

**LA SUCESIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR
EN EL DERECHO CIVIL ARAGONÉS:
ASPECTOS FISCALES**

PONENTE:

D. Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

COPONENTES:

D. José María Casas Vilá
Abogado

D. Javier Garanto Villega
Abogado

MODERADOR:

D. Antonio Coarasa Gasós
Decano del I. Colegio de Abogados de Huesca

Antonio Coarasa Gasós. Decano del I. Colegio de Abogados de Huesca

Buenas tardes, da comienzo a la 3.^a sesión de los XI Encuentros del Foro de Derecho Aragonés. El tema de hoy es el de la sucesión de la empresa familiar en el Derecho Civil aragonés: aspectos fiscales.

Como ponente está D. Antonio Cayón Galiardo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario; como co-ponentes: D. José María Casas Vilá, abogado, y D. Javier Garanto Villega, abogado, de todos conocidos; no hacen falta pues más presentaciones puesto que tanto Antonio, como José María como Javier son conocidísimos por sus condiciones de Catedrático y de compañeros y abogados. Tiene la palabra D. Antonio Cayón, no sin antes agradecer la deferencia que el Foro de Derecho Aragonés ha tenido para con este Decano del Colegio de Abogados de Huesca, que aunque le queden ya pocos días de Decanato no por ello deja de serlo todavía; muchísimas gracias por esta deferencia que habéis tenido y, cuando quiera, tiene la palabra D. Antonio Cayón Galiardo.

LA SUCESIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR EN EL DERECHO CIVIL ARAGONÉS: ASPECTOS FISCALES

por
Antonio CAYÓN GALIARDO (Ponente)
José María CASAS VILÁ y Javier GARANTO VILLEGA (Coponentes)

Intervención de D. Antonio Cayón Galiardo

SUMARIO: I. La protección fiscal de la empresa familiar en el sistema tributario español. A. Introducción. B. Hacia un concepto tributario de empresa familiar. C. Los fundamentos de la protección fiscal de la empresa familiar. D. Una visión global de la empresa familiar en el sistema impositivo español. II. Aspectos tributarios de las instituciones sucesorias aragonesas. III. La normativa de Aragón relativa a la reducción en el ISD. A. Requisitos comunes a la transmisión de la empresa individual y de participaciones en entidades. 1. El título jurídico. 2. La cuantía de la reducción. 3. Sujetos beneficiarios de la reducción. 4. Deberes a cargo de los contribuyentes en caso de incumplimiento del requisito de permanencia. B. La sucesión de la empresa individual. Requisitos específicos. 1. Bienes a los que se aplica la reducción. 2. Condiciones a cumplir por el sucesor. 3. La permanencia de la adquisición durante diez años. C. La sucesión en participaciones en entidades. Requisitos específicos. 1. Condiciones que debieron cumplirse por el causante. 2. Requisitos exigidos en relación a las participaciones que se transmiten. 3. El mantenimiento de la adquisición por el sucesor. 4. Los requisitos para determinar la radicación de la empresa en el territorio de la comunidad de Aragón. IV. Conclusión.

Me corresponde como ponente de esta sesión agradecer, en mi nombre y en el de quienes comparten esta mesa, al Justicia de Aragón la confianza que ha depositado en nosotros al encomendarnos la tarea de adentrarnos, en estos Undécimos Encuentros del Foro de Derecho Aragonés, en un tema que si bien ha sido objeto de constante preocupación en otras sesiones, en la actualidad reviste una especial importancia por cuanto el ordenamiento tributario ha introducido en los últimos años un conjunto de disposiciones que se ocupan

de reducir las cargas fiscales que acompañan a la sucesión de las empresas dentro del grupo familiar.

Este interés se acrecienta, por cuanto la Comunidad de Aragón, en el ejercicio de sus competencias tributarias, ha regulado específicamente esta materia. Por ello es ahora obligado completar los aspectos civiles de la sucesión de la empresa con el examen de la normativa tributaria dictada por la propia Comunidad Autónoma de Aragón.

Asumiendo este compromiso y con bastante disciplina por parte de los tres ponentes, hemos entendido que la exposición debería abordar dos cuestiones esenciales. Por una parte, el examen de la normativa tributaria de Aragón especialmente destinada a reducir el impuesto que grava las sucesiones mortis causa cuando tenga por objeto una empresa o un patrimonio afecto a una actividad económica. Por otra, el examen de la fiscalidad de las principales instituciones civiles que pueden tener como finalidad asegurar la continuidad y la conservación de las empresas en el seno de la familia. En esta segunda vertiente de cuestiones hemos destacado, por su importancia, la figura de los pactos sucesorios y la fiducia aragonesa.

En este reparto de materias me ha correspondido exponer ahora un conjunto de reflexiones sobre el sentido y los problemas que suscita la reciente Ley de la Comunidad que afecta al Impuesto sobre Sucesiones, si bien, para situar el tema en la perspectiva tributaria, comenzaré abordando una serie de cuestiones de carácter introductorio.

Advertir también que ha sido un acuerdo unánime de los ponentes no afrontar un tema que tienen perfiles propios: la empresa agraria. Esta clase de empresas requieren, a nuestro juicio, un tratamiento y estudio más detenido y específico.

I. LA PROTECCION FISCAL DE LA EMPRESA FAMILIAR EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

A. Introducción

Al margen de la normativa referente a la empresa agraria y del precedente lejano sobre el patrimonio familiar mobiliario y agrícola, ha correspondido a la Ley 22/1993 de 29 de diciembre, el mérito de marcar un hito en el tratamiento fiscal de la empresa familiar, pues la modificación producida en el art. 4. Octavo. Uno. de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, por la que se establecía una exención para el patrimonio empresarial de los contribuyentes se convertiría posteriormente en una norma fundamental para el examen del tema debido a su traslación, no sin modificaciones, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las medidas complementarias adoptadas posteriormente en el Impuesto sobre la Renta en relación con las ganancias de patrimonio derivadas de la donación del patrimonio empresarial, cuando esta operación gozase de reducción en el Impuesto que grava las donaciones.

Es sabido que la Ley española de 1993 ha tenido una clara inspiración en las disposiciones dictadas en otros países que también han exonerado de la imposición sobre el patrimonio el conjunto de bienes que constituyen los «enseres de trabajo», sin embargo, nuestra normativa ha tenido un mayor alcance al incluir en la exención no solo al conjunto de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, sino también a las participaciones en entidades cuando se cumpliesen determinados requisitos, y, especialmente al admitir la aplicación de este beneficio fiscal a los bienes afectos a la empresa cuando fuesen comunes a ambos cónyuges y a las participaciones cuya titularidad correspondiese a

un determinado grupo familiar, por lo que, desde entonces es posible hablar, en términos fiscales, de un conjunto de incentivos tributarios a la «empresa familiar».

En cuanto al tratamiento favorable dispensado a la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nuestra legislación ha tenido posiblemente su origen remoto en el informe de la Comisión Europea publicado bajo el título «Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de las empresas. Medidas en favor de las PYMES»¹, que desvelaba cifras, con resultados muy estables en los diferentes Estados miembros, que demuestran la gran mortandad de las PYMES cuando han de hacer frente a la sucesión o al relevo generacional, sea en su propiedad, sea en su dirección.

Pues bien, iniciada en 1996 esta vía de protección fiscal a la empresa en el momento de su transmisión dentro del grupo familiar, lo primero que advertimos en su regulación es la constante evolución de su normativa reguladora que, en el breve espacio de cuatro años, ha conocido, al menos, dos redacciones diferentes y un sin fin de incidencias provocadas indirectamente, bien por modificación de las normas a que se refería la LISD, bien por las modificaciones de sus reglamentos de desarrollo², a lo que debe añadirse que, por la condición de Impuestos cedidos que tienen los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones y por las competencias legislativas que sobre ellos han asumido las Comunidades Autónomas de régimen común en virtud de la Ley 14/1996, existen también leyes autonómicas sobre esta materia, siendo así el material normativo existente todavía más complejo y abundante.

Ha sido, precisamente en uso de las facultades de que dispone la Comunidad Autónoma de Aragón, en virtud del artículo 13.3 de la Ley 14/1996, por lo que se dictó la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas de esta Comunidad, en la que se contiene la disposición a cuyo examen dedicaremos especial atención.

A este efecto la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, disponía: «En relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán regular ...

En el caso de adquisiciones «mortis causa», ... las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste y pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo».

B. Hacia un concepto tributario de empresa familiar

Debemos partir de que no existe un concepto jurídico bien definido de lo que debe entenderse por empresa familiar. Esta categoría no solo no ha sido elaborada ni por el Derecho civil ni por el Derecho mercantil, sino que tampoco el ordenamiento tributario, dentro de su propio ámbito, nos suministra un concepto con perfiles precisos que tenga validez en el sistema de imposición vigente. Esta situación contrasta con la proliferación de estudios y referencias que se hacen a esta clase de empresas desde la perspectiva económica,

(1) Publicado en el J.O. C. 204/23 de julio de 1994.

(2) Nos referimos al Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio y a la Ley 66/1997, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que se vieron afectadas por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y por los Reales Decretos 1.704/1999, de 5 de noviembre y 25/2000, de 14 de enero y por la RESOLUCIÓN 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos.

sociológica e incluso psicológica y con la facilidad con que se cuantifica su importancia en la economía general, en el empleo, en las exportaciones, etc.

No obstante esta situación, debemos intentar aproximarnos al problema que ahora nos interesa desde los siguientes criterios básicos:

— La semejanza doctrinal que se establece en muchos casos, aunque los especialistas las diferencian plenamente, entre el concepto de empresa familiar y pyme. En la perspectiva tributaria no hay ninguna coincidencia entre ambas categorías ni tampoco esta clase de empresas, las pymes, tienen una definición única en el sistema fiscal por lo que tampoco su identificación nos serviría a este propósito.

— La construcción del concepto, y a los solos efectos tributarios, debe intentarse desde la base de las leyes reguladoras de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones que han sido las que con mayor aproximación entre sí se han ocupado de su regulación. Esta posición de sumisión a los conceptos legales, que desde luego puede ser criticada, es necesaria, al menos, como punto de partida en este momento.

Pues bien, de ello resulta que, en nuestro ordenamiento tributario, consideramos que deben incluirse en este concepto de empresa familiar realidades muy diferentes pero que por su régimen unitario a determinados efectos no es posible desconocer. Así, en primer lugar, creemos que son manifestaciones de la empresa familiar: la empresa individual, en la que el titular de la actividad es una (o varias) personas físicas. En segundo lugar, la empresa con forma societaria en la que una sola persona ostenta, al menos, el 15 por 100 del capital de la entidad. Y, en tercer lugar, la empresa con forma societaria en la que las personas integrantes de un grupo familiar (cónyuges, ascendientes y descendientes o colaterales de segundo grado) ostenten, al menos, el 20 por 100 del capital de la entidad.

Es muy posible que el concepto que resulta de nuestro ordenamiento tributario vigente no se ajuste a la idea que normalmente se difunde de empresa familiar ya que los aspectos esenciales de la misma no aparecen reflejados en las normas fiscales que las definen y que son generalmente aceptados, entre los que destacaremos: la atribución a un grupo familiar del control o la propiedad de la empresa; la presencia de miembros de la familia en los puestos de dirección o entre los trabajadores de la empresa; la voluntad de mantener la empresa dentro del control de la familia que se manifiesta en aspectos tales como la cultura de la empresa, el protocolo familiar, etc.

Esta situación ha sido causa de muchas de las críticas que se han dirigido a las normas fiscales (y no sólo fiscales) a que hemos hecho referencia anteriormente, sin embargo, nuestro propósito en esta exposición se limita al examen de las normas que han sido recientemente dictadas sin que tengamos como finalidad su reforma o una crítica en profundidad, lo que por otra parte difícilmente puede hacerse desde otras perspectivas (económica, sociológica, etc.) que tampoco ofrecen un criterio uniforme y estable hacia el que pudiera orientarse el Derecho positivo.

C. Los fundamentos de la protección fiscal de la empresa familiar

Toda clase de reducción o exoneración de las cargas fiscales, en la medida en que inciden en los principios constitucionales sobre la distribución de las cargas públicas debe tener un fundamento en otros valores constitucionales y atemperarse a la finalidad perseguida de forma proporcionada. De ahí que la doctrina haya indagado en los fundamentos y razones que pueden justificar un tratamiento discriminatorio y favorable a las empresas familiares.

Entre los muchos argumentos que se han esgrimido para fundamentar la adopción de reducciones fiscales a favor de esta clase de empresas, encontraremos tanto razones económicas como sociales o jurídicas que se entremezclan y que, con distinto peso, tienden a crear un estado de opinión favorable a estas medidas.

A nuestro entender, creemos conveniente diferenciar aquellos fundamentos de carácter genérico de los que inciden en el ámbito específico de algunos impuestos. Los primeros legitimarían una política fiscal indeterminada de tutela de las empresas familiares, los segundos tratan de explicar las concretas medidas tomadas, o por tomar, en un determinado impuesto.

Entre los de carácter genérico la primera cuestión a destacar es la referente a la importancia cuantitativa que se atribuye a la empresa familiar en España. Los datos que suministra A. Sánchez-Crespo Casanova³ indican que tienen carácter familiar entre el 65% y el 80% del total de las empresas españolas. Entre el 50% y el 65% del PIB es debido a su aportación, y entre el 65% y el 70% del empleo existente en España se genera por las empresas familiares. Estos datos son especialmente relevantes si se tiene en cuenta que las empresas afrontan con grave dificultad su relevo generacional. En relación a España, los datos más fiables y recientes de que disponemos⁴, manifiestan que sólo un 40 por ciento de las empresas familiares consigue superar la primera transmisión, y sólo entre un 10 y un 15 por ciento supera o llega a la tercera generación. Las dificultades ante el relevo generacional, son de tal magnitud que se ha afirmado, en relación con la empresa individual, que su duración normalmente se vincula a la propia vida de su titular.

El segundo valor social y jurídico que se conecta con la protección de la empresa familiar, es la propia familia, pues al tener como característica la participación laboral o profesional de sus miembros en la empresa, constituye el medio de vida de estos. Este argumento resulta especialmente relevante en la medida en que la protección de la familia es un objetivo de relevancia constitucional.

