



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

**LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE
SUCESIONES EN LAS HERENCIAS
ORDENADAS MEDIANTE LA FIDUCIA
ARAGONESA**

**LIQUIDATION OF THE SUCCESSION TAX
IN THE INHERITANCE ORDAINED
THROUGH ARAGONESIA FIDUCIA**

Autor:

LIDIA RAUSELL IBÁÑEZ.

Director/es

SABINA ELISABET DE MIGUEL ARIAS.

Facultad de Derecho
Año 2019

ÍNDICE.

I.	LISTADO DE ABREVIATURAS.....	-4-
II.	INTRODUCCIÓN.....	-6-
1.	Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado.....	-6-
2.	Razón de la elección del tema y justificación de su interés.....	-7-
3.	Metodología seguida en el desarrollo del trabajo.....	-8-
III.	LA FIDUCIA SUCESORIA EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	-9-
1.	Origen de la fiducia aragonesa.....	-9-
2.	Aspectos característicos de la institución de la fiducia aragonesa.....	-10-
3.	Regulación del estado y de la Comunidad Autónoma de Aragón sobre la tributación de la fiducia.....	-11-
4.	Aspectos destacados del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en relación con la fiducia.....	-13-
IV.	EVOLUCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LA FIDUCIA SUCESORIA.....	-15-
1.	Tributación de la fiducia hasta la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 30 de enero de 2012.....	-15-
1.1.	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2ª) de 21 de abril de 2003.....	-15-
1.2.	Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª) de 31 de marzo de 2004.....	-18-
1.3.	Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 30 de enero de 2012.....	-21-

2. Tratamiento fiscal de la fiducia aragonesa a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012.....	-24-
2.1. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de octubre de 2012.....	-26-
2.2. La contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos 397-16 de 1 de febrero de 2016.....	-28-
V. SITUACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LA FIDUCIA SUCESORIA EN ARAGÓN A RAÍZ DE LA LEY 15/2018, DE 22 DE NOVIEMBRE.....	-32-
1. La Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	-32-
2. Resolución de 17 de diciembre de 2018 del directos general de tributos, por la que se dicta instrucción nº 2/2018, sobre la aplicación de la ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	-35-
VI. CONCLUSIONES.....	-36-
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	-39-
VIII. JURISPRUDENCIA Y OTRAS RESOLUCIONES CITADAS.....	-40-

I. LISTADO DE ABREVIATURAS

AA.VV.: varios autores.

Art.: Artículo.

Arts.: Artículos.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CC: Código Civil.

CDFA: Código de Derecho Foral Aragonés.

TRCAA: Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

DGT: Dirección General de Tributos.

DGA: Diputación General de Aragón.

IMIVTNU: Impuesto municipal del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

IRPF: Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas.

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Sucesiones y Donaciones.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LJCA: Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley 22/2009: Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Núm.: Número.

p.: página.

RISD: Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Sucesiones y Donaciones.

TC: Tribunal Constitucional.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón.

TFG: Trabajo de Fin de Grado.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

TS: Tribunal Supremo.

Víd.: Véase.

II. INTRODUCCIÓN.

1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado

El tema a tratar en el presente TFG es, como el propio título indica, el devengo del ISD en Aragón en el supuesto de ser ordenada la herencia mediante la fiducia aragonesa.

La fiducia aragonesa es una institución de gran tradición basada en la confianza que permite la sucesión por delegación, es decir, una persona de vecindad civil aragonesa (comitente) tiene la posibilidad de nombrar a una o varias personas (fiduciarias) para que se encarguen de la ordenación de la herencia.

Así pues, en atención a la naturaleza de dicha institución se nos presenta un problema y es que en la LISD no se hace ningún tipo de hincapié acerca de esta peculiaridad, circunstancia que comporta el siguiente conflicto: con la fiducia sucesoria se genera una situación de pendencia, de manera que hasta que los fiduciarios no deciden ejecutar la fiducia, los herederos no tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la herencia, es decir, no se ha producido la delación de la misma y, por tanto, no es posible conocer quiénes son los herederos definitivos y, consecuentemente, quiénes son los sujetos pasivos del ISD. Sin embargo, se han dado y se dan situaciones en las que se llevan a cabo liquidaciones provisionales sobre sujetos que, como ya he explicado, todavía no han adquirido ni se han beneficiado de la herencia y que, por consiguiente, no son sujetos pasivos como tal del impuesto.

Este conflicto ha ido evolucionando, dado que se han ido produciendo una serie de cambios, normativos y jurisprudenciales, a lo largo del tiempo que han ido modificando el modo de proceder; sin embargo, sigue siendo un tema muy controvertido por una serie de razones.

Por un lado, según el art. 3 de la LISD, el hecho imponible del Impuesto se produce por «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» y, por tanto, antes de ejecutarse la fiducia no es posible conocer quién es el heredero y es difícil cobrar el impuesto.

Y, por otro lado, se trata de asegurar la recaudación del impuesto, evitando, para ello, dejar el devengo del mismo en manos de los causahabientes.

De acuerdo con lo anterior, podemos observar que hay una contraposición de intereses entre la necesidad de asegurar el cobro del referido Impuesto sin excesivas demoras y los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, no hay una regulación clara y homogénea acerca de este tema, a pesar de la voluntad de los Tribunales de justicia de unificar la doctrina en diversas ocasiones.

En este sentido, aun con los intentos de acabar con las dificultades técnicas que, en ámbito de la tributación, se generan respecto de la fiducia sucesoria, las soluciones que se han ido aportando no llegan a ser suficientes porque, en la esfera estatal, el Derecho Civil y el Derecho Común ignoran la esencia de la fiducia, lo cual genera cierto peligro en cuanto que abre la posibilidad de que desaparezca el interés en la utilización de la institución de la fiducia y, con ello, su existencia. Ello es algo que se pretende evitar ya que esta institución única del Derecho Foral Aragonés que presenta una larga tradición e importancia, en concreto, en el derecho sucesorio aragonés¹.

2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés

En cuanto a las razones que me han llevado a la elección de esta materia, a mi juicio es un tema controvertido y concreto de la Comunidad Autónoma de Aragón.

