



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	12/2019
Fecha presentación.....:	13/11/2019
Núm. Registro.....:	
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Habiendo presentado D^a con NIF, una consulta tributaria escrita en la que se plantean distintas preguntas que, de modo resumido, versan sobre la tributación de la asignación parcial de un herencia fiduciaria que incluía una empresa con actividad agrarias y la posibilidad de aplicar la reducción del artículo 131-3 del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobada 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.

El supuesto que se plantea consiste, resumidamente, en una herencia fiduciaria, consecuencia de un fallecimiento de agosto de 2002, que incluía una empresa con actividad agraria, pero por la que no se efectuó ningún trámite tributario.

Se pregunta ahora sobre la tributación que correspondería en caso de asignación parcial y, más en concreto, sobre el modo de aplicar los beneficios fiscales por la adquisición de la empresa agraria. Aunque se hace referencia tanto a la reducción estatal como a la autonómica por la sucesión empresarial mortis causa, la contestación se restringe a la aragonesa conforme al ámbito objetivo competencial de este centro directivo.

SEGUNDO. Sobre la aplicación del artículo 131-3 al caso planteado

Dada la fecha del fallecimiento, el sistema de liquidación a cuenta derivado del artículo 54.8 RISD, en vigor en 2002, conforme se razona en la 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, resulta inaplicable como consecuencia de su anulación por la STS de 30 de enero de 2012

Conforme a la STSJ de Aragón 280/19 de 12 de abril y la Resolución del TEAC de 18 de enero de 2018, para los fallecimientos acaecidos en 2002 y de los que se derivara un encargo fiduciario, el régimen que realmente hubiera procedido es el de liquidar la fiducia como un fideicomiso aplicando lo dispuesto en los tres primeros apartados del artículo 54 RISD que disponen lo siguiente:



"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.*
- 3. Si dentro de los plazos para practicar la liquidación se conociese el fideicomisario, éste satisfará el impuesto con arreglo al coeficiente que corresponda a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante."*

Por tanto, y dado que esos apartados del artículo 54 RISD se resumen en una liquidación inicial a cargo del fiduciario sobre el valor de la nuda propiedad y en posteriores liquidaciones para cada causahabiente aplicando en cada ejecución la normativa vigente en cada momento, para ejecuciones parciales derivadas de fallecimientos producidos en 2002 son aplicables, siguiendo 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, los siguientes criterios:

- Llamamiento sobre el valor de la nuda propiedad.

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, 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.

- Atribución gratuita de la plena propiedad de un bien.

En atención a la realidad jurídica y patrimonial, en la que especialmente debe contemplarse la adquisición simultánea de la nuda propiedad por vía hereditaria y el usufructo por acto inter vivos, 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

TERCERO. Conclusión

En cualquiera de los supuestos anteriores, si en la fecha de la ejecución, que es en la que debe entenderse devengado el impuesto, se cumplen los requisitos previstos en el artículo 131-3 TR, será aplicable la reducción del 99% correspondiente conforme a lo dispuesto en la letra a de su primer apartado:

"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".

Dado que los interesados no presentaron ninguna autoliquidación en el momento del fallecimiento del causante, no es posible entender que se acogieron en su momento a la reducción por sucesión empresarial como permitía y permite el artículo 131-4 TR y, por tanto, será a partir de esa misma fecha de ejecución fiduciaria, y no desde la del fallecimiento, desde la que se deberá contar el plazo de mantenimiento previsto en la normativa del impuesto.

Respecto a la verificación del cumplimiento de los requisitos, los referidos al empresario ya fallecido (ordenación por cuenta propia, directa, personal y habitual de la actividad y que ésta sea su principal fuente de renta) deberán comprobarse a fecha del fallecimiento. En el posterior momento de devengo de la adquisición se deberá cumplir, adicionalmente, que lo adjudicado fiduciariamente constituya un conjunto de bienes, derechos y deudas afectos a una actividad económica tal y como se define en el IRPF.

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