Finalmente, otros autores destacan la existencia de expectativas de terceras personas, sean proveedores o clientes de la empresa, trabajadores, etc., que constituyen un conjunto de intereses que no deben ser desatendidos y que se verían afectados por la buena o peor situación de las empresas familiares.

Al margen de lo anterior, y con un alcance más específico y más técnico y limitándonos a las reducciones de cargas fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, se esgrimen las siguientes razones en apoyo de determinados beneficios fiscales a la empresa familiar:

En relación al Impuesto sobre el Patrimonio, se dice que la protección del patrimonio familiar empresarial puede justificarse puesto que no se trata de un patrimonio personal, ni de disfrute, ni creado para dar seguridad o mayor capacidad de consumo en el futuro a sus titulares, ni tampoco para generar rentas de capital. El patrimonio empresarial es un patrimonio de riesgo del que no se disfruta.

(3) «La organización del grupo familiar de empresa» Bol. del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n.º 12, 1999, pág. 109.

(4) Datos ofrecidos por D.ª María Isabel Barrero Fernández, Directora General de Política de la Pequeña y Mediana Empresa (PYME) en su comparecencia ante la Comisión del Senado español el 27 de septiembre de 2001.

Además, al ser un patrimonio que genera rentas empresariales, se pierde el fundamento de la imposición sobre el patrimonio en cuanto trata de dar cabida al principio de discriminar las rentas fundadas de las no fundadas, e igualmente en la medida en que se asigna a dicho Impuesto la función de gravar los patrimonios improductivos.

Por otra parte y en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la protección a la empresa familiar, en cuanto objeto de transmisión «mortis causa» dentro del mismo grupo de parientes, se justifica en que, normalmente, los miembros del grupo familiar que lo adquieren por este título han cooperado en la formación de ese patrimonio empresarial aunque no ostenten la titularidad de los bienes que lo conforman. Así pues, se puede afirmar que quienes adquieren una empresa dentro del mismo grupo familiar, normalmente, adquieren un patrimonio que ellos mismos han formado, y un patrimonio cuya explotación resulta indispensable tanto para la familia como para terceros.

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán (22-6-95) ha declarado que las pymes están especialmente vinculadas al servicio del bien común y que, por tanto, la tributación no debe poner en peligro su existencia. Además, indica el Tribunal Constitucional alemán, que la indisponibilidad del patrimonio empresarial es un factor que disminuye de la capacidad económica gravable que debe tenerse en cuenta cuando se produzca la transmisión, si bien, a juicio de este Tribunal, ello debe ser atendido sea cual sea el grado de parentesco entre el transmitente y el adquirente.

No obstante lo generalizado de estas opiniones, existen autores que entienden que la protección a las empresas, al menos en la forma en que se ha producido en España, no tiene un fundamento en la justicia, sino en objetivos de política fiscal, cual es la creación de empleo y de inversiones productivas⁵.

D. Una visión global de la empresa familiar en el sistema impositivo español

De cuanto hemos afirmado anteriormente pudiera desprenderse la idea de que nuestro ordenamiento tributario ha introducido recientemente un régimen extenso e importante de beneficios fiscales protectores de la empresa familiar, sin embargo ello no es así. Los beneficios vigentes se limitan a aspectos puntuales en los que las empresas han de afrontar una situación que puede desembocar en su desaparición. En particular ese momento es el de la sucesión o relevo generacional.

Ahora bien, la empresa familiar, en la vertiente de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, no es objeto de un tratamiento privilegiado sino que es contemplada por el legislador con cierta desconfianza, pues las complejas relaciones que surgen entre los miembros del grupo familiar y sus empresas pueden ser aprovechadas por aquellos para lograr un reparto de la renta entre sus miembros o un trasvase de bases imponibles que conlleve a una reducción de las cargas fiscales. Son buena muestra de esta situación las presunciones de onerosidad en las cesiones de bienes y prestaciones de servicios del cónyuge e hijos a favor de los titulares de actividades económicas, las limitaciones en caso de trabajadores de la familia en el régimen de estimación objetiva, el régimen de transparencia fiscal, la determinación de los supuestos en que se aplican las normas de valoración de las operaciones vinculadas, etc.

(5) J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO, «La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en Sociedades». Revista Técnica Tributaria, n.º 40, 1998, pág. 103.

Aunque no sea ello el objeto de esta exposición no puede obviarse este dato pues contribuye a encuadrar en su correcta dimensión el examen de la Ley dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón en tanto se inscribe en esa línea de tutela puntual y restringida de las empresas en el momento del relevo generacional.

II. ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LAS INSTITUCIONES SUCESORIAS ARAGONESAS

Desde luego no corresponde a esta ponencia ni es materia comprendida en esta edición del Foro de Derecho Aragonés adentrarse en este ámbito de cuestiones pues nos hemos de limitar ahora a los problemas que se suscitan en la sucesión de las empresas. Ahora bien, en la forma limitada en que lo haremos, consideramos necesario hacer un planteamiento general de la materia, destacando algunas ideas que estimamos de especial importancia. En concreto, el tema al que queremos referirnos es el del régimen fiscal aplicable al conjunto de instituciones forales aragonesas que pueden ser, de alguna manera, un cauce adecuado para articular la sucesión en la empresa en la medida en que resuelven algunos de los principales escollos que se suscitan en este momento y que amenazan con la desaparición de la actividad, pues aunque estas instituciones pudieran tener o servir a esta finalidad, una fiscalidad que desconozca su verdadera naturaleza puede anular sus efectos y contribuir a que socialmente se abandone su uso.

Precisamente porque es posible, y es realmente frecuente, que la incidencia del régimen fiscal aplicable a estas instituciones provoque efectos indeseables, es por lo que resulta necesario enunciar aquí esta cuestión para así valorar con mejor criterio la importancia que tiene la norma dictada por la Comunidad Autónoma reduciendo la carga fiscal en las sucesiones mortis causa cuando su objeto esté constituido por un negocio o empresa, ya que una fiscalidad reducida que se suma a la existencia de instituciones civiles adecuadas, puede contribuir a la consecución del objetivo de proteger el tejido empresarial en uno de los momentos en que se muestra más frágil.

Porque la cuestión a que nos estamos refiriendo ha sido abordada en numerosas ocasiones por foralistas y especialistas de otras ramas jurídicas que han puesto de relieve numerosos aspectos conflictivos de la fiscalidad de las instituciones forales, nos remitimos ahora a aquellos trabajos, que nos ahorran un examen pormenorizado de cada una de ellas⁶. No obstante ello, enumeraremos las principales figuras forales que pudieran servir a la ordenada sucesión en la dirección y propiedad de las empresas.

Comenzaremos por mencionar la fiducia aragonesa a la que se le ha atribuido como uno de sus fines originarios la conservación de los patrimonios agrarios, pues aunque no suponga necesariamente, de suyo, el mantenimiento de la unidad de la empresa, tiene la ventaja de diferir la designación de la persona idónea para su mantenimiento pues permite que, en determinados casos, no se tomen decisiones precipitadas⁷.

(6) Entre otros, es de destacar la monografía de Francisco POZUELO ANTONI, «Fiducia aragonesa y sucesión empresarial. Un análisis fiscal», Ediciones Gestión 2000. Barcelona, 2001.

(7) Sobre los aspectos fiscales de este instituto véanse los trabajos de SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la Fiducia Sucesoria. Comentario desde el punto de vista del Derecho Tributario» en Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996. ORIA ALMUDI, J., «El tratamiento de la fiducia sucesoria aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones», en Revista de Derecho Civil Aragonés. GARCÍA GÓMEZ, A., «La fiscalidad sucesoria de la fiducia aragonesa: Una cuestión pendiente», en RAAP, n.º 18, 2001.

En segundo lugar, los pactos sucesorios son también cauce para articular el relevo generacional en las empresas. Tanto el pacto por el que se instituye heredero con eficacia de presente como el que alcanza efectos post mortem, permiten que se designe al sucesor durante la vida del empresario y, de este modo, se le incentive para interesarse en los problemas de la empresa que en el futuro habrá de dirigir y administrar⁸.

La comunidad conyugal continuada, pensada para los casos en que la principal fuente de ingresos de la sociedad conyugal proviene de explotaciones agrícolas, industriales o mercantiles, al mantener la situación económica matrimonial que existía en vida de los cónyuges, evitando la disolución de la sociedad matrimonial, permite también mantener la unidad y prolongar la actividad productiva del patrimonio empresarial familiar.

Y finalmente también el consorcio foral, figura que solo se aplica a los bienes inmuebles y que por ello no resulta fácil su instrumentación para toda clase de empresas, y del que se ha escrito que «... pensado para una infraestructura agraria, hoy es más útil para asentar sobre él cualquier tipo de empresa familiar ya que viene a resolver los problemas que a esta se presentan»⁹.

Pues bien, no puede decirse que en todos estos casos el tratamiento fiscal que se confiere a estas figuras sea el más acorde con su naturaleza, de forma que se produce un cierto desconocimiento por el sistema fiscal de la eficacia constitutiva del ordenamiento privado y de sus consecuencias en la esfera patrimonial de los contribuyentes. Las consecuencias, tantas veces aireadas, son evidentes pues se perjudica el uso de las instituciones forales civiles (aunque también se puede plantear la situación inversa o el perjuicio de las instituciones de régimen común) y se gravan capacidades económicas inexistentes. Aunque sea un escaso consuelo, este problema no es privativo de los regímenes forales civiles ya que ocurre lo mismo en el derecho común como se ha denunciado en relación con tratamiento del régimen de gananciales en IRPF en relación con la individualización de los rendimientos del trabajo, etc.

Hasta ahora las vías de solución propuestas han consistido tanto en modificaciones legislativas en los propios Impuestos para adaptarlos a las instituciones forales, como en exigir a la Administración que, en el proceso de aplicación de los tributos, realice las calificaciones fiscales de estas instituciones de forma que no se las perjudique respecto de su naturaleza. En ningún caso la solución al problema debe ser fácil y la mejor prueba es el caso de los regímenes forales —civiles y tributarios— de las Diputaciones forales del País Vasco en las que, a pesar de ostentar competencias en ambas materias para haber resuelto cualquier desajuste entre fiscalidad y foralidad, los problemas parecen persistir¹⁰.

En este contexto jurídico se va a producir un hecho de especial relevancia al que ya nos hemos referido, la asunción de competencias legislativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la Comunidad Autónoma de Aragón que, si bien, no ostenta una potestad tributaria tan amplia como para diseñar un Impuesto propio, le abre el cauce para iniciar una política fiscal encaminada a evitar un efecto desastroso del Impuesto sucesorio en el conjunto de sus empresas.

(8) Aunque con referencia al Derecho civil vasco, véase ATXABAL RADA, A., «La fiscalidad del Derecho civil foral vasco», Bilbao, 1999.

(9) Carmen SÁNCHEZ-FRIERA, «El Consorcio Foral», en Actas del Foro de Derecho Aragonés. Zaragoza, 1997.

(10) Sobre los problemas y las posibles alternativas para resolver estos desajustes, ATXABAL RADA, A., «La fiscalidad del Derecho civil foral vasco», Bilbao, 1999.

III. LA NORMATIVA DE ARAGÓN RELATIVA A LA REDUCCIÓN EN EL ISD

Según habíamos anunciado anteriormente, la comunidad Autónoma de Aragón, en el artículo 3.º de la LEY 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas (BOA 30/12/2000) establece, en el ejercicio de las competencias que le atribuye la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos, una reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes, en los siguientes términos:

«1. Las reducciones previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se aplicarán en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón conforme a lo dispuesto en los siguientes apartados.

2. En la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida se aplicará una reducción del 95% sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.

3. Para la aplicación de la reducción se seguirán las siguientes reglas:

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 se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo, la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados.

No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio adquiridos se aportan 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, el porcentaje del 20% a que se refiere la letra c) del punto 2 del citado artículo se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta 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 adquisición deberá mantenerse durante el plazo de diez años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción excepto si la actividad económica, su dirección y control, dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón.

.....

5. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia a que se refiere el presente artículo o la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, deberá comunicarse tal circunstancia a la ofi-

cina gestora competente en el plazo de los treinta días hábiles siguientes a la fecha del incumplimiento.»

El desarrollo de la norma transcrita se ha llevado a cabo, con carácter transitorio y en tanto se dicta el correspondiente reglamento, por la Resolución de 9 de febrero de 2001, de la Dirección General de Tributos, en la que se contienen «las instrucciones imprescindibles para su aplicación homogénea y uniforme, de acuerdo con la habilitación del apartado 1 del artículo 29 de nuestra Ley 11/1996, de 30 de diciembre, de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón». Esta situación motiva que los efectos de la Resolución sean los propios de una norma de este rango, es decir, vinculantes para la propia Administración y como expresión de su criterio interpretativo para las dudas que origine la aplicación del texto legal.

El ámbito de aplicación de la Ley se delimita temporalmente en tanto resulta aplicable a los hechos imponible realizados a partir de 1 de enero de 2001, por lo que los realizados con anterioridad deberán someterse a las condiciones fijadas con carácter general por la legislación estatal, y, espacialmente, por cuanto solo se aplicará a las sucesiones mortis causa cuando el causante tenga su residencia habitual, en la fecha del devengo del Impuesto, en el territorio de la Comunidad. A este efecto la condición de residente en el territorio de la Comunidad se determinará en aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos de Estado a las Comunidades Autónomas.

Una vez examinados los aspectos que nos delimitan el objeto de estudio y la eficacia de las normas citadas, procederemos a exponer nuestras conclusiones sobre el tema, para lo cual, y dado que la reducción fiscal establecida por Ley de Aragón adopta una estructura semejante a la del Estado, es decir, que el incentivo abarca tanto a las transmisiones de empresas individuales como a las participaciones en entidades, abordaremos en primer lugar los requisitos comunes a ambos supuestos, pasando posteriormente a estudiar los que se exigen exclusivamente en relación a la transmisión de la empresa individual, y finalmente los relativos a la transmisión mortis causa de participaciones en entidades.