De hecho, desde el cambio de criterio producido a raíz de la Sentencia del TS de 30 de enero de 2012, han ido apareciendo diferentes posturas respecto del tratamiento fiscal de esta cuestión, incluso, en muchas ocasiones, contrapuestas. Es más, el asunto de la tributación de la fiducia sucesoria aragonesa ha sido objeto de un exhaustivo estudio y análisis por parte de diferentes sujetos e instituciones; no obstante, el futuro de la institución es todavía incierto.

¹ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «A vueltas con la fiscalidad sucesoria de la fiducia aragonesa», en *Actualidad del derecho en Aragón*, núm. 30, 2016, p. 19.

En definitiva, considero que es un tema de interés actual y, por este motivo, he decidido escoger la tributación de la fiducia aragonesa como objeto de estudio para mi TFG.

3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo

Ya desde una perspectiva metodológica, a lo largo del trabajo voy a intentar analizar la evolución de la tributación de la herencia cuando es ordenada mediante fiducia sucesoria, es decir, los diferentes conflictos, modificaciones y problemas que han ido surgiendo y que surgen en el presente, apoyándome para ello en diversos artículos, libros, así como en algunas de las sentencias y pronunciamientos existentes acerca del tema. Además, trataré de plasmar mi visión acerca de dicho asunto, con los conocimientos que he ido adquiriendo al investigar esta materia para poder elaborar este TFG.

En primer lugar, comenzaré con una explicación sobre los aspectos que he considerado más relevantes –en relación con el tema del trabajo- del ISD y de la institución de la fiducia aragonesa, así como su relación entre ellos.

A continuación, pasaré a analizar la evolución que ha presentado la regulación de la tributación de la fiducia hasta llegar al momento actual, así como la normativa vigente y las previsiones de futuro existentes acerca del problema en cuestión.

Por último, presentaré una serie de conclusiones personales a la luz de, los diferentes apartados que conforman el presente trabajo, basándome para ello, como ya he dicho anteriormente, en las diferentes opiniones y resoluciones que he analizado para la elaboración del mismo.

III. LA FIDUCIA SUCESORIA EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

A lo largo de los siguientes apartados, y con anterioridad a adentrarme dentro del análisis de la evolución de la tributación de la fiducia, voy a plasmar algunos de los rasgos esenciales de esta institución y del ISD que servirán como base para la comprensión del trabajo en su conjunto.

A estos efectos, hablaré del origen de la institución foral, así como de sus rasgos característicos y su relación con el ISD, haciendo hincapié en la regulación existente acerca de la misma tanto por parte del estado como de la Comunidad Autónoma de Aragón².

Finalmente, para concluir, destacaré algunos aspectos del ISD, que he considerado necesarios para la comprensión de la tributación de la fiducia.

1. Origen de la fiducia aragonesa

Como ya he indicado con anterioridad, la fiducia sucesoria es una institución propia del derecho aragonés basada en la confianza y regulada en los arts. 439 a 448 del CDFA, que consiste en que el causante instituye uno o varios fiduciarios para que ordene su sucesión tras su fallecimiento.

Antes de adentrarnos en el tema de este TFG, considero importante hacer una breve explicación acerca de los orígenes de esta institución característica en Aragón, con el objeto de poder entender la esencia de la misma. Así pues, si nos remontamos al inicio de la fiducia, esta surgió por la necesidad de conservar indivisos los pequeños patrimonios rurales, para que pudieran cumplir con la finalidad de sustentar a una familia³.

Siendo esto así, y ante la dificultad de proceder a la designación por el propietario de la casa por no saber lo que iba a suceder en un futuro, se encomendaba la

² Ya que como veremos más adelante el ISD es un impuesto cedido, en parte, a las CCAA.

³ Preámbulo de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

tarea a un tercero que le superviviese y que, generalmente, era el cónyuge viudo, pues se buscaba, también el mantenimiento de este último⁴. De este modo, esta institución se aplicaba fundamentalmente en las zonas del Alto Aragón, evitándose, así, la aplicación de la sucesión intestada⁵.

Hoy en día, dicha figura -lejos de ser estar en desuso- es frecuentemente empleada por los aragoneses a la hora de establecer sus disposiciones testamentarias; de hecho, no solo acuden a ella matrimonios de mayor edad, sino que también los más jóvenes han comenzado a hacer un mayor uso de ella con el objetivo de reforzar al cónyuge supérstite a lo largo de la vida⁶.

Por último, y para finalizar, cabe señalar que la fiducia surgió en el siglo XIX; no obstante, no fue hasta la Ley de Sucesiones por causa de muerte (Ley 1/1999, de 24 de febrero) hasta que tuvo un completo régimen jurídico. Ya en el año 2011, con el CDFA, se refundieron todas las normas civiles aragonesas, incluyéndose la regulación de esta institución⁷.

2. Aspectos característicos de la institución de la fiducia aragonesa

Como rasgos característicos de la figura de la fiducia que considero oportunos destacar para el desarrollo del tema del TFG, hay que tomar en consideración que, de conformidad con art. 457 del CDFA, el fiduciario debe ordenar la sucesión en favor de los legitimarios del causante, pudiendo hacer uso total o parcial de sus facultades (salvo que el causante hubiese dispuesto otra cosa). En el caso de que el único fiduciario fuese el cónyuge, podrá este atribuir bienes pertenecientes a la comunidad conyugal disuelta,

⁴ Preámbulo de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵ HERNANZ ALCAIDE, J., «Aspectos Fiscales de la Fiducia Aragonesa», en *Encuentros del foro de derecho aragonés*, Zaragoza, 2004, p. 37. (Consulta: 04/07/2019)

⁶ HERNANZ ALCAIDE, J., «Aspectos Fiscales de la Fiducia Aragonesa», cit., p. 37. (Consulta: 04/07/2019)

⁷ AA.VV., «Fiducia Aragonesa: Régimen jurídico y tributación», en Curso sobre la fiducia aragonesa, 2013, p. 6. <http://www.arasociados.com/wp-content/uploads/2015/12/Curso-Fiducia-Aragonesa-2013.pdf>. (Consulta: 25/06/2019).

sin necesidad de practicar su previa liquidación conforme a lo previsto en el art. 259 CDFFA.

