



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	8/2024
Fecha presentación.....:	29/10/2024
Núm. Registro.....:	s/nº
Unidad.....:	Dirección General de Tributos.
Impuesto.....:	Sucesiones y Donaciones

Asunto: Tributación de una ejecución tributaria (artº. 133-2 TR), con renuncia previa al usufructo por la viuda fiduciaria (finca rústica, siendo el heredero titular de una explotación agraria prioritaria).

Habiéndose presentado una consulta tributaria en la que se plantean distintas cuestiones sobre la tributación de una ejecución fiduciaria, cuyo procedimiento para su liquidación se encuentra regulado 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 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 debe tributar en el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones una escritura pública de ejecución de fiducia, cuyo procedimiento de liquidación se encuentra actualmente regulado en el artículo 133-2 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.

En la consulta se recogen sucintamente los siguientes hechos:

- El causante y su esposa otorgaron un testamento mancomunado en el que se instituyeron mutuamente fiduciarios.
- La viuda fiduciaria y su hijo, como heredero, tienen voluntad de otorgar escritura pública de ejecución fiduciaria de la herencia de su difunto esposo y padre, respectivamente. En dicha escritura pública, y con carácter previo al otorgamiento de la ejecución fiduciaria, la viuda renunciaría al usufructo que por ley le corresponde respecto al total de los bienes de su difunto esposo y, posteriormente, asignaría y transmitiría a su hijo el pleno dominio de la totalidad de



los bienes integrantes del caudal hereditario del causante.

- Del total de los bienes que componen el caudal relicto del causante, la mayoría se corresponden con fincas rústicas. Asimismo, el hijo y heredero del causante es titular de una explotación prioritaria “*que le permitiría acogerse a la reducción de adquisición de explotación agraria prioritaria*” respecto de las fincas rústicas de las que acabaría adquiriendo el pleno dominio.

A partir de los hechos anteriores, el hijo y heredero del causante consulta sobre la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la escritura de ejecución fiduciaria, tanto de él como de su madre (y viuda *del causante*) y, *en especial, sobre la aplicación por él de la “reducción de adquisición agraria prioritaria”*.

TERCERO. Contestación.

En primer lugar, es necesario señalar que el artículo 88.1 LGT dispone que los “*obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda*”. En consecuencia, al no haber sido presentado el escrito de consulta por la viuda del causante (y madre del heredero), la presente contestación no puede entrar a contestar la cuestión planteada respecto a la tributación que corresponde a la misma. Por ello, esta contestación analiza únicamente las cuestiones planteadas respecto a la tributación que proceda respecto del consultante (hijo y heredero del causante).

En segundo lugar, en un caso como el presente de una sucesión ordenada mediante fiducia, regulada en Libro Tercero, Título IV, del Código de Derecho Foral de Aragón (en adelante CDFa), la delación tiene lugar con la ejecución fiduciaria. Es en dicho momento cuando se produce el devengo del impuesto, en aplicación del artículo 24.3 LISD. Siendo además dicha 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, 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 lo adquirido y, en su caso, desde el cual hay que referir los plazos de mantenimiento exigidos a los adquirentes en las reducciones aplicables.

En consecuencia, en el presente caso, el devengo del impuesto sucesorio para el hijo del causante tiene lugar con la ejecución fiduciaria, debiendo presentar la correspondiente autoliquidación conforme al procedimiento regulado en el artículo 133-2 TR, que tienen la siguiente redacción a fecha de emitirse la presente contestación:

«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.»*

A la hora de aplicar el artículo anterior, cabe indicar que en el texto de la consulta no se recoge la fecha de fallecimiento del causante, pero cabría deducirse que se pretende realizar la ejecución total de la fiducia dentro del plazo general de 6 meses desde el fallecimiento o de la prórroga concedida de dicho plazo conforme a los artículos 133-1.3.a) y 133-2.5 TR. Por lo que, en el presente caso, no se plantea la posibilidad de presentar la declaración informativa regulada en el punto 2 del art. 133-2, ni la alternativa de presentar una autoliquidación a cargo de la herencia yacente conforme a lo regulado en el punto 5 del mismo artículo. Simplemente, una vez producida la ejecución total de la fiducia dentro de dicho plazo, con el consiguiente devengo para el hijo y heredero del causante del impuesto sucesorio, este deberá presentar la autoliquidación correspondiente en el plazo general de 6 meses desde dicha ejecución, conforme a los artículos 133-1.3.a) y 133-2.3 TR. En dicha autoliquidación se incluirán los bienes y derechos integrantes del caudal hereditario valorados a fecha de devengo (ejecución fiduciaria), y se aplicará la normativa tributaria vigente en dicho momento, con la salvedad contenida en el actual art. 131-13 TR, en el que se establece que los beneficios fiscales en Sucesiones “*serán aplicables con las condiciones que estuvieran vigentes en el momento del fallecimiento del causante*”.