A. Requisitos comunes a la transmisión de la empresa individual y de participaciones en entidades

1. El título jurídico

La norma legal menciona las adquisiciones mortis causa por lo que, al igual que sucede en la interpretación de la ley estatal, se suscita la duda sobre el alcance que debe darse a esta expresión especialmente por cuanto en el Reglamento del Impuesto (RD 1629/1991, de 8 de noviembre), junto al heredero y legatario, se hace referencia, en su artículo 10, a «cualquier otro título sucesorio» entre los que cabría incluir a quienes hubiesen sido instituidos sucesores en virtud de los pactos sucesorios a los que hicimos referencia anteriormente y cuya admisión el Derecho foral aragonés está fuera de todo debate.

A este efecto la Resolución de 9 de febrero de 2001, dictada por la Administración autonómica, establece que «las reducciones se aplicarán cualquiera que sea el título jurídico por el que el causahabiente adquiera su derecho», por lo que no debe entenderse que no existe ninguna clase de reservas a este respecto, si bien, en el caso en que la Administración considerase que determinados pactos sucesorios deben liquidarse como «donaciones», los requisitos a cumplir para que resulte de aplicación la reducción impositiva que comentamos, no serán los contenidos en la Ley autonómica sino los que se contemplan en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. La cuantía de la reducción

Afirma la Ley que la reducción sera del 95% sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

No obstante la aparente claridad del texto, cuando se trata de aplicar a las sucesiones de empresas individuales y debido a la existencia de deudas derivadas de la actividad económica empresarial o profesional y de deudas no vinculadas a las mismas, se plantea la forma en que debe procederse cuando existan ambas clases de deudas.

A este efecto, la Resolución DGT de Aragón interpreta que «La base sobre la que aplicar la reducción es el valor neto del bien. Por valor neto se entenderá lo dispuesto en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. Sin embargo, en el caso del negocio profesional o de la empresa individual, las deudas vinculadas a la actividad económica se considerarán menor valor del patrimonio empresarial y no se tendrán en cuenta para el cálculo de la reducción que pudiera corresponder por otro tipo de bienes.»

Es decir, en Aragón la DGT entiende que debe valorarse la empresa por su valor neto (Activo menos pasivo exigible), y puesto que las deudas de la empresa ya han sido deducidas del caudal, ya no se volverán a deducir como deudas del causante en ningún otro caso.

Por su parte, la RESOLUCIÓN 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (B.O.E.10 abril 1999), establece que:

«La reducción del 95 por 100 opera sobre la parte de valor del bien en cuestión incluida en la base imponible del sujeto pasivo, siendo el valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el artículo 9 de la Ley. Dicho valor debe entenderse neto de cargas o gravámenes (artículo 12), así como de deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles (artículos 13 y 14)

De acuerdo con lo anteriormente dicho, del valor real (comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, así como la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deducibles conforme a los artículos anteriormente citados. Dicho de otra forma, se reduce sobre el mismo valor del bien que ha integrado la base imponible»

Por nuestra parte, consideramos que es más correcta la solución que suministra la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, ya que el supuesto se refiere a una empresa individual. Es decir, a una situación en que las deudas derivadas del ejercicio de una actividad son deudas personales de las que se responde en la misma forma que cualquier otra deuda no vinculada al ejercicio de la actividad empresarial o profesional.

En los supuestos en que se trate de una sucesión en participaciones en entidades, no se suscita ninguna cuestión diferente a las que se derivan de la propia Ley estatal que, como es sabido, se relaciona con el hecho de que la reducción aplicable se condiciona a la exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio del causante. Como a su vez, la Ley 19/1991, indica que «La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16. uno. de esta Ley. en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio

de la actividad empresarial. minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma. y el valor del patrimonio neto de la entidad», resulta que si la entidad posee bienes no necesarios para el ejercicio de la actividad, solo estará exenta del IPPF una parte del valor de las participaciones, por lo que la duda se refiere a si la reducción del 95 % en el ISD alcanza a todo el valor de las participaciones o si, al contrario, la reducción se debe practicar exclusivamente sobre el valor de las mismas que se encuentre exento en el IPPF.

3. Sujetos beneficiarios de la reducción

Según la Ley autonómica se podrán beneficiar de la reducción los causahabientes, cuando sean el cónyuge o descendientes de la persona fallecida y, de no haber descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el segundo grado.

Por su parte la citada Resolución aclara que «por descendientes se entenderán, conforme a la realidad social y a la Compilación del Derecho Civil de Aragón, tanto consanguíneos como adoptados».

4. Deberes a cargo de los contribuyentes en caso de incumplimiento del requisito de permanencia

La finalidad perseguida por la Ley al exonerar parcialmente de tributación a estas sucesiones es la de evitar que las cargas fiscales puedan ser uno de los motivos de la desaparición de las empresas en este momento del relevo generacional. Por ello, el beneficio fiscal se condiciona, según examinaremos posteriormente, al mantenimiento de la actividad o de la adquisición durante los diez años siguientes al momento de la sucesión.

Ahora bien, como es posible que tal condición no se cumpla por cualquier causa, la Ley ha ordenado que, en tal caso, «deberá comunicarse tal circunstancia a la oficina gestora competente en el plazo de los treinta días hábiles siguientes a la fecha del incumplimiento.»

Aparte de la dificultad que pueda existir en determinados casos de conocer cuál sea el día en que se produzca el incumplimiento del requisito de la permanencia, ya que es posible que de la partición de la herencia resulte su adjudicación a uno solo de los herederos y que genera sus propios problemas aplicativos, la disposición citada viene a matizar y a llenar una laguna sobre lo dispuesto en la Ley estatal, ya que en ésta última sólo se ha previsto que se exigirán las cuotas dejadas de ingresar y los intereses de demora.

Por tanto, siempre que se produzca la citada comunicación dentro de los treinta días hábiles señalados en la Ley de Aragón, se exigirán las cuotas dejadas de ingresar y los intereses de demora, pero transcurrido este plazo debe entenderse que se aplicará la infracción grave prevista en el art. 79 de la LGT.

Por otra parte, la fijación de esta obligación a cargo de los contribuyentes, determina un nuevo efecto en orden a fijar los plazos de prescripción de esta obligación tributaria, pues es posible interpretar que el plazo de cuatro años comenzará a contarse desde el día en que finalice el plazo para presentar la declaración, manteniéndose hasta entonces ejercitables todas las potestades administrativas de comprobación.

B. La sucesión de la Empresa individual. Requisitos específicos

Aunque en nuestra propia exposición y en muchos de los estudios que se refieren a esta materia se haga referencia exclusivamente a la empresa como objeto de la sucesión, es evi-

dente, y así se desprende de la misma Ley, que la reducción es aplicable tanto a las actividades empresariales como a las profesionales.

Advertido esto, examinaremos los requisitos que acumulativamente se exigen para la procedencia del beneficio.

1. Bienes a los que se aplica la reducción

Al igual que en la norma estatal, los bienes sobre cuyo valor neto, determinado en la forma que hemos expuesto anteriormente, se aplica la reducción del 95 % son los afectos a la actividad económica, determinándose la afectación en función de las normas contenidas a este fin en el IRPF y exigiéndose además que, en el momento del fallecimiento, sean de la titularidad del causante y que pasen a formar parte del caudal hereditario, es decir, que sean objeto de la sucesión.

Por otra parte, se añade a lo anterior, el requisito de que el causante haya podido gozar, en el momento del fallecimiento, de la exención prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Para ello se exige, en lo esencial, que el ejercicio de la actividad se desarrolle de forma habitual, personal y directa y se obtenga de la misma la mayor fuente de su renta.

Ahora bien, en la norma autonómica, la Ley ha procurado extender las posibilidades de aplicación de la reducción admitiendo que «los citados bienes deberán haber estado exentos ... en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.»

Esta disposición altera considerablemente la norma estatal ya que el requisito de la exención en el IPPF no se conecta con el momento del fallecimiento del causante sino que nos remite a cualquiera de los dos años naturales anteriores. Con ello se simplifica la aplicación del beneficio que examinamos y se dota de mayor seguridad a los contribuyentes ya que, al no coincidir el devengo del Impuesto sobre Sucesiones ni con el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio ni con el de la Renta de las Personas Físicas, no es preciso constatar el cumplimiento de unos requisitos en un momento incierto (el del fallecimiento) en el que además, por efecto de cerrarse un periodo impositivo y precipitarse en él las rentas pendientes de imputación¹¹, es difícil conocer con certeza y antelación si el causante ha obtenido en este momento, por el ejercicio de la actividad empresarial, su principal fuente de renta¹².

Esta mejora técnica, al margen de su más que razonable fundamentación, suscita un problema en su aplicación a ciertos casos, ya que es posible que un sujeto, que gozó de exención en el IPPF en un ejercicio, afecte posteriormente bienes a su actividad durante el ejercicio en que no disfruta de la exención, y, tras esta afectación de bienes, fallezca. Es evidente que en este caso, habrá gozado de la exención en uno de los dos años naturales ante-

(11) Nos referimos a la previsión establecida en el artículo 14.4 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

(12) Así se desprende de la Resolución que interpreta la Ley cuando afirma: «Tercero. 6. El negocio profesional o la empresa individual deberán haber estado exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento para resultar de aplicación la reducción. De este modo, el requisito de tal impuesto consistente en que la actividad económica constituyera la principal fuente de renta del fallecido, deberá medirse en alguno de los dos años naturales anteriores, siempre que en ese mismo año se cumplieran el resto de requisitos para tener derecho a la exención. Con que se cumplan los requisitos en uno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento se accede a la reducción. Al coincidir el periodo impositivo del Impuesto sobre el Patrimonio con el año natural, la concurrencia del requisito de la exención podrá comprobarse directamente, sin perjuicio de ulterior revisión, con las dos últimas declaraciones correspondientes al fallecido».

riores al fallecimiento, por lo que sus causahabientes podrán aplicar la reducción, pero no se cumple, respecto de los bienes afectados en último lugar, el requisito legal que exige que «los citados bienes deberán haber estado exentos ... en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.»

Es posible que la solución al caso sea tan sencilla como entender que existirían bienes sobre cuyo valor se aplicaría la reducción, y bienes sobre los que no tendría lugar. Sin embargo, si lo que pretende la Ley es solamente facilitar la comprobación del cumplimiento del requisito referido a la «mayor fuente de renta», como parece derivarse de la Resolución administrativa, la solución debiera ser otra. En todo caso, la primera respuesta no nos resulta convincente pues existen supuestos en los que habríamos de practicar una justicia salomónica¹³, mientras que en otros, que pudieran parecer supuestos de laboratorio, la complejidad resultaría extrema.

2. Condiciones a cumplir por el sucesor

En armonía con la finalidad perseguida de conservación de la empresa, la Ley dictada por la Comunidad Autónoma exige la permanencia, durante 10 años, de los bienes recibidos y además, que la afección a una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados se mantenga durante estos diez años.

La primera observación se deriva de la comparación de la Ley autonómica con la Ley del Estado, ya que en esta última la exigencia del mantenimiento de la adquisición no se condiciona a la continuidad en la actividad económica limitándose a requerir el mantenimiento de los bienes recibidos o de su valor.

En segundo lugar señalaremos que la Ley de Aragón, si bien exige que se mantengan los bienes y se destinen a alguna actividad económica realizada por los causahabientes, no impone el mantenimiento de la actividad del causante, pues puede tratarse de cualquier otra actividad empresarial o profesional a condición de que el titular de la misma sea uno de los causahabientes beneficiados¹⁴.

Por ello, es posible entender que no se perderá la exención aun cuando los bienes se transmitiesen entre los causahabientes, siempre que los sucesivos adquirentes los mantengan afectos a una actividad económica de la que sean titulares.

La prueba de la afectación podrá hacerse por cualquier medio que lo acredite, siendo de especial relevancia la inscripción de estos en los libros de contabilidad o en los registros fiscales obligatorios, práctica de amortizaciones, etc.

Finalmente hemos de advertir que este requisito fijado en la ley aragonesa puede incidir en las previsiones del artículo 72 de la LGT en cuya virtud, «Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por

(13) Así sucedería si un sujeto, en el mismo caso antes expuesto, en lugar de afectar ex novo un elemento patrimonial, lo adquiere por un precio que paga tanto con bienes que ya formaban parte de la empresa como con bienes de correspondientes a su patrimonio no afecto. ¿Consideraríamos que la reducción sólo se aplicaría a una parte del valor de los nuevos bienes?

(14) Así se desprende de la Resolución de la DGT que afirma: «Tercero. 7. La reducción se pierde si los adquirentes de los bienes o derechos no continúan con la actividad económica del fallecido o, en su defecto, si no los afectan a otra actividad económica a desarrollar por ellos. Por lo tanto, no se exige sólo mantener la titularidad de los bienes y derechos adquiridos, sino, además, afectarlos de forma efectiva a una actividad económica».

cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil».

Es evidente que, en principio, al no exigirse que se trate de la misma actividad del causante, el citado precepto no produciría sus efectos, sin embargo no debe ignorarse que la adquisición de elementos afectos a una empresa, aunque formalmente se revista como una adquisición de bienes aislados para su afectación a otras actividades distintas a las desarrolladas por el anterior titular, puede ser causa de problemas en la medida en que los Tribunales entiendan que materialmente se han producido los presupuestos para la aplicación del citado artículo¹⁵.

3. *La permanencia de la adquisición durante diez años*

El periodo de permanencia exigido es de diez años que deben contarse por años completos y a partir del día del fallecimiento, ya que se entiende que ese día se produce la adquisición y la afectación a la actividad de que se trate.

Aunque la ley no lo indique expresamente, hemos de entender por pura lógica que el requisito de la permanencia no se exige sino de los bienes del inmovilizado, ya que los que forman parte del circulante tienen por su misma naturaleza como destino entrar en el mercado.

Esta circunstancia, unida al hecho de que se permite su afectación a cualquier actividad económica, distinta de la ejercida por el causante, siempre que el titular de la actividad a la que se afecten sea uno de los causahabientes beneficiados, suscita una duda, ya que lo que se considera inmovilizado en un caso, puede ser circulante en otro (Así, un inmueble puede ser circulante en una empresa inmobiliaria).

