación de que los hijos y/o descendientes que resulten adquirentes de los bienes integrantes de la herencia del causante, con ocasión de la ejecución o extinción fiduciaria, podrán aplicar dicha reducción del artículo 131-7 TR en su redacción vigente a fecha de fallecimiento (conforme a la previsión del artículo 131-13 TR), para el caso de que aporten los bienes adquiridos a una nueva sociedad y se cumplan el resto de requisitos previstos en el citado precepto.
- 3) Confirmación de que los hijos y/o descendientes, en el mismo caso anterior, podrán aplicar también la reducción por adquisición de empresa individual del artículo 131-3 TR, en su redacción vigente a fecha de fallecimiento del causante, ya que dicha reducción y la del artículo 131-7 TR no son incompatibles. Y para el caso de ausencia de dicha incompatibilidad, cuál es el procedimiento a seguir para aplicar ambas reducciones, así como la del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD).
- 4) Confirmación del cumplimiento por parte de los hijos y/o descendientes de distintos requisitos regulados en el artículo 131-7 TR para poder aplicar la reducción por creación de empresa y empleo.
- 5) En caso de incumplimiento del requisito de mantenimiento de cinco años regulado en la letra d) del artículo 131-7.1 TR, confirmación de que los hijos y/o descendientes podrán aplicar la reducción por adquisición de empresa individual del artículo 131-3 TR o, alternativamente, la reducción prevista en el



artículo 20.2.c) LISD, en la autoliquidación complementaria que presenten como consecuencia de dicho incumplimiento en aplicación de la letra g) del artículo 131-7.1 TR.

- 6) En caso de incumplimiento de requisito de mantenimiento de cinco años regulado en la letra a) del artículo 131-3.1 TR, confirmación de que los hijos/o descendientes podrán aplicar la reducción por creación de empresa y empleo del artículo 131-7 TR, en la autoliquidación que presenten como consecuencia de dicho incumplimiento en aplicación del artículo 133-3 TR.
- 7) En el supuesto de que fuese la fiduciaria la que decidiese aportar los bienes integrantes de la herencia, total o parcialmente, a la creación de la nueva sociedad antes de ejecutar o extinguirse la fiducia, posibilidad de aplicar la reducción por creación de empresa y empleo del artículo 131-7 TR por parte de los hijos y/o descendientes cuando adquiriesen las participaciones de la nueva sociedad y sin necesidad de que los adquirentes los inviertan en una nueva empresa.
- 8) En este último supuesto, confirmación de que los hijos y/o descendientes tendrán opción de aplicar cualquiera de las reducciones previstas en los artículos 131-3.1.a) TR, 20.2.c) LISD, y 131-3.1.b) TR. Y cómo aplicar las reducciones por adquisición de empresa individual y de participaciones de los artículos 131.3.1.a) y 131-3.1.b) TR.

### **TERCERO. Contestación.**

La normativa aragonesa en la que se fundamenta la contestación a las preguntas planteadas es, fundamentalmente, la recogida en los artículos 131-3 y 131-7 TR, que tienen la siguiente redacción a fecha de producirse el fallecimiento del causante y de emitirse la presente contestación:

*“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 131-7. Reducción por la creación de empresas y empleo.

1. Las adquisiciones mortis causa que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 99 por 100 cuando cumplan los siguientes requisitos:

a) La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) La empresa creada deberá emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente al que se aplique la reducción.

c) En el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto, se deberá destinar lo heredado a la adquisición de activos afectos a su actividad económica. A estos efectos, se considerarán activos afectos los gastos de constitución y establecimiento de la empresa.

d) Durante cinco años desde su creación, deberán mantenerse la actividad económica y los puestos de trabajo.



e) *La base de la reducción será el valor del bien que, adquirido mortis causa, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.*

f) *La reducción se la aplicará íntegra y exclusivamente el causahabiente que emplee el dinero adjudicado en la partición a los fines previstos en este artículo.*

g) *La reducción deberá aplicarse en el período voluntario de declaración. En el supuesto de que con posterioridad no se cumplieran los requisitos de mantenimiento anteriores, deberá presentarse una autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades dejadas de ingresar junto con los correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que se produzca el incumplimiento.*

h) *Esta reducción será incompatible con la regulada en el artículo 131-5 y con la bonificación del artículo 131-8 del presente Texto Refundido.*