Ahora bien, de llevarse a cabo actos de disposición sobre dichos bienes, el beneficio va a ir siempre a la masa hereditaria⁸. De hecho, en esta última situación, el fiduciario necesitará el consentimiento de los legitimarios para llevar a cabo este tipo de actos⁹, ya que aquel, en ningún caso, va a adquirir ningún derecho de carácter patrimonial sobre la masa hereditaria, sino que únicamente va a realizar la última voluntad del causante.

Sea como fuere, a la muerte del causante, el fiduciario puede decidir aceptar o no el encargo¹⁰. Así, y en caso afirmativo, la masa hereditaria queda en una situación de pendencia hasta que el fiduciario decide ejecutarla, por lo que -hasta este momento- no se conoce quienes son los sujetos pasivos del ISD¹¹.

Por fin, y respecto al momento de ejecución de la fiducia, deberá atenderse a la voluntad del causante, que será quien determine el plazo en el que debe ejecutarse esta¹².

3. Regulación del estado y de la Comunidad Autónoma de Aragón sobre la tributación de la fiducia

En este apartado, voy a hablar de la regulación que existe y que ha existido por parte del Estado y la Comunidad Autónoma de Aragón acerca de esta materia, con el objetivo de introducir brevemente las diferencias que surgen y que han ido surgiendo durante estos años atrás, respecto de ambas regulaciones. En este sentido, es de destacar que, la inexistencia de normativa actual por parte del Estado sobre esta materia lleva a acudir a los preceptos generales, los cuales, no llegan a encajar con la esencia de la

⁸ Vid. art. 453 CDFFA.

⁹ Vid. art. 454 CDFFA.

¹⁰ Vid. art. 440.3 CDFFA.

¹¹ Vid. arts. 5. a) LISD y 10. a) RISD.

¹² En el caso de ser fiduciario el cónyuge, aquella dura toda la vida de este (a no ser que se fije otra cosa) siendo además el administrador de la herencia. Por el contrario, si no es el cónyuge el fiduciario, se estará al plazo fijado por el causante y, de no haberse establecido, la Ley lo fija a los tres años desde el fallecimiento del causante (art. 444 CDFFA).

fiducia aragonesa, pero que, sin embargo, son de obligado cumplimiento para dicha comunidad.

Una vez señalado lo anterior, como es bien sabido, el ISD es un impuesto parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas por lo que coexisten las normativas estatal y autonómica. Siendo esto así, y mientras que la ley estatal no contempla el supuesto de la fiducia, en el RISD sí que existió un precepto (a día de hoy derogado) que hablaba de la tributación de la fiducia, en concreto el art. 54.8 RISD.

Por su parte, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, se refieren a la tributación de la fiducia aragonesa los arts. 131-4 y 133-2 del TRCAA, cuya redacción ha sido objeto de modificación en sucesivas ocasiones, a raíz de los cambios de criterios acerca de la tributación de la fiducia¹³.

En un primer momento, con anterioridad a la Sentencia del TS de 30 de enero de 2012, dichos preceptos se vinieron a ocupar de cuestiones meramente procedimentales, no sustantivas, ya que únicamente se remitían al cumplimiento de las obligaciones derivadas del fallecimiento¹⁴. Es más, aquellos reflejaron básicamente el contenido del art. 54.8 RISD, de conformidad con el cual «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 entre toda la masa hereditaria. *Al formalizarse* la institución por el comisario se *girarán las liquidaciones complementarias* si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente»¹⁵.

Es decir, aunque no se ejecute la fiducia y, por tanto, no se produzca el hecho imponible -por no haber adquirido los legitimarios ni la condición de herederos, ni la herencia, y por ende, ningún aumento de carácter patrimonial-se les van a girar a

¹³ La última, mediante la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁴ Resolución del TEAC (Sala cuarta), de 10 de octubre de 2013. R.G.: 00-1152-2013.

¹⁵ La cursiva es mía.

aquellos una serie de liquidaciones provisionales. Cobrándose, en suma, el Impuesto, a unos sujetos, que puede ser, que no lleguen a adquirir nunca la condición de herederos.

No obstante, una vez derogado el referido precepto reglamentario¹⁶, el Alto Tribunal vino a cuestionar la aplicación de los arts. 131-4 y 133-2 del TRCAA por su discrepancia con el régimen normativo del ISD, pudiéndose, en caso de aplicarse, impugnar la liquidación practicada por no ajustarse a derecho y proceder a su anulación¹⁷.

Hoy en día, la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁸ ha modificado el art. 133-2 del TRCAA. Reforma esta de la que hablaré en profundidad a lo largo del trabajo.

4. Aspectos destacados del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en relación con la fiducia

Una vez señalado lo anterior, a continuación, destacaré algunos conceptos relevantes para este TFG, del ISD, entre ellos el devengo y la determinación del sujeto pasivo, así como el planteamiento de varias preguntas que nos generan estos aspectos del impuesto en relación con la tributación de la fiducia.

En este sentido, con el fallecimiento del causante los tributos susceptibles de devengo son el ISD, el IRPF, y, en el caso de incluir en la masa hereditaria bienes inmuebles, también el IMIVTNU¹⁹. Mientras que el IRPF no genera mayores complicaciones²⁰, el foco de conflictos los encontramos con el ISD y el IMIVTNU; no obstante, me centraré en las cuestiones referentes al primero de tales impuestos:

¹⁶ Por medio de la Sentencia del TS de 30 de enero de 2012.

¹⁷ Así ocurre en la Resolución del TEAC de 10 de octubre de 2013, por el que se resuelve un recurso extraordinario de alzada con el objeto de unificar criterio (R.G.: 00-1152-2013).

¹⁸ Con anterioridad a la última modificación, por medio de la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, por la que se modifica el TRCAA, se sustituyó el término “liquidación provisional” por “liquidación a cuenta”. De ello hablaré con mayor detenimiento a lo largo del trabajo.

¹⁹ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones fiscales sobre la fiducia sucesoria», en *Conferencia dictada en el Seminario Encuentros sobre Derecho Foral*, 2018.

²⁰ Así, el art. 451 b) CDFA establece que «Se pagará con cargo al caudal relicto: b) Las cargas y deudas de la herencia».

Más en concreto, según el art. 24 LISD, con el fallecimiento del causante se produce el devengo del ISD, a cuyo tenor «En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se *devengará el día del fallecimiento del causante...*»²¹.

Sin embargo, el art. 3.1.a) LISD, establece que el hecho imponible se produce con: «La *adquisición* de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio»²².