En todo caso, la interpretación de este requisito debe ser proporcionada y ajustada a la realidad de cada caso, pues consideramos que es perfectamente posible que se produzca la sustitución de bienes pertenecientes al inmovilizado por otros que sí se deberán mantener afectos durante aquel periodo de tiempo.

Aparte de estos casos y de la flexibilidad que postulamos en la comprensión de este requisito, la ley contempla dos supuestos en los que no se exige el mantenimiento de los bienes recibidos durante los diez años siguientes a la adquisición. Estos supuestos se refieren al hecho de que, a su vez, el adquirente falleciese dentro de ese plazo, o bien en el caso de realizarse una aportación a una sociedad «cuando las participaciones recibidas a cambio cumplan los requisitos de la exención en el IPPF durante el plazo antes señalado».

(15) Es esclarecedor el razonamiento de la Audiencia Nacional en su sentencia de 1 de octubre de 2001 (Sala de lo Contencioso-administrativo. Sección 7.ª. Ponente: Ilmo. Sr. Santos Coronado, Jaime Alberto) que sostuvo:

«Y es obvio que formalmente no se ha realizado en el presente caso la operación a virtud de la cual la sociedad recurrente haya devenido en titular de la actividad empresarial que antes desarrollaba «INTELSA, S.A.», en el mismo local, esto es, no hay una fórmula jurídica que directamente opere la transmisión de la titularidad de la empresa; sin embargo, una recta apreciación de los datos y documentos obrantes en el expediente y de las alegaciones de las partes, nos llevan al convencimiento y a tener por probada la sucesión entre ambas empresas, puesto que del conjunto de los actos jurídicos realizados resulta incuestionable el designio de asumir, bajo una nueva denominación social la actividad empresarial que hasta entonces había desplegado la sociedad que generó las deudas tributarias pendientes. Este efecto se produce manteniendo el mismo conjunto de elementos organizados de actuación en que se había basado la actividad de aquélla prácticamente sin solución de continuidad en el tiempo, de modo que examinadas materialmente en su conjunto las actuaciones jurídicas realizadas, dan como resultado sustantivo final la permanencia de una misma organización empresarial...» (F. Jur. 4.º).

Este segundo supuesto tampoco debe interpretarse literalmente, ya que la ley ordena que se cumplan los requisitos de la exención en el IPPF «durante el plazo antes señalado». Es decir: durante diez años. Esto equivaldría a que si la aportación se hace cuando han transcurrido 7 años desde el fallecimiento, se deberían exigir el mantenimiento durante otros diez años contados desde que se hizo la aportación. Consideramos que el sentido de la Ley es otro, es decir, que deberá disfrutarse de la exención en el IPPF por el número de años que resten hasta cumplir los diez desde el fallecimiento.

En todo caso, así lo aclara la Resolución cuando sostiene que «en el caso de que la empresa o negocio se aporten a una sociedad, el heredero recibirá a cambio participaciones de tal entidad. Si tales participaciones gozan de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio hasta la fecha en que se cumplan diez años desde el fallecimiento del causante, no se perderá el derecho a la reducción como consecuencia de tal transmisión».

C. La sucesión en participaciones en entidades. Requisitos específicos

Al igual que en la normativa estatal, la Ley de Aragón considera que la transmisión de acciones o participaciones en entidades, cuando concurren determinadas circunstancias que atribuyen el control sobre la entidad a una persona o a un grupo familiar, es una operación que puede ser asimilada a la de la transmisión de la empresa y por tanto debe recibir un tratamiento también beneficioso a semejanza del que hemos examinado anteriormente. De ahí que la regulación de este supuesto de reducción del ISD se centre casi exclusivamente en la fijación de los requisitos que deben concurrir para que ambas transmisiones puedan ser equiparadas fiscalmente.

Al examen de estos requisitos dedicamos este apartado.

1. Condiciones que debieron cumplirse por el causante

Para que resulte de aplicación la reducción que comentamos, el causante, anterior titular de las participaciones que se integran en el caudal relicto, ha de cumplir con una serie de requisitos que consisten en encontrarse, en la fecha del fallecimiento, en circunstancias tales que determinarían la exención de sus participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio en los términos establecidos en la Ley 19/1991.

Esta condición ha de ser expresada con esta complejidad por cuanto la Ley exige literalmente que «deberán cumplirse los requisitos de la citada exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la fecha de fallecimiento», por lo que, teniendo en consideración que en el momento del fallecimiento no se produce el devengo de Impuesto sobre el patrimonio y no se conoce si realmente disfruta de aquella exención, habrá de actuarse «como si» se produjese este hecho para determinar todas las circunstancias exigidas para aplicar la exención en el citado Impuesto (porcentaje de las participaciones poseídas individualmente o colectivamente; que la entidad cumple con las condiciones exigidas; ocupar determinados cargos retribuidos en cierta cuantía; etc.).

Ahora bien, la Resolución de la Administración tributaria autonómica ha interpretado esta exigencia legal como exclusivamente referida a uno de los aspectos o requisitos que deberán cumplirse en el momento del fallecimiento. En concreto dice la citada Resolución: «Tercero. 9. En el caso de las participaciones en entidades, el requisito de la exención debe cumplirse en la fecha de fallecimiento sin darse la posibilidad de cumplirlo en alguno de los dos años anteriores. Por tanto, la medición del nivel de renta que exige la exención debe-

rá hacerse en relación al periodo impositivo que en el IRPF determina el fallecimiento del causante.»

Estaríamos de acuerdo con este criterio si la única circunstancia que se le exigiera para gozar de la exención en el IPPF consistiese en un requisito referente al Impuesto sobre la Renta del causante, pero, como veremos, existen otros requisitos que también habrán de cumplirse para disfrutar de aquella exención que ninguna relación guardan con dicha renta y cuya verificación en el momento del fallecimiento no queda así resuelta.

También, aunque no es precisa la aclaración, resaltamos el hecho de que, a diferencia de lo expuesto en relación con la transmisión de la empresa individual, en este supuesto, no es posible cumplir este requisito en alguno de los dos años anteriores.

2. Requisitos exigidos en relación a la participaciones que se transmiten

Dada la remisión que se hace en la Ley autonómica al Impuesto sobre el Patrimonio, la delimitación del concepto «participaciones» debe hacerse con la misma amplitud con que se emplea en aquella otra Ley. Es decir, el concepto abarca toda clase de participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, y con exclusión de las cuotas o derechos que se posean en entidades comprendidas en el artículo 33 de la LGT ya que en estos casos se considera que el ejercicio de la actividad se realiza directamente por cada partícipe o comunero y, por ello, deberá estarse a los requisitos que se exigen para las sucesiones en empresas individuales.

Ahora bien, en relación con las participaciones y para la aplicación de la reducción fiscal que examinamos se imponen estas condiciones.

a. Requisitos relativos a las entidades o sociedades cuyas acciones o participaciones se transmiten.

Dado que se exige que las participaciones hayan estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio del causante, es preciso remitirse a la Ley estatal 66/1997, de 30 de diciembre, para verificar si las entidades pertenecen a algunas de las categorías excluidas de la exención. En particular y resumidamente, sólo podrán gozar de la exención las participaciones siempre que concurren las condiciones siguientes:

«a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. del impuesto sobre Sociedades, salvo lo recogido en la letra b) del n.º 1 de dicho artículo».

b. La participación mínima exigida.

El IPPF también exige, para gozar de la exención, que el causante haya poseído una participación mínima en el capital de la entidad. En concreto, este porcentaje puede alcanzarse individualmente, en cuyo caso se requiere que el causante haya poseído el 15 por 100 del capital, o bien conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, en cuyo caso el porcentaje se eleva al 20 por 100.

No obstante lo anterior, la Ley de Aragón introduce una diferencia respecto de las posibilidades previstas en la Ley estatal a las que acabamos de hacer referencia, ya que admi-

te que «... el porcentaje del 20% ... se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta 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.»

Con ello, la primera duda que se suscita es la de saber si se mantiene la exención en caso de participación conjunta del 20 %, con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, sea cual sea el territorio en que radique la empresa, o bien, si ha de entenderse que solo se admite la exención cuando la actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, si bien, en este caso, el porcentaje del 20% se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido.

A este efecto resulta aclaratoria la interpretación administrativa que nos advierte que se trata de un nuevo supuesto de reducción que se añade a los establecidos por el Estado, ya que declara: «Cuando el porcentaje del 20% (o, en su caso, el del 15%) se alcance sin necesidad de computar hasta el cuarto grado, no se exigirá, para tener derecho a la reducción, el requisito de radicación de la entidad en Aragón.»

Es decir, la reducción en el ISD se producirá, cuando se cumplan las condiciones establecidas en el IPPF para gozar de exención y, además, cuando sin cumplirse aquellas condiciones el porcentaje de participación fijado en la Ley 19/1991, se logre con parientes de 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.

Este supuesto, en la interpretación dada a la Ley, supone que quiebra la remisión que la LISD hace al IPPF, ya que, podríamos encontrarnos con personas que no han gozado de exención en el IPPF (porque con los requisitos de la norma estatal —hasta el segundo grado— no reúnen el 20 por 100 del capital), y a los que sin embargo se aplicará la reducción en el ISD, cuando la entidad radique en el territorio de la Comunidad Autónoma.

C. Otros requisitos necesarios para disfrutar de la exención en el IPPF

Continuando con la remisión al IPPF, recordaremos que la Ley 19/1991, al regular las condiciones de la exención de las participaciones en entidades establece, junto a los requisitos antes examinados, otros que afectan a los titulares de las participaciones. En particular, se exige que el titular de las mismas ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, y que la retribución que se derive de estas funciones sea significativa en el conjunto de sus ingresos. Es decir, el causante, para disfrutar de la exención, ha debido cumplir con estos dos nuevos requisitos.

Sin el propósito de entrar ahora en el examen detenido de los mismos, y de forma resumida, advertiremos lo siguiente.

En primer lugar que las anteriores circunstancias deben ser cumplidas por el titular de las participaciones que las transmite, si bien, cuando la participación en la entidad se haya computado conjuntamente con la su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado (sean consanguíneos, afines o adoptados) las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma podrán cumplirse en cualquiera de las personas de este grupo de parentesco que sean titulares de alguna participación.

En segundo lugar que el desarrollo de las funciones sea efectivo y se corresponda con

cargos de dirección como son los de: «Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa»¹⁶.

En tercer lugar que la remuneración que perciba por estas funciones represente más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Esta última imposición legal suscita, entre otros, algunos problemas para concretar el sentido de sus términos por lo que tanto la propia Ley 19/1991, como el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre han tratado de resolverlos aunque no lo hayan logrado para la totalidad de nuestras dudas. Así, la misma Ley aclara que para determinar este porcentaje del 50 por ciento no se computarán «entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal», los que provengan de rendimientos de una actividad empresarial o profesional cuando los elementos patrimoniales afectos a la misma hayan disfrutado de la exención prevista en la propia LIPPF. Sin embargo, queda sin especificar cuales son los términos de la comparación para determinar si la remuneración percibida por las funciones de dirección representa más del 50 por ciento de los restantes rendimientos, puesto que la Ley del Impuesto sobre la Renta permite distinguir, dentro del concepto «rendimiento», tanto el ingreso íntegro, como el rendimiento neto, como el rendimiento neto minorado o reducido porcentualmente, etc.

3. El mantenimiento de la adquisición por el sucesor

En principio, la imposición de este condicionamiento para la procedencia de la reducción del 95 por ciento en el Impuesto sobre Sucesiones, es común tanto para los casos en que la adquisición tenga por objeto una empresa individual como en los que consista en participaciones en entidades. Por ello nos remitimos a lo ya expuesto anteriormente, si bien habremos de examinar una importante particularidad referida exclusivamente a las adquisiciones de participaciones en entidades.

En concreto y en relación exclusivamente con las participaciones en entidades, la Ley de Aragón establece que «... En el caso de que como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción excepto si la actividad económica, su dirección y control, dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón».

Una primera interpretación de la norma citada nos conduciría a entender que, en los supuestos en que cumplan los requisitos de la reducción conforme a la estricta aplicación de la norma estatal, se admite la posibilidad de que se produzcan dos supuestos en que no se cumpla este requisito de permanencia: el fallecimiento del adquirente y la realización de operaciones de reestructuración empresarial previstas en el ordenamiento estatal.

Esta interpretación se fundamentaría en el hecho de que la norma autonómica tiene como finalidad extender el ámbito de la reducción estatal a los casos en que el porcentaje de participación del 20 por ciento sólo se alcance computando las participaciones poseídas

(16) Según dispone el REAL DECRETO 1.704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

conjuntamente por el causante con las de su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, pues en estos casos se exige por la Ley que se trate de «entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón». Por esta circunstancia se explicaría que no se exonerare del requisito del mantenimiento de la participación durante diez años en los casos en que se produzcan operaciones de reestructuración empresarial que determinen la pérdida de radicación de la entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Sin embargo no es esta la interpretación de la Ley que se desprende de la Resolución dictada por la Administración autonómica en la que se declara que: «El requisito de mantenimiento de las participaciones recibidas se exige en los mismos términos que resultan de la normativa estatal, salvo por lo que se indica a continuación. El supuesto es que como consecuencia de una operación societaria, la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en Aragón. A pesar de la identidad del requisito, esta norma no sólo se aplica a aquellos supuestos en los que el acceso a la reducción fue posible por ampliación del grupo familiar hasta el cuarto grado. Se aplica en cualquier supuesto en el que, estando radicada en Aragón la entidad, dejara de estarlo como consecuencia de una operación societaria.

13. Así delimitado el requisito, si una entidad deja de estar radicada en la Comunidad por razón distinta a una de las operaciones societarias citadas en la Ley, no se perderá el derecho a la reducción, sin perjuicio de lo que resulte de la pertinente comprobación inspectora.»

Es decir, la Ley de Aragón condiciona la exención estatal, en caso de operaciones de reestructuración empresarial, a que se mantenga la radicación de la empresa en el territorio de la Comunidad.