2. *Esta reducción tiene el carácter de propia a los efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía."*

A partir de la normativa anterior, y en respuesta a las cuestiones planteadas por los consultantes, procede informar lo siguiente:

#### **1) SOBRE EL INICIO DEL PLAZO DE ADQUISICIÓN DE 18 MESES DEL ARTÍCULO 131-7.1.c) TR.**

Conforme a la letra c) del apartado primero del artículo 131-7 TR, debe destinarse lo heredado a la adquisición de activos afectos en el plazo de 18 meses "*desde el devengo del impuesto*". En el presente caso, de una sucesión ordenada mediante fiducia, el devengo del impuesto para los hijos y/o descendientes del causante que acaban adquiriendo la herencia, tiene lugar con la ejecución o extinción de la fiducia, en aplicación del artículo 24.3 LISD, tal y como ya se ha aclarado por este centro directivo en el apartado 1º del punto Tercero de la contestación a la consulta número 2/2022. En consecuencia, para ellos, el plazo de 18 meses se inicia con la ejecución o extinción de la fiducia.

#### **2) PROCEDENCIA DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 131-7 TR.**

Los consultantes solicitan confirmación de que los hijos y/o descendientes que resulten adquirentes de los bienes integrantes de la herencia del causante, con ocasión de la ejecución o extinción fiduciaria, podrán aplicar la reducción por creación de empresas y empleo del artículo 131-7 TR en su redacción vigente a fecha de fallecimiento, para el caso de que aporten los bienes adquiridos a una nueva sociedad y se cumplan el resto de requisitos previstos en el citado precepto.

Conforme al artículo 21.1 LGT, "*La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa*". En consecuencia, produciéndose el devengo del impuesto para los hijos y/o descendientes con la ejecución o extinción fiduciaria, habrá que estar a la normativa vigente en dicho momento.

No obstante, en el artículo 131-13 TR actualmente vigente se establece que: "*Los beneficios fiscales contemplados en esta Sección serán aplicables con las condiciones que estuvieran vigentes en el momento del fallecimiento del causante*". Y tal y como ya



se ha aclarado por este centro directivo en el apartado 2º del punto Tercero de la contestación a la consulta número 2/2022, “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”. Concluyéndose en dicha contestación que, conforme a dicho precepto, y para un supuesto de sucesión ordenada mediante fiducia, las reducciones aragonesas en la base imponible se aplicarán con la redacción vigente en la fecha del fallecimiento del causante y no en la de ejecución fiduciaria.

Por tanto, siempre y cuando la previsión del actual artículo 131-13 TR esté vigente cuando se ejecute o extinga la fiducia, que es cuando se devengará para los hijos y/descendientes el impuesto, les resultará aplicable, en su caso, la reducción por creación de empresa y empleo del artículo 131-7 TR en su redacción vigente a fecha de fallecimiento del causante.

Por otro lado, la aplicación al presente caso de dicha reducción por creación de empresas y empleo del artículo 131-7 TR, en su redacción vigente a fecha de fallecimiento, dependerá de la concurrencia del presupuesto de hecho recogido en el primer párrafo del punto 1º dicho artículo: que las adquisiciones mortis causa “se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria”, siempre y cuando se cumplan los requisitos recogidos en las letras a) hasta la h) del mismo punto 1º.

En el presente caso, el primer problema radica en apreciar si, una vez ejecutada o extinguida la fiducia, y adquiridos los bienes integrantes del caudal relicto del causante por parte de sus hijos y/o descendientes (mediante la aceptación de la herencia), hay una efectiva “creación de una empresa” con la aportación de dichos bienes a una nueva sociedad (dentro del plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto y cumpliendo el resto de requisitos), lo que posibilitaría la aplicación de la reducción del artículo 131-7 TR.

Y es que, en el supuesto consultado, más que creación de una empresa, lo que parece que se produce es una mera continuación de la actividad empresarial ejercida hasta dicho momento, mediante un mero cambio de su forma individual a societaria. Afirmándose por los propios consultantes (la viuda y los dos hijos) que, fallecido el causante, tienen la “intención de continuar con el desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles”.