Por tanto, puede darse la situación, como es el caso de la fiducia, en el que el hecho imponible no coincida con el momento del fallecimiento del causante; es más, en el caso de la fiducia no ejecutada, puede suceder que el hecho imponible no se produzca porque todavía los herederos no han adquirido la herencia que les corresponde.

No obstante, a partir del fallecimiento del causante se considera devengado el hecho imponible y surge la obligación tributaria, por lo que empieza a correr un plazo de seis meses en los que se debe presentarse los documentos o declaraciones pertinentes (art. 67.1.a) RISD)²³.

Por último y para finalizar este apartado, cabe destacar el contenido del art. 24.3 LISD, que dice lo siguiente: «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»²⁴.

De acuerdo con ello, es preciso analizar, tomando en consideración los razonamientos expuestos en la Sentencia del TS de 30 de enero de 2012, si puede entenderse la fiducia como una situación de pendencia o una limitación de las descritas en dicho precepto y, por tanto, si debe paralizarse, en estas hipótesis, el plazo para la liquidación del ISD.

²¹ La cursiva es mía.

²² La cursiva es mía.

²³ Sin embargo, cabe la posibilidad de solicitar una prórroga de otros seis meses, en la cual deberá justificarse el motivo por el que se solicita la misma especificando la situación concreta y la valoración de los bienes (art. 68 RISD).

²⁴ La cursiva es mía.

Además, y junto a lo anterior, en el referido pronunciamiento se cuestionan otros puntos como los siguientes: durante la situación de pendencia ¿en qué queda la herencia?²⁵; ¿a quién se le imputan esos bienes?; ¿quién declara las rentas de la herencia? o ¿cómo tributan las posibles disposiciones de bienes?²⁶

Ahora bien, y con carácter previo, entiendo que es preciso delimitar la tributación de la fiducia aragonesa con anterioridad a la citada Sentencia.

IV. EVOLUCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LA FIDUCIA SUCESORIA.

1. Tributación de la fiducia hasta la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 30 de enero de 2012

Como ya he tenido ocasión de señalar, la *Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) sentencia de 30 de enero de 2012 (RJ/2012/3248)* marcó un momento decisivo en la tributación de la fiducia puesto que dio un cambio de perspectiva respecto a los pronunciamientos anteriores, en el sentido de que declaró nulo de pleno derecho el apartado 8 del art. 54 del RISD. No obstante, antes de analizar dicha resolución, voy a comentar otros pronunciamientos jurisprudenciales que he considerado relevantes para entender cómo ha ido evolucionando este asunto en cuestión.

1.1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2ª) de 21 de abril de 2003

En primer lugar, la Sentencia del TSJ de Aragón (*Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª*), de 21 de abril de 2003 (*JT/2003/1595*), vino a estimar un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una resolución del TEAR de Aragón donde se desestimaban varias reclamaciones en contra de liquidaciones del ISD.

²⁵ A estos efectos, téngase en cuenta que según el art. 448 CDFR: «1. 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; 2. Mientras no se defiera la herencia, se considerará en situación de herencia yacente, y su administración y representación se regirá por lo establecido en el capítulo siguiente».

²⁶ POZUELO ANTONI, F.A, «Cuestiones fiscales sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

Como antecedentes de hecho del supuesto enjuiciado, con el fallecimiento del causante, la cónyuge superviviente otorgó escritura de manifestación de herencia e inventario aceptando el usufructo de viudedad universal y su condición de fiduciaria, reservándose la facultad de ejercitar dicho encargo. Sin embargo, años más tarde, esta decide hacer uso parcial de sus facultades de fiduciaria otorgando la nuda propiedad de una finca a favor de uno de sus nietos, por lo que, en consecuencia, la oficina gestora lleva a cabo las correspondientes liquidaciones. De igual modo la citada oficina, un año después, practica una serie de liquidaciones provisionales por el ISD a cargo de los recurrentes.

Siendo esto así, la parte recurrente considera que, con base en el art. 24.3 LISD, la fiducia sucesoria constituye una limitación que impide la efectiva adquisición de los bienes y, por tanto, deberá devengarse el ISD el día que desaparezca tal limitación, es decir, cuando el fiduciario decida ejecutar la fiducia; junto a lo anterior, se entiende que el art. 54.8 RISD es inaplicable por considerarlo ilegal y, además, ir en contra del art. 24.3 LISD y asimismo, se afirma que, los actores no poseen la condición de herederos hasta que la madre no decida ejecutar la fiducia, por lo que no es factible dictar ninguna liquidación a su cargo, puesto que no se puede entender que se haya producido el hecho imponible (art.3 LISD), al no haber adquirido estos últimos ningún bien o derecho y no haberse producido ningún incremento patrimonial que es el objeto de gravamen del impuesto.

Por su parte, el TEAR desestimó el recurso en atención a que la liquidación administrativa del ISD era conforme al art. 54.8 RISD y, de hecho, según la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón: «La supresión del artículo citado no supondría mayor benevolencia fiscal, sino mayor carga impositiva».

Por su parte, el TSJ de Aragón resuelve con base en los siguientes argumentos; por un lado, y desde un punto de vista sustantivo establece que los descendientes y parientes, únicamente adquieren «una expectativa de que se les asignen todos o parte de los elementos patrimoniales que componen la herencia del causante, pero no adquieren ningún derecho actual sobre ellos, ni en forma individual ni conjunta»²⁷

²⁷ Así se pronuncia en este sentido el art. 133.1 de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte (hoy derogada, por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo), que establecía que: «A

A mayor abundamiento, y con respecto al art. 54.8 RISD, el TSJ de Aragón considera que el precepto, no resulta adecuado, cuando hace referencia a «*todos los herederos*», pues realmente no existen los herederos hasta que se ejecuta o extingue la fiducia, girándose el ISD a pesar de ello.

Asimismo, el mencionado precepto reglamentario contradice preceptos legales, careciendo consecuentemente de la cobertura legal necesaria. En este sentido los artículos vulnerados son los siguientes: en primer lugar, el art. 1 LISD²⁸, puesto que se grava a unos sujetos que no han adquirido ningún incremento patrimonial todavía; en segundo término, el art. 3 LISD²⁹, ya que no se ha producido el hecho el imponible al no adquirirse todavía ningún bien ni ningún derecho; en tercer y último lugar, el art. 5 LISD³⁰, por no tener la condición de causahabientes quienes no han adquirido todavía por herencia los bienes y derechos en cuestión.