Dos cuestiones de interés suscita nuevamente esta interpretación de la norma legal; En primer lugar la conformidad de la Resolución con la Ley cuyo contenido trata de interpretar. En segundo lugar, y si la interpretación administrativa es correcta, la conformidad de la Ley con el conjunto de competencias atribuidas constitucional y estatutariamente a la Comunidad.

En relación con la primera cuestión, entendemos que es posible que la literalidad de la Ley admita la aclaración de su sentido que le confiere la Administración, si bien hemos de matizarla a sus exactos términos.

Así, recordemos que la ley dice textualmente: «En el caso de que como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción excepto si la actividad económica, su dirección y control, dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón».

La expresión legal «dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón», da a entender que la limitación legal exige que previamente hubieran estado radicadas en este territorio, por lo que si la nueva entidad (v.g. resultante de una fusión) no esta radicada en este territorio, pero la entidad que se fusiona y cuyas participaciones pretenden gozar de la exención, tampoco estuvo radicada en él, no puede decirse que dejó de estarlo, ya que nunca lo estuvo. Sin embargo, lograda la reducción del 95 por ciento por cumplirse en una concreta sucesión todos los requisitos exigidos por la Ley estatal, si la empresa cuyas participaciones se habían transmitido mortis causa hubiese estado radicada en la Comunidad, esta misma fusión determinaría la pérdida del beneficio fiscal.

Por otra parte cabe resaltar que la pérdida del beneficio sólo tiene lugar si la nueva radicación fuera de la Comunidad tiene lugar a consecuencia de la operación de reestructuración empresarial, más no si la empresa que se fusiona, aporta etc., antes de realizarse esta operación hubiera dejado de estar radicada en la Comunidad. Igualmente, tampoco desplegará eficacia esta cautela legal en el caso en que, tras la operación de reestructuración, la nueva entidad mantuviera inicialmente su radicación en Aragón pero posteriormente cambiara su residencia a otra Comunidad. Ahora bien, en este caso deberán ponderarse las circunstancias concretas del caso para evitar posibles comportamientos fraudulentos.

En segundo lugar, habíamos planteado la cuestión a cerca de la conformidad de la Ley a las competencias atribuidas constitucional y estatutariamente a la Comunidad Autónoma. En particular, dos cuestiones deben señalarse a este efecto en cuya exposición seguimos los argumentos que hemos expuesto en otro trabajo¹⁷.

Consideramos que debe afrontarse primeramente un posible problema de carácter constitucional ya que el ejercicio, aunque sea por delegación, del poder financiero de las Comunidades Autónomas está, en todo caso, sujeto a los principios y limitaciones constitucionales, de suerte que los principios informadores del sistema tributario deben ser respetados también en el desarrollo de las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos. En particular nos referimos ahora a la prohibición de discriminación por lugar de situación de lo bienes, procedencia de las rentas, realización del gasto, etc. recogida expresamente en la LOFCA (arts. 2 y 9), en donde se desarrolla la disposición constitucional contenida en el artículo 157.2.

Es cierto que la prohibición recogida en estos preceptos no debe ser entendida en forma absoluta pues nos conduciría a la uniformidad total en el sistema fiscal, sino que se deben admitir diferencias entre las Comunidades pues estas diferencias son expresión de su propia autonomía siempre que las medidas dictadas sean proporcionales y adecuadas a la finalidad perseguida y esta sea constitucionalmente legítima. Así lo han reconocido las SSTC 19/1987, 75/1990; 150/1990 y 14/1998¹⁸. Además, el contenido de estos mandatos constitucionales que prohíben la adopción por las Comunidades de medidas que discriminen los bienes situados fuera del territorio¹⁹, como establece el citado artículo 9 de la LOFCA, ha sido declarado en la STC 150/1990 de 4 de octubre, aplicable exclusivamente a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, por lo que podría decirse que, en este caso, al tratarse de tributos cedidos, tampoco les afectaría la citada prohibición (artículos 10 y 11 de la LOFCA).

Ahora bien, a nuestro parecer esta interpretación del Tribunal constitucional y el desarrollo que del artículo 157.2 de la CE hace la LOFCA, es explicable por cuanto en el momento en que se dictó esta Ley, las CCAA carecían de competencias normativas sobre los tributos cedidos, por lo que no era siquiera imaginable el problema que ahora suscitamos. En el momento actual las limitaciones constitucionalmente establecidas en relación con la autonomía tributaria de las Comunidades no pueden interpretarse en clave de ausencia de un poder legislativo sobre los tributos cedidos pues esta posibilidad existe desde 1997 y, por tanto, la interpretación de las restantes normas debe hacerse partiendo de esta nueva rea-

(17) «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos». Alcabala. RHP de Andalucía, n.º 28, 2001.

(18) Vid. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica», QF, n.º 22, 1998.

(19) NÚÑEZ GRANÓN, Mercedes, «Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia». IEF-Marcial Pons. Madrid-Barcelona, 1998, pág. 266; y CASADO OLLERO, Gabriel, «Capacidades normativas de las CCAA», INAP, Madrid, 1998.

lidad. Sin embargo, y esto sería un argumento contrario a nuestro razonamiento. no encontramos justificación al hecho de que en las posteriores modificaciones de la ley orgánica no se hayan tomado previsiones en este sentido alterando también los preceptos afectados.

Por otro lado y al margen de las anteriores consideraciones, entendemos que también pueden existir dificultades, derivadas de la competencia atribuida a las Comunidades en la Ley 14/1996, para aceptar la validez de la ley autonómica cuando restringe el beneficio fiscal y lo condiciona a que se mantenga la radicación de las entidades en su territorio.

Según esta Ley de cesión de tributos, aplicable al caso, en las adquisiciones «mortis causa» la competencia normativa de las Comunidades Autónomas alcanza a las reducciones en la base imponible. Ahora bien, las reducciones autonómicas deberán ajustarse a ciertos límites. En primer lugar, la LCT ordena el mantenimiento de las reducciones establecidas por el Estado «en condiciones análogas a las establecidas por éste»²⁰. Y, en segundo lugar y respecto de las reducciones creadas por las Comunidades, se impone como fundamento de las mismas que respondan «a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas»²¹.

A nuestro juicio ambos condicionantes deben interpretarse conjuntamente pues el establecimiento de reducciones propias de las Comunidades, en la medida en que implican un sacrificio de la igualdad ante las cargas públicas, deben estar fundadas en una finalidad legítima y ser proporcionadas a la misma, lo que no creemos encontrar en este caso en que, si bien la finalidad de potenciar la riqueza en el propio territorio es bien legítima, el medio utilizado excede las facultades que se atribuyen a la Comunidad al no justificarse en circunstancias económicas o sociales propias, imponiendo, además, un condicionante que en nada guarda analogía con los términos en que la Ley estatal instituye esta reducción en el Impuesto sobre Sucesiones.

Cualquiera de las dos objeciones que hemos expuesto sobre este aspecto de la Ley autonómica lo arrastraría a un vicio de inconstitucionalidad en la medida en que la vulneración de la Ley de Cesión de Tributos debe ser considerada como una conculcación de la LOFCA. En primer lugar, porque debe entenderse que la LCT completa la LOFCA en cuanto ésta se remite a aquella para determinados contenidos²². Ello ha sido admitido por la STC 137/1986, equiparando esta relación con la que existe entre la Ley y el Reglamento y por la STC 181/1988, que, con apoyo en el art. 28.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, declaró: «Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley ... el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas».

En otro plano, desde la perspectiva comunitaria, también se podrían levantar dudas sobre la adecuación de este aspecto de la Ley autonómica a las libertades económicas fun-

(20) Ello crea una cierta indeterminación al ser imponderable a priori lo que debe entenderse por «condiciones análogas». Así, M. NÚÑEZ GRAÑÓN entiende que no podrían alterarse los grupos de parentesco, aun cuando pueden alterarse las cuantías que se aplican en cada caso. Op. cit.

(21) Ello permite reducir la carga por este impuesto en sectores de actividad arraigados en ciertas Comunidades (artesanía, agricultura, etc.), si bien la realidad ha demostrado que el uso que se ha hecho no siempre ha tenido fácil justificación en estas circunstancias peculiares de cada Comunidad, ya que lo constatable ha sido la ampliación o modificación de las ya existentes fijadas por el Estado.

(22) ORÓN MORATAL, Germán, «La distribución del Poder financiero entre el Estado y las CCAA», Palau, 14, n.º 28, 1998, pág. 9.

damentales establecidas en los Tratados de la Unión, en concreto, en relación con la libertad de establecimiento, pues, si bien para un caso no exactamente igual pero con bastante semejanza, la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 13 de abril de 2000, asunto C-251/98, declaró:

«El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a una normativa tributaria de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que, en el supuesto de que la participación en el capital de una sociedad confiera al titular de acciones una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permita determinar las actividades de ésta, concede a los nacionales de los Estados miembros que residen en su territorio una exención total o parcial del Impuesto sobre el Patrimonio por razón del patrimonio invertido en acciones de la sociedad, pero somete esta exención al requisito de que la sociedad en la que se posea la participación esté establecida en el Estado miembro de que se trate, y la deniega, por tanto, a los titulares de acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros».

4. Los requisitos para determinar la radicación de la empresa en el territorio de la Comunidad de Aragón

Finalmente, y dejando al margen nuestras dudas sobre la validez de la condición referida a la radicación de la empresa en la Comunidad, hemos de examinar la forma en que se decide cuándo una sociedad se considera radicada en la Comunidad.

Hemos visto que se trata de un requisito referido exclusivamente a los casos en que la sucesión tenga por objeto participaciones en entidades, si bien a estos efectos la Ley lo utiliza en relación con dos importantes cuestiones: a efectos de extender los supuestos para obtener la reducción al ampliar el grupo de parientes cuyas participaciones pueden computarse para alcanzar el porcentaje mínimo exigido (20 por ciento), y, también, para sancionar con la pérdida del beneficio cuando, a consecuencia de una operación societaria de reestructuración, la empresa deje de estar radicada en Aragón.

En concreto, la dicción literal de la Ley nos remite a «entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón». Por ello es necesario hacer una mención a los criterios empleados en la Ley a este fin.

La primera advertencia se refiere al hecho de que la Ley no hace referencia al domicilio social que es el primer criterio empleado en el artículo 8 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Los puntos de conexión empleados en la Ley de Aragón, la actividad económica, la dirección y el control, sólo en algún caso se recogen en la LIS.

La segunda observación se refiere al desconocimiento sobre si los criterios empleados por la Ley de Aragón han de utilizarse acumulativamente o en el orden fijado en la norma, siendo difícil deducir si la Ley exige que se den las tres circunstancias simultáneamente o si es suficiente con se dé cualquiera de ellas para que se cumpla con su mandato.

Finalmente tampoco se nos resuelve el problema de la definición de cada uno de los términos empleados: actividad económica, dirección y control.

Esta indefinición ha sido abordada en la Resolución dictada por la Administración autonómica en donde se nos explica: «A estos efectos se entenderá que tiene su actividad económica en Aragón, cuando la mayor parte de su inmovilizado afecto a actividades económicas radique en esta Comunidad Autónoma.»

A nuestro juicio la solución que ofrece la Administración, si bien tiene el mérito de

aportar un criterio más concreto, sin embargo suscita nuevas dudas pues la expresión «actividad económica» no necesariamente se relaciona con la ubicación del inmovilizado, sin que se defina tampoco el significado de las expresiones «dirección y control». Al tiempo, como siempre ocurre con las normas interpretativas, surgen nuevos interrogantes sobre su propio contenido. Así, debemos entender, salvo mejor criterio deducido de la Ley, que «la mayor parte del inmovilizado» se determinará en función del lugar donde se encuentre ubicado más del 50 por 100 del valor contable del mismo, etc.

IV. CONCLUSIÓN

Aunque los juicios valorativos sobre las normas deben hacerse después de un cierto tiempo desde su entrada en vigor, cuando su aplicación haya desvelado si existe conflictividad jurídica o se adapta a las necesidades para las que fue dictada, y no es posible todavía tener una experiencia de ello, al menos para quien es ajeno a la Administración tributaria autonómica, sin embargo, aceptando estas limitaciones, es posible pronunciarse sobre algunos de los aspectos que hemos comentado.

Ante todo cabe destacar la importancia misma de la existencia de este precepto pues, según datos que se recogen en muchos medios de comunicación especializados, Aragón es también un territorio donde las empresas familiares dan muestras de vitalidad y representan una parte importante de su tejido económico. En al sentido, la preocupación de los poderes autonómicos por adaptar su legislación a la realidad social y jurídica (foral) es siempre elogiada. Así, la extensión del beneficio fiscal que se produce a consecuencia de admitir que los requisitos se puedan alcanzar cuando el causante haya obtenido en los dos últimos años anteriores a su fallecimiento su mayor fuente de renta, demuestra la sensibilidad de la Ley autonómica a las críticas que se habían vertido sobre la norma estatal. También la admisión del parentesco hasta el cuarto grado para conseguir el porcentaje mínimo de participación exigido, armoniza la norma fiscal con el derecho foral de familia y sucesiones.

No obstante, y para no reiterar lo anteriormente expuesto, nos limitaremos a señalar un aspecto que debe enjuiciarse desfavorablemente y que se refiere a la forma en que se ha producido la regulación del tema, no ya en sus aspectos formales o sobre la urgencia de que se dicte la norma reglamentaria en desarrollo de la Ley, sino porque el texto mismo de la Ley es incompleto y requiere, para su mejor interpretación, una constante referencia a la regulación estatal que se halla en el transfondo de la norma autonómica. Las normas fiscales, por su propio tecnicismo, no son fáciles de comprender pero debe ser una aspiración del legislador lograr la mayor claridad cuando la obscuridad no viene requerida o impuesta por la misma naturaleza de la realidad o de las operaciones que se regulan.

Sin más que agradecerles la atención que han prestado a esta exposición, cedo la palabra a quienes comparten conmigo esta sesión para que desarrollen otros aspectos del tema que por su especial interés hemos acordado sean tratados separadamente.