Al respecto, cabe entender razonablemente que la finalidad del legislador con la introducción de la reducción regulada en el artículo 131-7 TR, denominada “reducción por la creación de empresas y empleo”, ha sido promover e incentivar el emprendimiento empresarial que cree nuevo empleo, es decir, el inicio de una nueva actividad empresarial que conlleve además la contratación de personal, y no la mera transformación de la forma en que se venía ejerciendo una actividad empresarial sin que se produzca una efectiva creación de empleo.

Resulta evidente que la mera transformación no supone por sí la “creación de empresa” si la actividad empresarial ya se venía desarrollando con anterioridad bajo otra forma. Al respecto, cuando el referido precepto exige la “creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria”, está poniendo hincapié en que lo relevante es la “creación de una empresa”, siendo circunstancial el carácter o forma de ejercicio de la misma, ya “sea” una empresa individual, un negocio profesional “o” una entidad societaria. De hecho, la norma podía haber exigido simplemente la creación de una empresa individual, negocio profesional o entidad societaria. Pero, en vez de ello,



lo que exige es la “*creación de una empresa*”, es decir, de una actividad empresarial, sea cual sea la forma de la misma.

Por otro lado, también resulta evidente que la mera transformación tampoco supone por sí ninguna “*creación de empleo*” cuando la actividad empresarial previamente desarrollada ya contaba con un trabajador distinto del contribuyente y la nueva sociedad contrataría a una única persona, como ocurre en el presente caso. La mera transformación incluso podría determinar la reducción neta de empleo si en el ejercicio de la actividad empresarial previa se dispusiera de más de un trabajador distinto del contribuyente, y con la transformación se pase a contar sólo con uno.

En el presente caso, dadas las peculiaridades derivadas de la actividad de arrendamiento y de la existencia de una fiducia, cabe advertir además que:

- a) En un primer momento, con el fallecimiento del causante, no se produciría por dicho hecho el cese del ejercicio habitual, personal y directo de la actividad empresarial de arrendamiento por parte de su viuda, ni la pérdida del eventual carácter económico de dicha actividad (en caso de que tuviera tal carácter con anterioridad al fallecimiento, cuestión fáctica sobre la que no es posible pronunciarse y que los consultantes establecen como premisa), aunque todos o parte de los bienes inmuebles sobre los que se venía ejerciendo dicha actividad fueran consorciales. La única consecuencia es que, en función de cómo se lleve a cabo la disolución del consorcio conyugal, los bienes inmuebles que antes eran consorciales pasarán a pertenecer a la viuda en plena propiedad, en todo o en parte, y en usufructo, en la parte en que no le sea adjudicada en plena propiedad (como titular del derecho de usufructo de viudedad aragonés sobre todos los bienes de su cónyuge premuerto desde el momento mismo de su fallecimiento). Por lo que la actividad de arrendamiento continúa ejerciéndose por la viuda sobre los mismos bienes inmuebles y en las mismas condiciones.
- b) Producida la ejecución o extinción fiduciaria, y resultando en dicho momento adquirentes de los bienes inmuebles integrados en la herencia del causante sus hijos y/o descendientes, la actividad empresarial individual de arrendamiento ejercida por la viuda hasta ese momento pasará a ejercerse en régimen de comunidad de bienes por los distintos propietarios en función de las adjudicaciones hereditarias realizadas. Entre los propietarios se encontrarán los hijos y/o descendientes adjudicatarios de los bienes inmuebles arrendados, e incluso podría seguir encontrándose la viuda para el caso de ejecución fiduciaria mediante la designación de los herederos por actos inter vivos, ya que seguiría siendo propietaria de los inmuebles en la parte que le hubieran sido adjudicados en la disolución del consorcio conyugal. Pero, en todo caso, la actividad de arrendamiento continúa sobre los mismos bienes y en las mismas condiciones, siendo plenamente válidos los contratos suscritos con anterioridad (con la eventual subrogación en la posición del arrendador de los herederos respecto de la parte integrada en el caudal relicto del causante). Y ello con independencia de que dicha actividad empresarial tenga o no carácter económico para cada uno de los comuneros, en función de sus concretas circunstancias.
- c) Por tanto, en el momento en que los hijos y/o descendientes aporten los bienes adquiridos en la herencia del causante a una nueva sociedad, se ejerce ya por



ellos, y en régimen de comunidad de bienes, una actividad de arrendamiento sobre los inmuebles aportados. Reconociéndose además por los propios consultantes que dicha aportación responde a la “*intención de continuar con el desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles*”.