Por lo demás, otro precepto conflictivo en el tema que venimos tratando y que también es objeto de análisis en este pronunciamiento del TSJ de Aragón, es el art. 24 LISD. A estos efectos, su aplicabilidad plantea problemas ya que, siguiendo el tenor literal de la Sentencia ahora comentada: «La situación de pendencia que existe hasta la consumación o caducidad de la fiducia sucesoria no puede configurarse como un supuesto de institución hereditaria, sujeta a condición suspensiva, consistente en la decisión del fiduciario; puesto que el encargo sometido a este no tiene la naturaleza de determinación accesoria, agregada a un negocio jurídico, mediante la que se hace depender, de un hecho futuro e incierto, la producción de efectos de aquél, sino que el encargo tiene por finalidad propia, la de integrar la voluntad del causante en el supuesto de la institución de heredero, no obstante lo cual puede afirmarse que si lo que está pendiente es la existencia o no del título sucesorio y la naturaleza de este, parece poco

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», de modo que «mientras no se defiera la herencia, se considerará en situación de herencia yacente».

²⁸ «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley».

²⁹ «Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio»

³⁰ «Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyente, cuando sean personas físicas: a) En las adquisiciones “mortis causa”, los causahabientes».

discutible que deba aplicarse en este caso igualmente el aplazamiento de las liquidaciones».

Es decir, la fiducia tiene una finalidad propia que no podría entenderse dentro de la aplicación del art. 24.3 LISD, sin embargo, respecto al hecho de la pendencia del título sucesorio y su naturaleza, es muy discutible la aplicación del citado precepto, por lo que, en este sentido, se entiende que el art. 54.8 RISD vulnera el mismo.

Por último, el TSJ de Aragón alega que «Ni la Ley ni el Reglamento contienen previsiones similares sobre figuras forales análogas, produciendo una discriminación en el tratamiento jurídico tributario de las instituciones forales que es de difícil justificación».

De conformidad con lo anterior, el TSJ de Aragón estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto, anulando las liquidaciones controvertidas y acordándose la devolución de las cantidades adeudadas y los intereses correspondientes; y, junto a ello, el citado órgano jurisdiccional planteó la cuestión de ilegalidad del art. 54.8 RISD ante el TS, mediante impugnación indirecta de dicho precepto³¹.

1.2. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 31 de marzo de 2004.

El TS se pronunció sobre esta cuestión a través de la Sentencia de 31 de marzo 2004 (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ/2004/2682), a través de la cual desestimó la cuestión de ilegalidad relativa «al tratamiento tributario de la fiducia sucesoria aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

En resumen, la cuestión de ilegalidad planteada se basaba en los siguientes fundamentos, en primer lugar, la ilegalidad del art. 54.8 RISD, en la medida en que, hasta el momento de ejecución o extinción de la fiducia, se desconocen los herederos³²;

³¹ En este sentido, el art. 27.1 LJCA prevé que «Cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición, salvo lo dispuesto en los dos apartados siguientes».

³² Apoyado este argumento en la Ley 1/1999. (hoy día derogada)

a su vez, se advierte de la regulación prevista en la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de las Cortes de Aragón, de Medidas Tributarias y Administrativas (hoy derogada)³³, de satisfacer las liquidaciones provisionales a cargo del caudal relicto; y por último, se recalca que la competencia para modificar el polémico artículo, objeto del recurso en cuestión, es del Estado, el cual debe abordar la reforma del citado precepto por no poseer esta la cobertura legal necesaria.

Sin embargo, el TS desestima la presente cuestión de ilegalidad, precisando que el art. 24.3 LISD no resulta aplicable a la fiducia, en la medida en que «no hay un llamamiento real inicial de los beneficiarios, de modo que no puede entenderse que se pueda tratar de una adquisición subordinada a condición, término, fidecomiso ni limitación accesorio».

En segundo lugar, el TS responde a la cuestión de si debe exigirse el cobro del ISD en el momento del fallecimiento del causante o si, por lo contrario, este debería ser exigible en el momento en que se produce la adquisición efectiva del derecho a la herencia.

Pues bien, para resolver a esta cuestión el TS expone que la LISD³⁴ establece el devengo y el hecho imponible en el momento del fallecimiento del causante, por lo que el RISD no puede fijarlo en otro momento diferente; y, además, el art. 75 RISD³⁵ prevé una exacción provisional sin perjuicio de la devolución que proceda a cargo de la representación del causante. Por todo ello, debe estarse en la línea del art. 36 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (hoy derogada)³⁶ que establece que los elementos de la obligación tributaria no pueden ser modificados por actos o convenios entre los particulares y, en el caso de la fiducia, se está dejando en mano de los

³³ A día de hoy Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas.

³⁴ *Vid.* Arts. 24.1 y 10.2 LISD.

³⁵ Referido al supuesto de herederos desconocidos, y de acuerdo con el cual «En caso de adquisiciones por causa de muerte, cuando no fueren conocidos los herederos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar liquidación, excepto la relación de herederos, y si estos presentadores no justificaren la existencia de una justa causa para suspender la liquidación, se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante [...] »« [...] sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente».

³⁶ El contenido de este precepto, hoy día, lo encontramos en el art. 17.4 de la LGT.

interesados en la herencia el pago del impuesto. En consecuencia, la respuesta del TS es que el pago debe exigirse en el momento del fallecimiento.

En tercer lugar, el TS, llevando a cabo un análisis de diferentes aspectos del art. 54.8 RISD, lo considera válido y ajustado a derecho. Así, aunque sí reconoce que el precepto presenta algunos problemas, considera que el contenido del mismo, cito textualmente, guarda «una plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal [...] donde, con la muerte del causante, se presume la adquisición hereditaria y se exige el Impuesto, aunque no conste fehacientemente tal adquisición y donde, además, se presume la condición de sujetos pasivos en los llamados a la herencia, con abstracción de su posible rectificación posterior». De lo contrario se estaría retrasando el pago del impuesto generándose la posibilidad de que prescriba el derecho de la Administración a liquidar³⁷.