Intervención de D. José María CASAS VILÁ**LA FISCALIDAD DE LA FIDUCIA ARAGONESA**

La Ley Aragonesa 1/1999, de Sucesiones por causa de muerte, trata en su título IV la fiducia sucesoria. Institución que, como los presentes ya conocen, consiste en que todo aragonés capaz para testar puede nombrar uno o varios fiduciarios para que después de su muerte ordenen su sucesión, actuando individual, conjunta o sucesivamente. La nueva Ley ha ampliado el ámbito de personas a las que se puede nombrar fiduciario; en la ley antigua el nombramiento debía recaer necesariamente en el cónyuge o en dos o más parientes, y ahora es posible nombrar fiduciario a cualquier persona mayor de edad y con capacidad de obrar. Posibilidad ésta última que puede resultar de interés en la sucesión de las empresas familiares cuando existen descendientes menores de edad. Ante un posible fallecimiento temprano de ambos padres, se puede encargar a uno o varios fiduciarios que ordenen la herencia en el momento en el que los descendientes sean mayores, con arreglo a las aptitudes y expectativas de cada uno de los posibles herederos.

Cuando existe la figura del fiduciario, los descendientes no heredan puesto que falta el nombramiento de heredero, nombramiento que debe realizar precisamente el fiduciario. Habitualmente se realiza la ordenación de la herencia por el cónyuge superviviente fiduciario en su propio testamento, de tal forma que con relativa frecuencia no suele haber herederos hasta que fallecen el padre y la madre, fallecimientos entre los que pueden haber transcurrido muchos años.

Para la Hacienda Pública el tratamiento fiscal dado a esta figura es muy sencillo: supone que los descendientes han heredado por partes iguales y liquida esa supuesta herencia, a pesar de que puede ocurrir que el nombramiento no llegue nunca, o que los herederos reciban, una vez ejercitada la fiducia, más o menos bienes de los que recibirían en una división igualitaria, más aún en Aragón, donde la legítima es colectiva, y puede distribuirse igual o desigualmente, entre todos o varios descendientes, o bien atribuirse a uno solo. Se debe pagar un impuesto por unos bienes que no se han recibido, y que a lo mejor no se reciben nunca.

Vamos a analizar la regulación fiscal de esta figura, y probablemente concluiremos, como muchos autores que han tratado este asunto, que el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones contiene un exceso reglamentario.

Existe una interesante separata de la Revista Aragonesa de Administración Pública, la número 18, en la que Antonio García Gómez, bajo el título: «La fiscalidad sucesoria de la fiducia aragonesa. Una cuestión pendiente», analiza detalladamente el régimen fiscal de esta figura en el Impuesto sobre Sucesiones, desde sus antecedentes más inmediatos hasta llegar a la situación actual. Y decimos con él que «Compartimos el grado de insatisfacción generalizado ante la normativa vigente, que desconoce plenamente la esencia misma de la fiducia aragonesa». Critica a la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón de quien dice que no ha dado ningún paso decidido para cambiar este panorama, y acaba manifestando, manifestación con la que estamos de acuerdo, que la pretendida salvaguarda de los intereses de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma no pueden justificar un régimen fiscal que llegue a anular la aplicación efectiva de esta institución.

Veremos lo dispuesto en la Ley del Impuesto de Sucesiones. El artículo 24, que regula el devengo del Impuesto, dispone en su apartado 3 que: «Toda adquisición de bienes cuya

efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan». Y el artículo 47, apartado 3 del Reglamento del Impuesto, que también trata el devengo, copia literalmente el mismo párrafo de la Ley, y añade la frase. «atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen». Parece que hasta ahora, tanto en la Ley como en el Reglamento, está claro que el devengo se produce el día en el que tales limitaciones desaparecen. Sin embargo, el artículo 54 del Reglamento, que también regula los fideicomisos, en su apartado 8.º dispone que: «En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras con carácter provisional, a cargo de todos los herederos con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales y entre todos la masa hereditaria».

El Impuesto de Sucesiones grava las adquisiciones «mortis causa» a título gratuito de las personas físicas, y al existir la fiducia, es decir, al encontrarse pendiente de asignación la herencia hasta el momento en el que el fiduciario designe al heredero, está claro que no se produce el hecho imponible, que según el artículo 3 de la ley del Impuesto lo constituye «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio». El hecho imponible del Impuesto de Sucesiones no es el fallecimiento del propietario de los bienes sino el enriquecimiento del heredero: por eso el sujeto pasivo del impuesto es el heredero, no el caudal hereditario. Si no se ha determinado quién es el heredero, difícilmente se le puede cobrar ningún impuesto.

Si no se ha ejercitado la fiducia, no existe heredero, y por lo tanto, la regulación que de la misma hace el Reglamento del Impuesto disponiendo que se giren liquidaciones provisionales a todos los herederos (que no lo son), sobre la base de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria, continúa siendo un exceso reglamentario.

Con la aplicación de lo dispuesto en el artículo 54, pagan impuestos los herederos pre-suntos como si hubieran heredado, y una vez ejecutada la fiducia, lo que puede ocurrir en casos extremos dentro de 50 años, en ese momento podrán pedir la devolución del exceso pagado por Impuesto de Sucesiones.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 1994, que resolvió un recurso interpuesto contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, estableció que «fallecido el causante bajo testamento en el que nombra fiduciaria comisaria a su esposa, el devengo del impuesto se produce cuando a la muerte de la esposa adquiere efectivamente la herencia uno de sus hijos». Por lo tanto, la Jurisprudencia parece que entiende que el devengo se produce con la efectiva ejecución de la fiducia, y sin embargo la práctica de la Administración, basada en el artículo 54, continúa girando liquidaciones provisionales. El hecho de que las liquidaciones previstas en el artículo 54 del reglamento sean provisionales, no significa que puedan dictarse sin que haya existido devengo del impuesto.

Veremos en concreto cuál es la situación después de la Ley de Sucesiones por causa de muerte en Aragón. El artículo 133 de la Ley Aragonesa de Sucesiones dispone que «A todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción». Existe una clarísima contradicción entre lo que dispone la Ley aragonesa y lo que regula el Reglamento del Impuesto.

En la misma Ley, que entró en vigor el 23 de abril de 1999, se daba un mandato al Gobierno de Aragón que literalmente disponía que: «El Gobierno remitirá en el plazo de

un año un Proyecto de Ley que regule las particularidades fiscales de la sucesión «mortis causa» en Aragón».

El problema no es sencillo porque la Comunidad Autónoma no tiene competencias para regular el Impuesto de Sucesiones, por lo que habrá que preguntarse por qué se redactó y aprobó una disposición adicional de imposible cumplimiento, al menos hasta que se modificaran las competencias de la Comunidad Autónoma de Aragón. Probablemente esta disposición adicional refleja la preocupación de las Cortes de Aragón por un problema que crea situaciones injustas, y su voluntad de resolverlo, aún siendo conscientes de su poca capacidad legal para ello.

A pesar de esa limitada capacidad normativa, se pretendió dar cumplimiento al mandato de las Cortes de Aragón en la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de medidas Tributarias y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. Como se puede leer en la exposición de motivos: «Para ayudar a solventar el principal problema fiscal de la fiducia, —hacer tributar a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión—, se arbitra la solución de posibilitar el pago de la deuda con cargo al caudal relicto pendiente de ejecución fiduciaria. Con ello, al no trasladar la carga tributaria al patrimonio del sujeto pasivo, se eliminan buena parte de los supuestos que la doctrina científica venía denunciando como injustificables».

Con esta solución no se ha conseguido nada, salvo facilitar el pago del impuesto, y la situación sigue siendo, en palabras de la propia exposición de motivos, injustificable. Y no se ha resuelto el mandato que se dieron a sí mismas las Cortes de Aragón en la disposición adicional única de la Ley de Sucesiones por causa de muerte en Aragón, o al menos, no se ha resuelto de manera satisfactoria.

La cuestión es que a través de la fiducia, al no ejercitarla, se puede demorar muchos años el pago del impuesto de sucesiones, hasta el momento en el que se ejercite esa fiducia o fallezca el cónyuge fiduciario. Esa demora en el pago del impuesto puede causar graves perjuicios a las arcas de la Comunidad Autónoma, y por lo tanto se recurre a la ficción de que al haber fallecido el causante, se ha devengado el impuesto de sucesiones.

Pero la solución tampoco es pacífica. El apartado 7 del artículo 1 de la Ley que comentamos dispone que para que pueda ser satisfecho el impuesto de sucesiones con cargo a la herencia se exige, como no podía ser de otra forma desde un punto de vista del Derecho Civil, el previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional, la del usufructuario y la del fiduciario. Es preciso que todos estén de acuerdo.

Bastará con que uno solo de los implicados, (posibles herederos futuros, fiduciario, usufructuario, administrador en el caso de la fiducia colectiva), no acepte ese acuerdo para que se vuelva a la situación anterior, que según la propia exposición de motivos de la Ley es un supuesto que buena parte de la doctrina encuentra injustificable. Se traslada la carga tributaria al patrimonio del que todavía no es heredero, y puede que no lo sea nunca.

El artículo 133 de la Ley Aragonesa de Sucesiones fue introducido por los expertos en Derecho Aragonés que redactaron el proyecto de Ley pensando fundamentalmente en las indebidas repercusiones tributarias de la fiducia. La modificación introducida por las Cortes de Aragón en la Ley de presupuestos no ha atendido ese mandato, no cumple la intención del legislador de evitar que se anticipe el pago del impuesto en el caso de que no se haya ejercitado la fiducia. Lo único que ha hecho ha sido hacer más fácil la recaudación del impuesto, pero nada más, y la situación sigue siendo, en palabras de la propia exposición de motivos, injustificable.

Intervención de D. Javier GARANTO VILLEGA**LA SUCESIÓN PACCIONADA Y LA EMPRESA FAMILIAR.
ASPECTOS FISCALES**

Voy a centrar mi exposición en la sucesión paccionada, figura que, tanto desde el punto de vista de uno de los principios inspiradores de nuestro derecho foral —la libertad de pacto— como desde la perspectiva de la empresa familiar, creo que debe ser regulada, aclarada y mimada, para asegurar el mantenimiento y desarrollo de las empresas familiares aragonesas.

Recordemos que cuando nos hallamos ante la sucesión de la empresa familiar, nos encontramos con circunstancias, siempre diferentes, a las que hay que dar una respuesta adecuada con los mejores medios, sean estos jurídicos o no. No olvidemos, en este sentido, que estamos hablando de condicionantes empresariales, patrimoniales y familiares y que los objetivos, en ocasiones, no son coincidentes.

Introduciendo una visión práctica, he recogido algunas frases que dibujan situaciones que la práctica profesional me ha permitido conocer. Posiblemente, algunas serán familiares al auditorio, bien porque les han sido manifestado por algún cliente o bien, porque forme parte de la problemática propia del que gestiona una empresa familiar. Veamos algunas frases celebres con el objetivo de distanciarnos de ellas:

- *«He hecho testamento a favor de mi mujer y ella decidirá»*: problemas.
- *«Para mí los hijos son iguales en todo»*: posibles problemas.
- *«Creo que la empresa la tiene que gestionar uno, pero que lo decidan ellos cuando yo fallezca»*: se pospone el problema y la solución del mismo.

Seguidamente, hagamos un recordatorio de otras frases habituales:

- *«Tengo dos hijas. La mayor es mi mano derecha: le dejaré la empresa industrial y a la menor, que no interviene, le dejaré los inmuebles»*.
- *«Cuando fallezca, quiero que la empresa pase sólo a mi hijo mayor porque es quien trabaja en ella»*.
- *«Me sentiría fracasado si mi hijo no continúa en la empresa»*.
- *«Quiero que mis empresas aguanten, al menos, una generación: mis empleados se lo merecen»*.
- *«Quiero premiar al que continúa en el negocio»*.
- *«Todos mis hijos trabajan en la empresa, pero sólo uno es capaz de gestionarla eficazmente»*.
- *«Yo fundé la compañía pero la actual empresa es obra de mi hijo»*.
- *«Cuando llegue a la edad me jubilo, y que la empresa la gestione mi hijo, que lleva años trabajando en ella»*.
- *«Quiero conservar la empresa, pero si viene un comprador, la vendo»*.

Todas ellas, incluso la última, podrían encajar en pactos sucesorios. El pacto deberá conjugar intereses compartidos de padre e hijo. Como tal pacto, supone un acuerdo de

voluntades y, en ocasiones deberá servir para garantizar al hijo que trabaja y trabajará en la empresa, la posibilidad de continuar desarrollando su labor al frente de la compañía sin limitaciones, o con alguna limitación asumible, en el desempeño de su cargo. En general, en compañías mercantiles, esto se traducirá en transferir al sucesor un paquete de control, que garantice la autonomía de sus decisiones.

Por lo tanto vinculando la problemática de la empresa familiar con la figura del pacto sucesorio, podemos decir que se consiguen dos efectos: garantizar la continuidad de la empresa en las mejores manos y garantizar al sucesor que su trabajo pasado, presente y futuro en el desarrollo de la compañía se verá recompensado.

Vista la figura del derecho aragonés (idónea para el tránsito de una generación a otra, para el mantenimiento de la misma, para determinar el mejor sucesor, el que ocupe los cargos directivos e incluso la mayoría del capital de la empresa), veamos los aspectos fiscales y examinemos en primer lugar su naturaleza.

El artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y el 10 del Reglamento disponen: *«constituye el hecho imponible de este impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia legal o cualquier otro título sucesorio»*, lo que abre la posibilidad de que el pacto sucesorio se encuentre dentro de los títulos sucesorios. Asimismo, el artículo 11 del Reglamento establece que son títulos sucesorios, los contratos o pactos sucesorios. En este sentido, se pronuncia la doctrina civilista más autorizada (Lacruz, Díez-Picazo, De Castro) que califica a dichos contratos como negocios jurídicos «mortis causa», pues los negocios «mortis causa» atienden a la reglamentación del destino «post mortem» del patrimonio y los bienes de una persona, y no, al hecho causal estricto de la muerte.

Dos son los grandes tipos de pactos sucesorios que se comentarán como útiles de cara a la sucesión en la empresa familiar: el pacto de institución de heredero de presente y para después de los días. Entre ellos, sin duda, **el pacto de institución de heredero de presente** es el que presenta una mayor problemática (artículo 74 y ss. de la Ley 1/99).