En consecuencia, en el supuesto objeto de la consulta parece evidente que, más que “*creación de una empresa*” o inicio de una nueva actividad empresarial, lo que se produce es la transformación formal de una previa empresa individual (de arrendamiento de inmuebles), que ha venido desarrollándose sin solución de continuidad, a una empresa societaria. Lo que imposibilitaría la aplicación de la reducción regulada en el artículo 131-7 TR por incumplirse su presupuesto de hecho regulado en el primer párrafo de su punto 1º (“*creación de una empresa*”), interpretado teleológicamente, y sin necesidad de entrar a valorar el cumplimiento del resto de requisitos regulados en las letras a) hasta la h) de dicho punto.

### **3) COMPATIBILIDAD DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 131-7 TR CON LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL DEL ARTÍCULO 131-3 TR.**

En el presente caso, y en virtud de lo ya expuesto, no se daría la concurrencia de las reducciones de los artículos 131-3 y 131-7 TR, en cuanto no se da el presupuesto de hecho para poder aplicar la segunda de ellas. En consecuencia, no procede contestar a las preguntas formuladas por los consultantes relativas al procedimiento a seguir para aplicar ambas reducciones.

En todo caso, cabe advertir, con carácter general, la imposibilidad de aplicar dos reducciones objetivas autonómicas distintas sobre los mismos bienes adquiridos mortis causa, salvo que se recoja normativamente su compatibilidad expresa.

Al regularse la reducción por creación de empresas y empleo en el artículo 131-7 TR, en la letra h) de su apartado 1º se establece expresamente la incompatibilidad de dicha reducción respecto de una reducción subjetiva, la del artículo 131-5 TR (a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes), y respecto de la bonificación subjetiva del artículo 131-8 TR (vigente hasta el 31/10/2018, y a favor de familiares de los grupos I y II). Nada se dice respecto de la incompatibilidad con otras reducciones objetivas autonómicas. No obstante, de esta falta de reconocimiento expreso de incompatibilidad entre reducciones objetivas autonómicas no cabe deducir su incompatibilidad, pues dicha incompatibilidad ya resulta implícita de la regulación de cada una de ellas, que responden a una finalidad distinta y tienen sus propios requisitos de aplicación.

Es más, en caso de admitirse la aplicación simultánea de dos reducciones objetivas sobre los mismos bienes, se produciría el absurdo de que por la mera inclusión en el caudal relicto de unos bienes que suponen sólo una parte de la herencia, y sólo por aplicar dos reducciones objetivas distintas sobre ellos (sin necesidad de otras reducciones subjetivas, u otras objetivas aplicables a otros bienes), se podría llegar a obtener una base liquidable nula, o incluso negativa.

El criterio subyacente a la hora de apreciar esta imposibilidad de aplicar dos reducciones objetivas sobre los mismos bienes es el mismo que, a nivel estatal, se explicita en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección de General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, en su apartado 1.2.e), al examinar la compatibilidad las reducciones estatales generales





previstas en la LISD con las previstas también a nivel estatal en la Ley 19/1995 en favor de las empresas agrícolas, recogiendo que:

*«Las reducciones previstas en la Ley 29/1987 son claramente incompatibles con las establecidas en la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias; estas últimas son más específicas y se aplican en supuestos más concretos. Por otra parte, coinciden algunos hechos imponderables que determinarían la aplicación de dos reducciones para un mismo supuesto de hecho. Ello significa que se aplicarán unas u otras, según la opción de los interesados, de manera que un mismo bien no dé lugar a dos reducciones».*

#### **4) CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS REGULADOS EN EL ARTÍCULO 131-7 TR.**

Como ya se ha indicado, en el presente caso no procedería la aplicación de la reducción por la creación de empresas y empleo regulada en el 131-7 TR, en cuanto no se da el supuesto de hecho regulado en el primer párrafo de su punto 1º, “creación de una empresa”, interpretado teleológicamente, y sin necesidad de entrar a valorar el cumplimiento del resto de requisitos regulados en las letras a) hasta la h) de dicho punto.