Es más, el art. 54.8 RISD, considera el Alto tribunal, es un medio para evitar posibles situaciones injustas, puesto que tiene un «sistema cautelar fundado en liquidaciones provisionales», lo cual supera el problema de la distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (gravarlo al tiempo del fallecimiento), coordinándose de este modo tanto el interés público -el cobro del impuesto sin dejar este en manos del fiduciario- y el interés privado -esto es, que nadie termine pagando finalmente un impuesto que no le corresponde-.

Por ende, y a pesar de que la fiducia no permite hablar de un modo estricto del término de herederos, sin embargo sí puede considerarse realizado el hecho imponible por imperativo del art. 24.1 LISD, entendiendo el término heredero en sentido amplio que viene determinado por el art. 54.8 RISD, el cual permite, a su vez, ser equitativo a la hora de distribuir la obligación tributaria.

Como último argumento, el TS, entiende que el hecho imponible se produce con el fallecimiento del causante y que la aceptación de la herencia se retrotrae a este momento, por lo que considera que no se produce ninguna vulneración de los arts. 1 y 3

³⁷ Pasados cuatro años a partir del día siguiente al cual es exigible la deuda tributaria se producirá la prescripción del derecho de la Administración o liquidar el impuesto (Art. 66 LGT).

LISD, ya que -de no entenderse así- se estaría dejando el cumplimiento de la obligación tributaria en manos del fiduciario.

Finalmente, el Alto Tribunal concluye desestimando la cuestión de ilegalidad que reclamaba la declaración de invalidez del art. 54.8 RISD por considerarlo ajustado a derecho.

1.3. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 30 de enero de 2012

Con la Sentencia del TS comentada en el apartado anterior, quedó fijado el criterio acerca de la interpretación del asunto de la tributación de la fiducia. Ahora bien, es destacable que la *Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 30 de enero del 2012 (RJ/2012/3248)*, determinó un cambio jurisprudencial fundamental acerca de la cuestión de la que vengo hablando y vino a derogar el art. 54.8 RISD, por considerar que carecía de cobertura legal infringiendo con ello el principio de jerarquía normativa (art. 9.3 CE)³⁸.

En lo que afecta a los antecedentes de hecho del supuesto enjuiciado, el causante fallece habiendo otorgado testamento abierto mancomunado en el que se nombraban él y su mujer mutua y recíprocamente fiduciarios-comisarios, de modo que el sobreviviente de ellos podía asignar o distribuir la herencia exclusivamente entre sus sobrinos y los descendientes de sus sobrinos. Sin embargo, a la hora de llevar a cabo las liquidaciones provisionales establecidas en el art. 54.8 RISD, únicamente se tuvo en cuenta a los sobrinos de los causantes y no a sus descendientes, justificando el TSJ de Aragón, en su Sentencia de 17 de octubre de 2008³⁹, que ello era un comportamiento ajustado a derecho por ser los sobrinos únicamente herederos, según las disposiciones testamentarias «en caso de comoriencia o de que el sobreviviente no haga uso de sus facultades o en el remanente, en defecto de sus ascendientes».

³⁸ «La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa [...]».

³⁹ Resolución del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 17 de octubre 2008. (Roj: STSJ AR 1788/2008).

Ante dicha situación la cónyuge superviviente vino a alegar, en primer lugar, la infracción de la Sentencia dictada por la Sala Tercera del TS el 31 de marzo de 2004, en cuanto a la concreción del sujeto pasivo, ya que en el caso objeto de debate los cónyuges otorgaron testamento mancomunado donde establecían de modo claro como herederos a sus sobrinos y los descendientes de estos y, sin embargo, la Administración tributaria dictó liquidación únicamente a cargo de los sobrinos. Dicho proceder se contrapone a lo dictado en la referida Sentencia que establecía que «quienes en sentido amplio son herederos o aparecen designados como tales en el testamento mancomunado (los sobrinos junto con sus descendientes) ostentan la condición de obligados tributarios y, por consiguiente, entre ellos hay que distribuir por partes iguales la deuda».

Por ende, la parte actora, consideró, que se estaba vulnerando la interpretación que el TS hizo, en su Sentencia de 31 de marzo de 2004, del art. 54.8 RISD, ya que las normas de sucesión legal únicamente habrían podido aplicarse en el supuesto de que en el testamento mancomunado no se hubiese expresado la voluntad de que los herederos eran tanto los sobrinos como los descendientes⁴⁰.

En segundo lugar, la recurrente alega que la actuación administrativa controvertida tiene carácter confiscatorio, entendiéndose que existe el mismo, de acuerdo con la doctrina contenida en la Sentencia del TC 150/1990, «toda vez que se priva a determinadas personas de sus rentas y propiedades sin que previamente se haya incrementado su patrimonio como consecuencia de la sucesión».

Además, en el supuesto de autos no cabía la posibilidad de satisfacer las liquidaciones giradas con cargo al caudal hereditario, ya que el art. 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas (hoy derogada), solo establecía tal posibilidad para los casos en que se opte por la opción de “autoliquidación”, que no es el caso, y que además se contara con la autorización del fiduciario, requisito que tampoco se cumplía en este supuesto, es más, la viuda desautorizó en varias ocasiones satisfacer las liquidaciones a cargo de la herencia. No obstante, aunque se den supuestos en los que, sí existiese tal posibilidad,

⁴⁰ Este primer motivo no es abordado por el TS por no proceder, con base en los motivos segundo y tercero, la liquidación practicada en el supuesto que origina el litigio objeto de análisis.

esto no resuelve el alcance confiscatorio que viene denunciando la parte actora⁴¹, el cual únicamente podría salvarse derogando el art. 54. 8 RISD y pagando los herederos el tributo una vez hubiesen adquirido los bienes⁴².

Por último, en lo que respecta al carácter confiscatorio, existe un riesgo indirecto de que llegado el momento de ejecución de la fiducia se haya producido ya la prescripción del derecho a liquidar el ISD, por el transcurso de cuatro años (art.66 LGT) y que ya no se pueda, por este motivo, practicar las liquidaciones complementarias oportunas.