Hemos visto que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y la doctrina civilista consideran el pacto sucesorio como una institución de derecho sucesorio mortis causa y que según el artículo 24.1 de la Ley del tributo, en las adquisiciones por causa de muerte, **el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante**, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código civil.

¿Significa esto que en el contrato sucesorio que consideramos no se devenga el tributo sucesorio, ni es cuantificable y exigible la deuda tributaria correspondiente, hasta que se produzca el fallecimiento del instituyente? No olvidemos que el pacto de institución de heredero de presente supone la atribución de inmediato al instituido de los bienes y derechos y esta circunstancia, unida a la imprecisión de la normativa fiscal que condiciona la sucesión al fallecimiento, lleva a la Administración aragonesa a considerar devengado el impuesto en el momento de la formalización del contrato por aplicación de la Ley General Tributaria, como si se tratara de una transmisión «inter vivos», alterando de esta manera la naturaleza «mortis causa» de esta institución foral y negando a la misma la aplicación de las reducciones que se prevén para las transmisiones «mortis causa».

Además, la calificación de los pactos sucesorios como donaciones «inter vivos» conllevaría, en el caso de una donación de empresa familiar, la aplicación del régimen de transmisiones lucrativas inter vivos, que exige que se cumplan ciertos requisitos particulares para poder disfrutar de la misma. Estos requisitos, si la institución fuera tratada como una institución «mortis causa», no serían necesarios, es decir, en Aragón bastaría con que se

interpretara que la sucesión se produce «mortis causa», para que pudiera hacerse donación de empresas sin necesidad de llegar a los sesenta y cinco años, cesar en funciones directivas, etc., etc.

A la luz de los razonamientos anteriores, resulta particularmente grave que, el mismo Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en sentencia de fecha 19 de diciembre de 1991, entendió que: *«si bien debe tenerse en cuenta que es cierto que el art. 101 de la Compilación Aragonesa de Derecho civil (artículo 68 Ley 1/1999), prevé que «la donación universal de bienes habidos y por haber, equivale a institución contractual de heredero, salvo pacto en contrario», no es menos cierto que en derecho tributario todo impuesto debe exigirse con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible (art. 25.1 de la LGT, de 28 de diciembre de 1963) e independientemente de la calificación dada por las partes al negocio de que se trate (art. 25.2 LGT) y que en este caso, dicha naturaleza jurídica es la de una verdadera donación, lo cual hace que no sean aplicable reducción alguna en la base imponible por este motivo.»*

La postura de la Administración tributaria autonómica y del Tribunal superior de Justicia de Aragón resulta particularmente contradictoria con la finalidad misma de los pactos sucesorios, que perseguían originalmente el mantenimiento del patrimonio familiar. Ya que no les sería de aplicación la reducción del 95%, en el supuesto de que a través de los mismos se pretendiera la transmisión de un patrimonio empresarial familiar, a pesar de que se dieran los requisitos para ello.

La contradicción adquiere mayor relieve si tenemos en cuenta que dicha reducción fue incorporada en nuestro ordenamiento para garantizar la supervivencia de las empresas mediante un trato fiscal adecuado.

No obstante, a pesar de que la Administración de Aragón y el Tribunal Superior de Justicia, se decantan por la calificación de la institución como «inter vivos», me gustaría reseñar que, la Dirección General de Tributos (DGT), en consultas de fecha 12/11/1997 y 2/09/1999, en las que examina la transmisión de acciones de una empresa familiar realizada conforme a pactos sucesorios, regulados en la Ley 4/1995 de Derecho Civil de Galicia, en la primera y la transmisión de vivienda habitual en la segunda, y en ambos casos la DGT califica al pacto sucesorio como título sucesorio y se muestra favorable a la aplicación de las reducciones previstas para las transmisiones «mortis causa» para la determinación de la base liquidable en estos supuestos.

Lo anterior, constata, de alguna manera, la sensibilidad de la administración estatal frente a instituciones del derecho foral, debido a que reconoce la naturaleza de negocio «mortis causa» a los pactos sucesorios.

Una vez examinado el pacto sucesorio de presente, analizaremos la conveniencia o no de utilizar el pacto sucesorio para el futuro, o **institución de heredero para después de los días**.

Las consecuencias, desde el punto de vista tributario, por citar un paralelismo, son las mismas que sí nos encontráramos ante un testamento normal. No obstante, desde el punto de vista de la empresa familiar, es importante que el hijo que trabaja en la empresa, que va a continuar, que está haciendo crecer la empresa, pueda tener una herramienta jurídica que sea irrevocable. Un documento que le asegure que la pervivencia de la empresa pasará porque él continúe trabajando y porque, el día del fallecimiento de su padre, pueda heredar esa empresa y que esto tenga un reflejo expreso en un pacto de carácter irrevocable, circunstancia que no sucede en un testamento. Nosotros entendemos que lo relevante es, por tanto, la irrevocabilidad de ese contrato, dejando a un lado los planteamientos tribu-

tarios de la figura, ya que las reducciones aplicables en la sucesión de la empresa familiar serían las mismas.

Por último quisiera mencionar, que hay determinadas consecuencias en el Impuesto sobre la Renta de las figuras analizadas que merecen un comentario. En el supuesto de que estuviéramos hablando de pacto sucesorio de presente, es decir una donación según nuestra Administración, si no cumpliéramos los requisitos de la normativa estatal (más de sesenta y cinco años, cese en funciones directivas, mantenimiento diez años y exención de patrimonio en un futuro) la transmisión vía donación podría generar un incremento de patrimonio para el donante, incremento de patrimonio que, en los supuestos de cumplir esos requisitos, queda diferido en el tiempo, puesto que el adquirente adquiere con los mismos derechos del causante; es decir, adquiere con la misma antigüedad y el mismo coste que el causante, si se cumplen esos requisitos.

Si hablamos de pacto sucesorio para después de los días, en ese caso, la tributación de renta es nula (denominada vulgarmente «plusvalía del muerto»); ya que la plusvalía del causante, afortunadamente, no tributa.

Aquí finalizaría la ponencia, aunque no si antes comentar un último punto en relación a la capacidad normativa que en un futuro próximo podrá tener la Comunidad Autónoma de Aragón. Me refiero al proyecto, que posiblemente entre en vigor el año que viene, de financiación de las comunidades autónomas, que permitirá que las comunidades autónomas puedan asumir nuevas competencias. Entre otras, la de establecer reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La antigua normativa establecía exclusivamente competencias para determinar reducciones de la base imponible en las adquisiciones mortis causa. Además, éstas debían mantenerse en condiciones análogas a las establecidas por el estado, pudiendo crear la comunidad autónoma otras que respondieran a circunstancias de carácter económico o social (término, el de «condiciones análogas» abstracto y de difícil concreción, al igual que las «circunstancias de carácter económico y social relevantes»).

Con el proyecto actual, se establece que las comunidades autónomas podrán crear reducciones para las transmisiones inter vivos —con lo cual podríamos entrar a regular las donaciones y mejorar el actual régimen para darle contenido y adaptarlo a nuestro derecho foral— como para las transmisiones mortis causa, que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la comunidad.

En definitiva, se dibuja un panorama que aporta los elementos adecuados para establecer una regulación acorde con las particularidades de nuestro derecho foral. De todas formas, éste es un reto que corresponde a nuestros legisladores.

Por mi parte he finalizado, si queréis podemos iniciar el coloquio.

COLOQUIO

Moderador: D. Antonio COARASA GASÓS

Muchísimas gracias. Tras felicitar a los tres participantes, ponentes y coponentes, por las magníficas disertaciones que han realizado sobre los temas tan arduos y difíciles que han expuesto, se abre la fase de debate. Si hay alguna persona que quiera hacer alguna pregunta, plantear alguna cuestión o formalizar algún problema que pueda tener, puede comenzar.

Javier Lagunas. Abogado

Buenas tardes; soy Javier Lagunas, compañero y formo parte de esta casa. Mi consulta va dirigida a la cuestión que ha remitido el profesor Cayón para el debate. Se trata sobre la oportunidad de liquidar la sociedad conyugal o determinar la base imponible del impuesto de sucesiones imputando o agregando a esta base imponible los elementos que estarían beneficiándose de una bonificación en el impuesto de sucesiones, dejando para la parte del cónyuge supérstite la parte de los bienes que no tienen esta bonificación en el impuesto de sucesiones. Y aquí, me imagino que habrá suscitado esta cuestión por una sentencia que hay reciente del Tribunal Supremo que señala, en relación con los bonos de bancos industriales, que no se puede determinar la base imponible del impuesto de sucesiones otorgando o remitiendo, determinando la base imponible de este impuesto con arreglo a los bienes que tienen bonificación y dejando, relegando para el cónyuge supérstite los bienes que no tienen esta bonificación. Entonces mi consulta va referida a si se puede realizar esto o si no se puede realizar esto. ¿La fiducia sucesoria y toda la ley de presupuesto de Aragón estaría en contradicción con esta sentencia o no?

Antonio Cayón. Ponente

Su cuestión me plantea si, antes de entrar en materia de sucesiones, puesto que usted habla de la disolución de la comunidad en caso de matrimonio, que se adjudiquen al cónyuge supérstite esos elementos patrimoniales que están exentos. Es que estamos antes de la herencia. Estamos primero disolviendo el matrimonio, y adjudicándole al cónyuge supérstite su parte. Cuando hayamos hecho esa operación, entraremos en adjudicar la herencia. Eso es previo a determinar el caudal, a hablar de herencia —según mis conocimientos de sucesiones—. Es un paso previo. No estamos siquiera en el impuesto sucesorio en ese momento. Estamos en los supuestos de exención que se establecen, precisamente, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y sobre la Renta. La disolución del régimen económico de gananciales, como todos los que impongan algún tipo de comunidad, no están sujetos a esa clase de impuestos. ¿Si esto es posible? Pues, en principio, porque no va a ser posible. Se le adjudican al cónyuge y el resto de los bienes forman el caudal de la herencia. Me imagino que en algún caso puede ser que la jurisprudencia tome alguna cautela porque a la administración le parezca que haya algún tipo de maniobra extraña en esa adjudicación; pero, en principio, si se trata, sobre todo, de elementos comunes, que han sido comunes... Otra cosa (por eso decía que en algún caso puede resultar extraño) es que sólo un cónyuge hubiera desarrollado la actividad, que no hubiera ningún tipo de elementos comunes en ella; entonces podríamos tener algún problema pero, tratándose de elementos comunes, adjudicarle al cónyuge supérstite el patrimonio empresarial y a los hijos, ya dentro de la herencia, ... sí, ¿por qué no? Yo no le veo en principio problema a eso. Usted

me dice que el Supremo en una sentencia ha dicho que no. Mire usted, el Supremo ha dicho que no, es el Supremo; yo no soy el Supremo, pero lo que le aseguro es que no le veo ningún fundamento salvo que hubiera, le digo, alguna situación muy especial, como la que le estoy indicando. Desde luego si yo estuviera en el Supremo, como mi amigo Alfonso Gota Rosada, no lo haría. Y que esto no conste en acta.

Javier Garanto. Ponente

Me gustaría hacer unos comentarios sobre el punto primero que ha tratado Antonio, sobre si hay que aplicar la reducción de empresa familiar a todos los descendientes o no: La administración tributaria se está pronunciando a favor de que deberá aplicarse a todos. Hay alguna interpretación que puede llevar a confusión, pero es mayoritaria la interpretación de que aplica a todos los sucesores (hay que decir que la DGA también lo está haciendo así). Además en una Consulta de la DGT reciente se ha vuelto a reiterar la opinión, pero introduce un nuevo criterio en relación con la obligación de mantenimiento de los bienes recibidos, en el sentido de que se exigirá sólo al sucesor que recibe el bien, con lo cual y resumiendo, todos los herederos se benefician de esa reducción (primero se integra la masa hereditaria y después se hace la partición) y la obligación de mantenimiento es sólo para el que disfruta el bien objeto.

Antonio Cayón. Ponente

Esto sí que lo hemos comentado. Esto es ir, clarísimamente, en contra de lo quiere la ley. Si la ley le impone a un señor la carga de mantenga usted la empresa durante 10 años, bueno, pues le exonera usted de impuesto. Al que se lleva el dinero y al que se lleva los fondos de inversión y cosas de estas... Usted que al día siguiente hace lo que quiere realmente con ello... ¿Por qué se le tiene que hacer a usted una reducción del valor proporcional...? Hemos llegado a la conclusión de que esto es, precisamente, una de las formas de desvirtuar la finalidad de la ley. Usted tiene en su herencia, en la adjudicación que se le ha hecho, el patrimonio empresarial, usted va a continuar con la empresa, la reducción se la damos a usted; pero no la repartimos entre todos los herederos que no se han llevado, en su adjudicación concreta, patrimonio empresarial. Este es nuestro criterio en contra, no de la administración y del Supremo, sino de quien lo diga, incluso del legislador, si lo dice el legislador.

Javier Garanto. Ponente

Hay que decir también además que, este tema, otras comunidades (Cataluña, por ejemplo) lo ha solucionado en la línea que está diciendo Antonio: sólo el que recibe el bien es el que se beneficia de la reducción.

Otro tema planteado por Antonio que me parece interesante es: si a exención de patrimonio parcial cabe reducción en ISD total, pues bien, también está solucionado en Cataluña. La Ley catalana establece expresamente que con exención parcial, debe aplicarse reducción parcial. En Aragón la DGA en conversaciones informales, se ha manifestado en esa línea y parece lógica, pero no es un tema ni mucho menos pacífico y cerrado, la prueba está en que en Cataluña se ha tenido que regular por Ley.