#### **5) POSIBILIDAD DE APLICAR LA REDUCCIÓN POR EMPRESA INDIVIDUAL DEL ART. 131-3 TR EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE MANTENIMIENTO DEL ART. 131-7.1.d) TR.**

En la letra d) del apartado primero del artículo 131-7 TR se establece que, para poder aplicar la reducción por creación de empresas y empleo, deberán mantenerse la actividad económica y los puestos de trabajo durante cinco años desde su creación.

Pero en el presente caso, como ya se ha indicado reiteradamente, no procedería para los hijos y/o descendientes la aplicación de la reducción regulada en el artículo 131-7 TR, por no darse el supuesto de hecho previsto por dicha norma, “creación de empresas”, y sin necesidad de entrar a valorar el cumplimiento de los requisitos regulados en las letras a) hasta la h) del apartado primero del citado artículo, por lo que no procede responder a las preguntas de los consultantes relativas a las consecuencias del incumplimiento sobrevenido del requisito de mantenimiento regulado en la letra d).

No obstante, cabe advertir que tanto la reducción del artículo 131-7 TR, como la del artículo 131-3 TR, son reducciones propias autonómicas que están condicionadas al cumplimiento posterior de un requisito de mantenimiento (con su distinta regulación), por lo que a ambas reducciones les resultaría de aplicación el artículo 212-1 TR. Estableciéndose en dicho precepto que: *“Cuando la definitiva efectividad de un beneficio fiscal dependa del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al de devengo del impuesto, la opción por la aplicación de tal beneficio deberá ejercerse expresamente en el período voluntario de declaración o autoliquidación por este impuesto. De no hacerse así, y salvo lo dispuesto en la normativa propia de cada beneficio fiscal, se entenderá como una renuncia a la aplicación del beneficio por no cumplir la totalidad de requisitos establecidos o no asumir los compromisos a cargo del obligado tributario”.*

En consecuencia y conforme a dicho artículo 212-1 TR, si los adquirentes hubieran aplicado en período voluntario de declaración o autoliquidación (dentro del cual estaría la prórroga concedida), una cualquiera de las dos reducciones reguladas en los artículos 131-3 y 131-7 TR, posteriormente no sería posible que apliquen alternativamente la otra



fuera de dicho período, y ello sin necesidad de entrar a valorar si cumplen los requisitos objetivos para su aplicación y si son o no incompatibles.

#### **6) POSIBILIDAD DE APLICAR LA REDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPRESAS Y EMPLEO DEL ART. 131-7 TR EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE MANTENIMIENTO DEL ART. 131-3.1.a) TR.**

En el supuesto de que los hijos y/o descendientes, con ocasión de la ejecución o extinción fiduciaria, apliquen la reducción por adquisición de empresa individual del artículo 131-3.1.a) TR, y bajo la premisa planteada en la consulta relativa a que los inmuebles arrendados incluidos en la herencia del causante cumplieran los requisitos para estar exentos, conforme al artículo 4.Ocho LIP, en alguno de los dos años (2021 y 2022) anteriores a su fallecimiento, se plantea las consecuencias del incumplimiento del requisito de mantenimiento regulado en letra a) de dicho artículo 131-3.1 TR y, en concreto, si sería posible la aplicación posterior de la reducción del artículo 131-7 TR en la autoliquidación que deban presentar, conforme al artículo 133-3 TR, en el plazo de un mes desde el día siguiente al de la fecha en que tenga lugar el incumplimiento.

En concreto, en el segundo párrafo de la letra a) del artículo 131-3.1 TR se establece que, la reducción por adquisición mortis causa sobre empresa individual o negocio profesional, *“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”*.

No obstante, y como ya se ha expuesto anteriormente, el artículo 212-1 TR imposibilitaría de antemano la aplicación de la reducción regulada en el artículo 131-7 TR fuera del período de voluntario de declaración o autoliquidación (dentro del cual estaría la prórroga concedida), y ello sin necesidad de entrar a valorar si se cumplen o no los requisitos objetivos para su aplicación y si es o no incompatible con otras reducciones.

Respecto al plazo de 5 años de mantenimiento previsto en el segundo párrafo de artículo 131-3.1.a) TR, cabe advertir que, si bien dicho precepto establece que son los *“siguientes al fallecimiento”*, conforme al criterio interpretativo de este centro directivo recogido en la contestación a la consulta 2/2022, en el punto 4º de su apartado Tercero, para un supuesto como el presente de sucesión ordenada mediante fiducia, dicho plazo empezaría a computarse para los herederos con la ejecución o extinción de la fiducia. Es en dicho momento cuando se produce para ellos el devengo del ISD, coincidiendo con la delación de la herencia, y desde cuando pueden cumplir de manera efectiva con su obligación de mantenimiento.