En tercer lugar, considera la cónyuge superviviente que es de aplicación el art. 24.3 LISD por existir un impedimento o limitación para que la adquisición tenga efecto. En consecuencia, alegan que, la fiducia, no debe recibir un trato más desfavorable que aquel cuya adquisición está subordinada al cumplimiento de una determinada condición o término. Es decir, a juicio de la recurrente, en el citado precepto, se ha producido una infracción, al generar menos problemas de los que trae consigo el art. 54.8 RISD. Por lo tanto, para la parte actora, el argumento de no aplicar el art. 24. 3 LISD, con motivo de evitar fraude fiscal por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública, contraviene el principio de presunción de inocencia del art. 24.2 CE.

Como último y cuarto motivo, se denuncia que en la sentencia impugnada hay un cúmulo de incongruencias por omisión, al no pronunciarse la misma, a juicio de la parte actora, acerca de una serie de aspectos en los cuales no considero preciso incidir, ya que el TS los rechazó por considerar que no se daba ninguno de ellos.

Siendo esto así, el TS vino, con este pronunciamiento, a alinearse con la tesis, anteriormente expuesta del TSJ de Aragón en su Sentencia de 21 de abril de 2003, declarando la nulidad del art. 54.8 RISD, en primer término, por carecer de cobertura legal al contradecir preceptos con rango de ley como son el los arts. 24.3, 1, 3 y 5 LISD, y vulnerar el art. 31.1 de la CE.

⁴¹ Al proceder a la liquidación a cargo del caudal hereditario, se generan alteraciones patrimoniales por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes liquidados y el valor por el cual el causante los adquirió, tributando tal alteración en el IRPF

⁴² En tal supuesto es necesario liquidar parte de los bienes para hacer frente al pago del tributo, sin embargo, no se produciría ninguna alteración patrimonial en el IRPF, ya que el valor de mercado obtenido como consecuencia de su liquidación sería coincidente con el valor de adquisición de los bienes.

En este sentido la Sentencia comentada recuerda que el TC «dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentre y, desde luego, a efectos del Impuesto sobre sucesiones y donaciones no cabe hablar de tal en relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir a condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo». De manera que los problemas de prescripción y el riesgo grave de fraudes, que alegaba el Alto Tribunal en su Sentencia de 31 de marzo de 2004, no puede prevalecer sobre el hecho de que hasta que no se ejecute la fiducia no hay institución hereditaria⁴³ y prueba clara de ello es el supuesto que se encuentra en el origen del litigio⁴⁴.

En definitiva, el TS, declara la nulidad del art 54.8 RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte actora por basarse en una disposición reglamentaria nula de pleno derecho.

2. TRATAMIENTO FISCAL DE LA FIDUCIA ARAGONESA A PARTIR DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE ENERO DE 2012

Una vez examinada la evolución jurisprudencial de la tributación de la fiducia sucesoria aragonesa, a continuación, me centraré en la situación de dicha cuestión a raíz de la Sentencia del TS de 30 de enero de 2012.

De este modo, cabe advertir que tras la citada sentencia del TS, se pensó que la paralización que tenía lugar en el orden civil se iba a trasladar al orden fiscal, de manera que la liquidación, tendría lugar en el momento de la adquisición patrimonial efectiva por parte de los beneficiarios⁴⁵. Sin embargo, a pesar de la derogación del art. 54.8 RISD, seguían estando en vigor dos preceptos referentes a la fiducia en el TRCAA,

⁴³ Consecuentemente, al no existir una institución hereditaria pasa a no ser de aplicación el art. 75 RISD.

⁴⁴ En el cual «cada cónyuge encarga al otro asignar y distribuir la herencia entre el círculo de parientes que designan, cuándo y cómo tuvieren por conveniente, en una o varias veces, tanto por actos *inter vivos* como *mortis causa*. Solo para el caso de conmorienca o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades de fiduciario, o en el remanente si lo hubiere, en la cláusula cuarta realizan la institución hereditaria, asignando porcentajes a cada uno de los llamados, prueba irrefutable de que, mientras la fiducia no se consumare o se extinguiere por muerte del fiduciario, no había institución de heredero alguno».

⁴⁵ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «El difícil encaje de la fiducia aragonesa en la normativa fiscal sucesoria (de cómo lo tributario “Reinterpreta” la autonomía de la voluntad», en *Derecho y autonomía privada: Una visión comparada e interdisciplinar*, José Luis Monereo Pérez *et al.* (dir.), Comares, Zaragoza, 2016, p. 585

concretamente los arts. 131-4 y 133-2, los cuales presentaban básicamente el mismo contenido que el citado artículo del RISD. De esta manera, la Administración tributaria de esta Comunidad Autónoma siguió aplicando los citados artículos, lo cual vino a producir ciertos problemas⁴⁶:

Por un lado, ello incumplía el principio de jerarquía normativa, siguiendo la línea argumentativa de la sentencia del TS de 30 de enero de 2012, en la medida en que la normativa autonómica, prácticamente presentaba el mismo contenido del art. 54.8 RISD había perdido su fundamento⁴⁷.

Por otro lado, con la aplicación de los referidos preceptos legales se producía un exceso de competencias por parte de la Comunidad Autónoma de Aragón. A estos efectos, tal y como se desprende del art. 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota. A su vez, y en el apartado segundo del citado precepto se establece que «Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas [...]». ⁴⁸

⁴⁶ ENCISO SÁNCHEZ, J.M., «Sobre la liquidación del Impuesto de sucesiones en las herencias ordenadas mediante la fiducia aragonesa, a raíz de la sts de 30 de enero de 2012», 2012, pg. 5. <https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2012-fiducia-aragonesa-jm-enciso.htm> (Consulta: 23/06/2019).

⁴⁷ ENCISO SÁNCHEZ, J.M., «Sobre la liquidación del Impuesto de sucesiones en las herencias ordenadas mediante la fiducia aragonesa, a raíz de la sts de 30 de enero de 2012», cit., pg. 5. <https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2012-fiducia-aragonesa-jm-enciso.htm> (Consulta: 23/06/2019).

⁴⁸ De igual manera se regula las competencias de la Comunidad Autónoma en la LOFCA, concretamente en su art.19.2.c), que dice que: «En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezcan la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión».

Por tanto, y en palabras de GARCÍA GÓMEZ, «No cabría entender que la liquidación provisional que se gira al posible beneficiario tras la muerte del comitente se engloba entre esas competencias gestoras [...] sino que se trata de una cuestión que incide directamente sobre el hecho imponible y el devengo», quedando estos últimos fuera de la capacidad normativa de la Comunidad Autónoma⁴⁹.