Antonio Cayón. Ponente

Hay un tema que hemos debatido, porque hemos tenido algunas reuniones, que además los tres encantados de comentar y aportarnos ideas, y que D. José María Casas no ha sacado y que yo creo que hay que sacar, que afecta a la fiducia. Porque los comentarios que

hacíamos cuando decíamos que la nueva ley permite que se pague con cargo al caudal hereditario el impuesto de sucesiones de las liquidaciones provisionales que se giran a todos los legitimarios. Y decíamos: ¿qué ocurre si al día siguiente de haberse hecho el pago de esas liquidaciones provisionales con cargo al caudal hereditario, con la autorización y el convenio de todos, el fiduciario designa a uno como heredero? Nosotros hemos interpretado que se le designa a ese como único heredero del resto del caudal hereditario, porque ya hay una parte que se ha empleado en pagar las deudas tributarias de los demás. Pues, hemos llegado a la conclusión —y aquí habrá civilistas que nos corregirán si nos equivocamos— de que eso equivale a una adjudicación parcial de la fiducia. Y nos tememos que cuando las liquidaciones provisionales que han pagado los demás soliciten devolución, porque tienen el derecho a solicitarla, la administración les puede decir: sí, menos de la parte de la adjudicación parcial de la fiducia que usted destinó al pago de su deuda por su liquidación provisional. Algo de este lío tiene que haber ahí. ¿Cómo es posible que se pague una deuda mía con un caudal hereditario y que después yo, no reintegre cuando Hacienda me devuelva al caudal hereditario y yo me quede ese dinero?. Que los civilistas nos lo aclaren, porque fiscalmente el tema no lo vemos claro.

Pilar Palazón. Registradora de la Propiedad

Si a una persona la designan heredero es todos los bienes del causante; pasa mucho en la práctica que luego se hacen adiciones de herencia, porque aparecen bienes que se desconocían. Entonces, yo entiendo que las devoluciones luego se englobarán otra vez en la masa hereditaria y volverán al heredero.

Antonio Cayón. Ponente

¿Usted sostiene que según el reglamento de procedimiento para la devolución...?

Pilar Palazón. Registradora de la Propiedad

Estoy hablando civilmente, perdón. Estoy haciendo una consideración civil.

Antonio Cayón. Ponente

Sí, sí. El problema es que, en principio, quien está legitimado para solicitar esa devolución es el que ingresó, el que pagó.

Pilar Palazón. Registradora de la Propiedad

Pero ese pago a la masa hereditaria cuando menos...

Antonio Cayón. Ponente

No, no, pero el que pagó no. El pago lo ha hecho un tercero. Esto es un supuesto de recaudación del pago hecho por un tercero. El contribuyente es el que es y es el que ha pagado en su nombre, y él es el que tiene el derecho a pedir la devolución. Entonces tendrá que devolverle el dinero a la herencia. Porque si no, me sigue usted creando otro lío fiscal. Y es que se ha tratado de una donación o de un préstamo que no se ha exigido nunca.

Pilar Palazón. Registradora de la Propiedad

Lo que pasa es que estamos en un supuesto atípico, de alguna manera son liquidaciones provisionales, no creo que se pueda aplicar con rigor la normativa ordinaria a un

supuesto que es extraordinario, de alguna manera. Son liquidaciones provisionales y el contribuyente, de alguna manera, entiendo que también es provisional. Entonces, es un supuesto que se sale de toda regla general y entiendo que no se le pueden aplicar los criterios normales. Yo personalmente entiendo que luego se tenía que volver a la masa hereditaria y recrecería el heredero, si no puede haber un recrecimiento injusto de los demás contribuyentes. Civilmente.

Antonio Cayón. Ponente

Yo le digo a usted que ahí puede haber una donación sino se le reintegra después al heredero la parte de mi deuda que pagé y yo he pedido la devolución al fisco.

Pilar Palazón. Registradora de la Propiedad

Yo lo que sí quería decir en la línea del Sr. Garanto, que es triste pero es verdad, de alguna manera, que en la propia DGA, se cercenan las posibilidades de la compilación. Porque, yo he estado en la provincia de Huesca hace unos años, allí hay más costumbre foral que en Zaragoza, y aunque no relacionada directamente con la empresa familiar, tal como está concebida, sí que había una tendencia a hacer instituciones de presente y se dejaron de hacer porque se dieron cuenta que pagaban por donaciones. Entonces, como tampoco todo el mundo está dispuesto a plantear recursos, a ir a pleito, abogado, procurador, entonces lo que se consiguió, de alguna manera es anquilosar la figura y que no haya tenido en la práctica más desarrollo. Así como la fiducia se mantiene, a pesar de la liquidación provisional, porque es una cosa más práctica, yo creo que la institución de presente está prácticamente abandonada por la cuestión fiscal. La cuestión fiscal consigue que la ley de sucesiones o el derecho aragonés quede inviable, de alguna manera. Y no deja de ser triste.

Javier Garanto. Ponente

Incluso yo diría que la fiducia es una figura que hay utilizarla como solución para el tránsito de la empresa familiar. Hay compañías que se tienen que ir a Estados Unidos y crear un «trust»; o constituir fundaciones en Holanda para diferir la transmisión de la empresa, hasta que no se produzcan las circunstancias adecuadas, por ejemplo que los hijos sean mayores y capaces. La herramienta que tendríamos en Aragón, si realmente no tuviéramos la cortapisa del impuesto de sucesiones, sería fantástica.

No olvidemos, por otra parte que la fiducia, y la liquidación provisional, está regulada en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones; y después, la Ley de acompañamiento de Aragón del año 2000 regula la posibilidad de detraer de la masa hereditaria esta liquidación provisional, pero no existe ninguna Ley que establezca que debe efectuarse liquidación provisional en la fiducia.

¿Alguna otra pregunta más?

Mireya Sancho

En el caso de que falleciera el cónyuge supérstite sin haber ejercitado la fiducia, se ha dicho que en ese momento se devenga el impuesto también del primer fallecido.

José María Casas. Ponente

Si no se ha ejercitado la fiducia, estamos en derecho civil, no en fiscal; como no se ha

ejercitado, operará lo previsto en el testamento o en el documento público en el que se instituyó la fiducia.

Mireya Sancho

Me refiero a que si hay que actualizar valores, entendiendo que se está devengando el impuesto del primer fallecido en ese momento. En el caso de que se haya producido la liquidación provisional por parte de los hijos. ¿Hay que actualizar los valores del primer causante?

José María Casas. Ponente

Yo entiendo que, con arreglo a la ley, los valores deben ser los de la segunda liquidación, que en realidad debiera ser la única. La primera liquidación provisional no tiene soporte en ningún sitio salvo en el propio reglamento. La ley del impuesto de sucesiones y el reglamento de sucesiones, en el artículo 47, disponen que se valorará en el momento del hecho causal, o sea del fallecimiento. El problema viene de que la DGA, o la comunidad autónoma que tenga una figura parecida, prefieren recaudar ahora sin esperar a lo que ocurra el día de mañana, y por eso realizan la liquidación en el momento del fallecimiento del primer cónyuge, y con los valores de ese momento. Cuando se ejercita la fiducia, en vida o por fallecimiento del fiduciario, si el reparto no fuera igual, las compensaciones en el pago del impuesto a los herederos también se hacen con arreglo al valor de los bienes de la primera liquidación, es decir, no se vuelven a valorar, en realidad lo que se devuelve a unos herederos por percibir menos se cobra a los que perciben más, lo que por lo menos es congruente con el sistema. La razón real de ese artículo del reglamento, —la única que hay o por lo menos la que mantienen en el Departamento de Sucesiones de la DGA—, es que ya existía en el reglamento anterior y se ha ido transfiriendo al nuevo reglamento, aunque sin soporte legal. Lo que sorprende es que no haya habido ningún recurso en contra de esas liquidaciones provisionales. Y, sin embargo, hay un recurso —el caso que ya he comentado, la sentencia de la Audiencia Nacional— que se refiere a que falleció el padre en el año 48 y la madre en el 87, y el hijo mantenía que estaba prescrita la herencia de su padre. Y la Audiencia Nacional dice que no, que el hecho causante se produce cuando se ejercita la fiducia, cuando se produce el hecho causante de la fiducia prevista por la madre. Es una sentencia en sentido contrario; sostiene lo que yo entiendo que dice la ley y dice el reglamento, salvo el artículo que trata la fiducia, justo lo contrario a la práctica administrativa. Pero ésto, algún tribunal lo tendrá que declarar.

Mireya Sancho

Y una segunda pregunta: normas y competencias. Si yo liquido en el País Vasco una fiducia aragonesa, con arreglo a las leyes españolas porque todavía no era residente durante cinco años en el País Vasco, esta norma, en realidad, no se podría aplicar, la liquidación provisional.

José María Casas. Ponente

No, la liquidación provisional funciona en toda España, no sólo en Aragón. Es un artículo del reglamento, de aplicación en todo el Estado.

Antonio Cayón. Ponente

l decir usted en el País Vasco, usted está planteando el problema de un residente fis-

calmente en el País Vasco pero que tiene vecindad civil aragonesa y que ha utilizado la institución de la fiducia. Eso he entendido.

Mireya Sancho

Sí.

Antonio Cayón. Ponente

Yo creo que ahí lo que le harán en el País Vasco, va a ser aplicarle la solución Foral. Y me parece que la mala noticia sería aplicar una liquidación de territorio de régimen común.

David Arbués Aísa. Abogado

Hola, buenas tardes. La verdad es que yo comparto con ... (inaudible) lo que ha dicho de que mientras no cojamos el toro por los cuernos, de verdad, entre todas las instituciones —y este foro parece que es un sitio adecuado para ello— nos cargaremos nuestras instituciones forales. Porque eso evidente, lo hemos dicho todos los años y volveremos a decirlo muchos años más, porque cuando la tocan es para peor. Pero quiero plantear dos supuestos porque, claro, como no me cuadra nada desde el principio en la fiducia. Primero: ¿cuándo prescribe la posibilidad de investigar una herencia? ¿cuándo prescribe? Y segundo: Juan tiene dos hijos y le dice a su esposa, bueno, lo hacemos mancomunado, con fiducia, y si no decimos nada, al 60-40, el 60% para el hijo y el 40% para la hija. ¿Cómo se va a liquidar eso después? ¿Con qué valores? ¿Qué se va a tomar? ¿Qué no se va a tomar? Es que, como no cuadra, pues todo lo que hagamos después ya no nos va a cuadrar, va a ser todo una ficción. Por eso creo que hay que tomar, de una vez... No puede ser que una cosa no prescriba. Si hemos pagado un impuesto y nos han hecho una liquidación, será provisional, ¿pero cuándo prescribe la posibilidad de la administración de comprobar eso? Gracias.

José María Casas. Ponente

Pues hoy precisamente he comentado con un Inspector de la Hacienda Estatal el tema de esta conferencia. El Inspector tenía clarísimo que la liquidación provisional, como es provisional, está bien, aunque no haya devengo, ni hecho imponible. En su opinión, como es provisional, se liquida y ya está. En su opinión el tiempo para girar esa liquidación provisional sería de cuatro años; desde el año 48, en el que falleció el señor del ejemplo, al año 53 (porque antes eran 5 años la prescripción) se pudo hacer la liquidación provisional. Luego hubo una vacante hasta que falleció la madre. Entonces, cuando falleció la madre (en su interpretación, no en la práctica administrativa actual de la D.G.A., que ya no vuelve sobre la liquidación del padre), se pudo hacer la definitiva del fallecimiento del padre del año 48. Yo entiendo que la única válida es la definitiva del año 87. La otra, no debe existir.

David Arbués. Abogado

Es como el Guadiana. No cuadra.

Antonio Cayón. Ponente

En las liquidaciones definitivas, los valores que se tienen en cuenta, son los valores en el momento en que se practica ya y que se ha ejercitado el poder del fiduciario.

David Arbués. Abogado

O no se ha ejercitado.

Antonio Cayón. Ponente

Ese es un problema, claro, utilizar en ese momento los valores.

Javier Garanto. Ponente

Pero además hay un tema adicional en el ámbito del Impuesto sobre Patrimonio, puesto que aún no se es titular de ningún bien lo lógico es, o al menos así parece ser que se está interpretando que este Impuesto no se liquide. O sea, no hay que pagar Impuesto sobre Patrimonio porque no se es titular de ningún bien. Pero el día en el que se produce la adjudicación, debería efectuarse declaraciones complementarias, esa es al menos la solución que se está dando. Realmente es tal la inseguridad y tal la complejidad que parece que al final es preferible montar un «trust», como decíamos antes.

José María Casas. Ponente

Ayer vimos que el impuesto del patrimonio tiene ese problema, pero en renta también puede haberlos porque habitualmente cuando existe fiducia es usufructuario el viudo o la viuda (probablemente la viuda porque hay más viudas que viudos), pero se puede dar el caso de fiducia sin usufructo, y entonces existe un patrimonio que no se sabe muy bien qué es, que no se sabe de quién es y que no tributa ni en renta ni en patrimonio, aunque la hacienda estatal establece que los rendimientos se deben distribuir entre los presuntos herederos en partes iguales, pero el problema es que puede que no haya herederos, que no haya descendientes, y se puede encargar a un fiduciario que designe en su día al heredero que estime oportuno. En este caso, ¿a quién se imputan esos rendimientos que nadie, salvo la masa hereditaria, percibe? La solución de Vizcaya parece que es razonable: se hace sujeto pasivo del impuesto de sucesiones a la masa hereditaria, (lo mismo que en IVA hay sujetos pasivos que son entes curiosísimos), a la fiducia, y también sujeto pasivo en renta y en patrimonio, de tal manera que es la propia masa hereditaria la que va pagando los impuestos.

Antonio Cayón. Ponente

Claro, esta solución, como decía Javier Garanto, puede ser posible con la nueva ley de cesión de tributos a las comunidades autónomas, en esos términos, porque se admitiría la regulación en el impuesto sobre sucesiones por circunstancias específicas, atendiendo a su realidad económica o social. Realidad social es la utilización de determinadas instituciones civiles a las que se ajusta el adecuarse la legislación tributaria. Cabría naturalmente.

Antonio Coarasa. Moderador

Muy bien, ¿alguna más? Bueno, dado lo avanzado de la hora, y que algunos se tienen que subir a Jaca, otros a Huesca, y los más a Zaragoza, creo que tenemos que agradecer muy sinceramente a todos los que habéis asistido a estas terceras sesiones; y muy especialmente felicitar a los ponentes y co-ponentes por la magnífica disertación que han expuesto ante todos nosotros. Y con ello, termino declarando, en nombre de la organización, clausuradas estos undécimos encuentros del foro de derecho foral aragonés. Nada más.