#### **7) POSIBILIDAD DE APLICAR LA REDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPRESAS Y EMPLEO DEL ART. 131-7 TR EN CASO DE QUE SE CREESE LA NUEVA SOCIEDAD CONSTANTE LA FIDUCIA.**

En el supuesto que sea la fiduciaria la que, en uso de las potestades de administración de que dispone, decidiese aportar los bienes integrantes de la herencia, total o parcialmente, a la creación de la nueva sociedad antes de ejecutar el mandato fiduciario, se plantea si, una vez ejecutada y extinguida la fiducia, y adquiriéndose por



los hijos y/o descendientes del causante las participaciones en la nueva sociedad, estos podrían aplicar la reducción del artículo 131-7 TR.

Al respecto, conforme al primer párrafo y a la letra c) del referido artículo 131-7.1 TR, dicha reducción se aplica a las "adquisiciones mortis causa que se destinen a la creación de una empresa", debiéndose (entre otros requisitos) "destinar" lo heredado a la "adquisición" de activos afectos a la actividad económica "en el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto".

Y en el presente caso, una vez producido el devengo del impuesto para los adquirentes (hijos y/o descendientes), con ocasión de la ejecución o extinción fiduciaria, no se produciría el necesario destino posterior por estos de lo adquirido a la creación de empresa alguna, ya que la empresa fue creada con anterioridad a su adquisición hereditaria. Lo que imposibilitaría la aplicación de la reducción al supuesto planteado conforme a la literalidad del precepto.

Por otro lado, y como ya se ha expuesto, cabe apreciar que en el supuesto planteado en ningún momento se produce el inicio de una nueva actividad empresarial de arrendamiento distinta de la que se venía ejerciendo por la viuda (y fiduciaria), sin solución de continuidad, desde antes del fallecimiento del causante y hasta la creación de la nueva sociedad, con independencia de que dicha actividad tenga o no carácter económico. Actividad que continúa posteriormente por dicha sociedad antes y después de la ejecución o extinción fiduciaria, cuando se devenga el impuesto para los adquirentes de las participaciones. Por lo que no se produce la "creación de una empresa" exigida para poder aplicar la reducción regulada en el artículo 131-7 TR, conforme a una interpretación teleológica del mismo.

#### **8) EN ESTE ÚLTIMO SUPUESTO, CONFIRMACIÓN DE LA OPCIÓN DE APLICAR CUALQUIERA DE LAS REDUCCIONES DE LOS ARTS. 131-3.1.a) TR, 20.2.c) LISD, Y 131-3.1.b) TR, Y CÓMO APLICARLAS.**

Sin que este centro directivo pueda pronunciarse sobre la interpretación del artículo 20.2.c) LISD, en cuanto normativa estatal, cabe dilucidar si es posible que los hijos y/ descendientes, recibiendo en el momento de la ejecución o extinción de la fiducia las participaciones en la sociedad constituida previamente por la fiduciaria, y no directamente los concretos bienes inmuebles afectos a la actividad desarrollada por la cónyuge superviviente en el momento de fallecer el causante, pueden aplicarse la reducción por adquisición del empresa individual del art. 131-3.1.a) TR, o la reducción por adquisición de participaciones del art. 131-3.1.b) TR, o pueden optar por aplicar una u otra.

La consulta es procedente, pues los consultantes pretenden continuar con el desarrollo de la misma actividad empresarial de arrendamiento sobre los bienes inmuebles integrantes del caudal hereditario del causante, y por los cuales éste tendría derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio regulada en el artículo 4.Ocho.Uno LIP en los ejercicios 2021 y 2022 (conforme a la premisa expuesta en la consulta planteada, sobre la que este centro directivo no se pronuncia y que podrá ser objeto, en su caso, de las comprobaciones administrativa oportunas). Pero con la peculiaridad que en el supuesto planteado, al tratarse de una sucesión con fiducia, lo que existe al fallecer el causante es una empresa individual, que constituye el objeto de la reducción regulada en el art. 131-3.1.a) TR, y, en cambio, lo que se acabaría adquiriendo por los hijos y/o descendientes con la ejecución o extinción fiduciaria son unas participaciones en entidades, objeto de la reducción regulada en el art. 131-3.1.b) TR.