En tercer lugar, cabe entender que la renuncia por parte de la viuda al usufructo respecto al total de los bienes de su difunto esposo, tendrá lugar con carácter pura, simple y gratuita. Por otro lado, procede advertir que en el momento de producirse dicha renuncia aún no habría tenido lugar la designación del hijo del causante como heredero, ya que formalmente esta



tendría lugar con posterioridad, con la formalización de la ejecución fiduciaria (aunque se produjera dentro de la misma escritura pública). En consecuencia, con la renuncia al usufructo por la viuda, no puede producirse el efecto habitual de que el heredero consolide su pleno dominio sobre los bienes previamente adquiridos en nuda propiedad. Pues en el momento de producirse la referida renuncia ni siquiera había sido designado heredero.

En el presente caso, como consecuencia de la renuncia, y al tener lugar esta con carácter previo a la ejecución fiduciaria, los bienes del causante que formaban parte del caudal relicto en nuda propiedad pasan a estarlo en pleno dominio. Y es posteriormente, al ejecutarse la fiducia designándose heredero (y siempre que finalmente la herencia sea aceptada por este), cuando tiene el lugar el devengo del impuesto sucesorio respecto de la adquisición en plena propiedad por el hijo del causante de todos los bienes integrantes del caudal relicto.

En cuarto lugar, respecto a la tributación de una sucesión ordenada mediante fiducia, cabe advertir que, además de en el anteriormente reproducido artículo 133-2 TR, también se hace referencia a la misma en el artículo 131-4 TR, que no ha sido formalmente derogado. No obstante, en este artículo se regulaban determinados aspectos de la liquidación a cuenta por la fiducia sucesoria pendiente de ejecución, cuya regulación fue superada con la aprobación de la actual redacción del artículo 133-2 TR (dada por el artículo único de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, en vigor a partir del 14 de diciembre de 2018), que no contempla ya dicho sistema de liquidación a cuenta. Adicionalmente cabe advertir que el artículo 131-4 TR, en su redacción actual dada por la ley 10/2012, de 27 de diciembre, y en vigor desde el 1 de enero de 2013, vino a considerarse inaplicable por la Resolución del Tribunal Económico Central de fecha 27 de noviembre de 2020.

En quinto lugar, respecto a la aplicación de la denominada por el consultante "*reducción de adquisición agraria prioritaria*", cabe entender que, al indicarse que el hijo y heredero del causante es titular de una explotación agraria prioritaria, se está haciendo referencia a la reducción regulada en el artículo 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de Explotaciones Agrarias (en adelante LMEP). Dicha reducción del 75% en la base imponible del impuesto está prevista para la transmisión o adquisición "*del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o pate de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición*". Al respecto, no es posible a este centro directivo pronunciarse sobre la aplicación o interpretación de la normativa contenida en la referida Ley (LMEA), en cuanto normativa estatal, conforme al artículo 55.2 de la Ley 22/2009. Habrá que estar a la doctrina administrativa estatal, cuya aplicación exige el examen de multitud de circunstancias sobre los que no se pronuncia la consulta, cuya concurrencia es una cuestión fáctica eminentemente probatoria y que, en su caso, deberá ser objeto de examen en detalle por los órganos gestores.

No obstante, en cuanto en el presente caso la sucesión está ordenada mediante la institución foral aragonesa de la fiducia, cabe advertir que el artículo 133-2 TR no hace referencia a la aplicación de las reducciones reguladas en la LMEP en las liquidaciones a presentar con la ejecución fiduciaria, y que sí se contemplaba expresamente para las liquidaciones a cuenta en el (superado e inaplicable) artículo 131-4 TR. Al respecto, este centro directivo informa que no se aprecia inconveniente para que el hijo y heredero del



causante, que manifiesta ser titular de una explotación agraria prioritaria, aplique la reducción del art. 11 LMEP con ocasión de la ejecución fiduciaria, siempre y cuando se cumplan con los requisitos exigidos por el citado precepto. Por otro lado, el plazo de 5 años de mantenimiento de las fincas transmitidas, previsto en el artículo 9.2 LMEP, se computará desde la ejecución fiduciaria. Es en dicho momento cuando se produce para él el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, coincidiendo con la delación de la herencia, y desde cuándo puede cumplir de manera efectiva con su obligación de mantenimiento.

CUARTO. Efecto vinculante.

La presente contestación se emite conforme a la información proporcionada por el consultante, 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 el consultante 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