En todo caso, lo que se pretende por los consultantes es continuar con una actividad empresarial ya existente al fallecer el causante. Circunstancia a la que este centro directivo ha dado relevancia para apreciar la imposibilidad de aplicar la reducción del artículo 131-7 TR si los hijos y/o descendientes adquirieran con la ejecución o extinción fiduciaria los concretos bienes inmuebles afectos y posteriormente los aportaran a una nueva sociedad. Por lo que una interpretación finalista de las reducciones del artículo 131-3 TR, con las que se pretende facilitar la transmisión de la empresa familiar, determinaría la posible aplicación de alguna de las reducciones de dicho artículo al caso planteado, en el que los problemas para la aplicación de las mismas surgen únicamente como consecuencia de la concurrencia de una institución de derecho foral aragonés como la fiducia.

Al respecto, en las herencias con fiducia, la delación tiene lugar con la ejecución o extinción fiduciaria, momento a partir del cual se produce la adquisición por parte de los herederos (siempre que acepten la herencia y con independencia de su efecto civil retroactivo). Además, es en dicho momento en el que se produce el devengo del impuesto, en aplicación del artículo 24.3 LISD. Siendo la fecha de devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, conforme al artículo 21.1 LGT.

Es por ello por lo que en la contestación a la consulta 2/2022 este centro directivo consideró, para una herencia con fiducia y transmisión de empresa familiar, que es el momento de la ejecución fiduciaria cuando se devenga el impuesto para los herederos, el que determina la normativa tributaria aplicable, en el que hay que valorar las participaciones adquiridas, y desde el cual hay que referir los plazos de mantenimiento exigidos a los adquirentes.

En el presente caso, los hijos y/o descendientes del causante, como herederos del mismo, lo que adquieren con la ejecución o extinción fiduciaria son las participaciones en una entidad, no unos concretos bienes afectos a una empresa individual. Por lo que este centro directivo considera que lo procedente sería aplicar, en su caso, la reducción por participaciones del artículo 131-3.1.b) TR, de cumplirse con los requisitos exigidos por dicho precepto.

En ningún caso podrían aplicar la reducción por empresa individual del artículo 131-3.1.a) TR, ya que los herederos nunca llegan a adquirir ninguna empresa individual. Por otro lado, es imposible valorar una empresa individual inexistente en el momento del devengo del impuesto, así como mantener algo que no se llega a adquirir.

Los consultantes sostienen la posible aplicación de la reducción del artículo 131-3.1.a) TR sobre los bienes afectos a la actividad de arrendamiento que figuraban en el caudal relicto del causante en el momento de su fallecimiento, *“en virtud de la previsión contenida en el segundo párrafo, in fine, de dicho precepto”*.

En dicho párrafo se establece que, la reducción por adquisición mortis causa sobre empresa individual o negocio profesional, *“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”*.

No obstante, una cosa es que, cumpliendo el contribuyente con el supuesto de hecho (que básicamente consiste en la adquisición de una empresa individual o negocio



profesional) y el resto de requisitos previstos en la norma para poder aplicarse válidamente la reducción a fecha de devengo del impuesto, el legislador establezca que “no se perderá el derecho a la reducción” pese a no cumplirse con el requisito de mantenimiento por haberse aportado los bienes a una sociedad en determinadas circunstancias. Y otra cosa muy diferente, como ocurriría en el presente caso, es que ya en el momento del devengo el contribuyente no se pueda aplicar la reducción por no haberse llegado a adquirir mortis causa en ningún momento una empresa individual o un negocio profesional. En otras palabras, una cosa es que se regule la posibilidad de no perder el derecho a la reducción en determinados supuestos, y otra muy distinta que nunca se haya llegado a tener derecho a la misma, siendo irrelevante en este último caso que concurren las referidos supuestos.

Por tanto, lo procedente es la aplicación, en su caso, de la reducción por adquisición de participaciones del artículo 131-3.1.b) TR, y no la reducción por adquisición de empresa individual del artículo 131-3.1.a) TR, ya que a fecha de devengo lo que se adquiere, y lo existente en dicho momento, son las participaciones, y no una empresa individual.

No obstante, la aplicación de la reducción por participaciones del art. 131-3.1.b) TR en los supuestos como el presente, en los que hay una aportación previa por el fiduciario de los bienes afectos a una sociedad de nueva creación, presenta diversos problemas en su aplicación, consecuencia de que la empresa familiar existente a fecha de fallecimiento del causante tiene distinta forma y composición que a fecha de la ejecución o extinción fiduciaria cuando se devenga el impuesto para los adquirentes de las participaciones. Al fallecimiento del causante existe una empresa individual de arrendamiento sobre determinados bienes inmuebles que forman parte de su caudal relicto en dicho momento. Y al devengarse el impuesto existen unas participaciones en una entidad, dentro de cuyo activo se encontrarían, entre otros posibles, los referidos inmuebles, así como otros (como podrían ser, en el presente caso, parte de los activos financieros que eran titularidad del causante a su fallecimiento).

En todo caso, la ya expuesta interpretación finalista de las reducciones del artículo 131-3.1 TR, con las que se pretende facilitar la transmisión de la empresa familiar del causante, determinaría la aplicación al presente supuesto de la reducción por participaciones regulada en la letra b) de dicho artículo con las siguientes peculiaridades como consecuencia de las vicisitudes producidas mientras estuvo vigente la fiducia:

- a) El requisito central regulado en el artículo 131-3.1.b) TR para tener acceso a la reducción por participaciones es que éstas gocen de exención en el IP “en la fecha de fallecimiento”. Es decir, que el causante tuviera exentas las participaciones en el IP a fecha de su fallecimiento. Pero en los casos como el presente, al fallecer el causante, no existían las participaciones pues aún no se había constituido la sociedad cuyas participaciones son objeto de adquisición mortis causa por parte de sus herederos. Sin embargo, atendiendo a la interpretación finalista referida y tomando en consideración el cambio de forma de la actividad empresarial ejercida estando vigente la fiducia, y que lo relevante con este requisito es que la actividad empresarial estuviera exenta en sede del fallecido, lo exigible debe ser que el causante tuviera derecho a la exención por empresa individual del art. 4.Ocho.Uno LIP a fecha de su fallecimiento. No obstante, atendiendo a esa misma interpretación finalista de un beneficio fiscal destinado a la “sucesión empresarial”, considerando que lo que realmente es objeto de transmisión hereditaria serán unas participaciones sociales y que el alcance de la reducción debe circunscribirse a la proporción



de los activos afectos a una actividad empresarial en el momento del devengo, será igualmente necesario que la sociedad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliaria a fecha de ejecutarse o extinguirse la fiducia, cuando se devenga el impuesto, en los términos recogidos en la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos LIP.

- b) Respecto al alcance de la reducción, como se ha indicado, habrá que estar a la proporción regulada en el último párrafo del artículo 4.Ocho.Dos LIP a fecha de ejecutarse o extinguirse la fiducia, cuando se devenga el impuesto, en los mismos términos expuestos en el punto 6º del apartado Segundo de la contestación por este centro directivo a la consulta vinculante 2/2022.
- c) El valor sobre el que calcular la reducción del artículo 131-3.1.b) TR, sería el de las participaciones adquiridas en el momento de ejecutarse o extinguirse la fiducia, cuando se devenga el impuesto, en la medida en que se corresponda con los bienes inmuebles afectos integrantes del caudal hereditario a fecha del fallecimiento del causante.
- d) El plazo de mantenimiento de las participaciones adquiridas de 5 años comenzaría a computar a fecha de ejecutarse o extinguirse la fiducia, cuando se devenga el impuesto, en los mismos términos expuestos en el punto 4º del apartado Segundo de la contestación por este centro directivo a la consulta vinculante 2/2022.

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

La presente contestación se emite conforme a la información proporcionada por los consultantes, tanto referente a circunstancias pasadas como futuras aún no producidas, sin tener en cuenta otras circunstancias distintas no mencionadas que podrían tener relevancia en la aplicación de la normativa sobre la que se consulta.

Por otro lado, entre la información proporcionada por los consultantes pueden encontrarse premisas, estimaciones, valoraciones o presunciones, sobre cuya procedencia y realidad este centro directivo no se pronuncia.

Por ello, la contestación a las consultas, y su consecuente carácter vinculante, ha de entenderse sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores efectivamente concurrentes.

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