Así pues, aunque estos preceptos autonómicos parecían de obligado cumplimiento, ello nada tiene que ver con que el contribuyente pudiese impugnar ante el Juzgado de lo Contencioso una liquidación del ISD, pudiéndose solicitar, además, al juez el planteamiento ante el TC de la cuestión de inconstitucionalidad del citado precepto autonómico por los motivos que acabo de exponer (incumplimiento de la jerarquía normativa y exceso de competencias de las Comunidades Autónomas)⁵⁰.

Siendo esto así, a continuación comentaré una Resolución del TEAC y una Contestación, a una consulta vinculante de la DGT, acerca de la situación de la tributación de la fiducia tras la derogación del art. 54.8 RISD.

2.1. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de octubre de 2013

El cambio de criterio que supuso la anulación del art. 54.8 del RISD se vio plasmado, como no podría ser de otro modo, en distintos pronunciamientos, como la Resolución del TEAC, (Sala cuarta), vocalía duodécima, del 10 de octubre 2013 (RG.: 00-1152-2013).

A estos efectos, este órgano viene a analizar una hipótesis en la que la Resolución del TEAR, de 25 de octubre de 2012, anuló una liquidación provisional del ISD girada en aplicación de los arts. 133.2 y 4 del TRCAA, al considerar que estos últimos carecían ya de contenido por haberse derogado el art. 54.8 RISD.

⁴⁹ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «A vueltas con la fiscalidad sucesoria de la fiducia aragonesa», *cit.*, p. 18.

⁵⁰ ENCISO SÁNCHEZ, J.M., «Sobre la liquidación del impuesto de sucesiones en las herencias ordenadas mediante la fiducia aragonesa, a raíz de la STS de 30 de enero de 2012». <https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2012-fiducia-aragonesa-jm-enciso.htm> (Consulta: 23/06/2019).

Ante dicha situación, el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la DGA interpuso un recurso extraordinario de alzada para unificar el criterio.

En concreto, se plantean la cuestión de si resulta posible practicar liquidaciones provisionales del ISD al amparo de los arts. 131. 4 y 133. 2 del Real Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre que aprueba el TRCAA.

Según el TEAC, no sería posible aplicar dichos preceptos porque estos estaban amparados en el derogado art. 54.8 RISD, cumpliendo de este modo una función procedimental, no sustantiva, remitiéndose al cumplimiento de las obligaciones derivadas del fallecimiento. Sin embargo, tras desaparecer la vigencia del precepto reglamentario dicha regulación autonómica pierde su contenido, en la medida en que no puede tener un carácter sustantivo al carecer de cobertura legal y exceder de sus competencias (art. 19 y 40 Ley 21/2001, de 27 de diciembre).

Con anterioridad a la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, por la que se modificó los preceptos 133.4 y 132-2 del TRCAA, cabe recordar que el art. 133-2 del TRCAA establecía que «el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento corresponderá, respecto de la parte de herencia no asignada, a quien tuviera la condición legal de heredero». No obstante, dicho precepto fue modificado a raíz de la citada Ley, pasando a establecerse que «deberá presentarse una liquidación a cuenta, respecto de la parte de herencia no asignada, por quien tuviera la condición legal de heredero». Es decir, se sustituyó, en dicho instante, el término de «cumplimiento de obligaciones tributarias» por el de «liquidación a cuenta».

A juicio del TEAC, mientras que el primero de los términos citados presenta un significado sustantivo, con la modificación nos encontramos con un término meramente procedimental. Es decir, en palabras de este órgano, «se ha eliminado la referencia, como fundamento de las liquidaciones, al art. 54.8 del Reglamento del Impuesto y, finalmente, se ha modificado la remisión a la fiducia regulada en la antigua Ley de Sucesiones por la fiducia regulada ahora en el nuevo texto recopilatorio del Código de Derecho Foral Aragonés». Sin embargo, y como acertadamente afirma GARCÍA

GÓMEZ, esa nueva redacción sigue incidiendo directamente sobre el hecho imponible y el devengo⁵¹.

En definitiva, el Tribunal Central confirma el criterio expresado por el TEAR de Aragón, entendiéndose, por tanto, que el precepto autonómico del TRCAA ha perdido la cobertura legal necesaria que permitía su efectiva aplicación, ya que la ley aragonesa no puede decir lo que dice, no siendo por tanto aplicable⁵².

Por lo demás, cabe señalar que, posteriormente, este criterio fue confirmado por la Resolución del TSJ de Aragón, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), en su Sentencia de 6 de abril de 2016 (JUR/2016/239517), quedando con esto cerrada esta cuestión.

2.2. La contestación a la consulta vinculante de la Dirección general de Tributos 397-16 de 1 de febrero de 2016

El 1 de febrero de 2016 la DGT contestó a la Consulta Vinculante que se le había formulado en relación con la tributación de la fiducia aragonesa.

Como breve resumen de los hechos, en el supuesto planteado, fallece la causante con una hija y dos nietas, habiendo otorgado testamento mancomunado junto al consultante, el cual acepta el usufructo viudal y el encargo fiduciario sin ejecutar este último. Ante esta situación, se solicita que se resuelvan las siguientes cuestiones: ¿debe hacerse una liquidación provisional o a cuenta del ISD, que comprenda la totalidad de los bienes de la herencia como si ya se hubieran adjudicado tal y como vienen exigiendo en la práctica los organismos de gestión tributaria de la CA de Aragón o procede tan solo la liquidación de usufructo viudal? y ¿en caso de liquidación provisional, quien sería el sujeto pasivo?

⁵¹ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «A vueltas con la fiscalidad sucesoria de la fiducia aragonesa», *cit.*, p. 19.

⁵² En cambio, el TEAC no llega a pronunciarse, como es lógico, sobre la nueva redacción, que abordaremos en los siguientes apartados, de los arts. 131.4 y 133.2 del Real Decreto Legislativo 1/2005 por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y administrativas de la CCAA de Aragón, ya que en el recurso únicamente se aborda la legislación existente hasta el 1 de enero de 2013.

Para resolver las anteriores preguntas, este órgano viene a analizar el contenido del art. 26. d) y e) LISD, a tenor del cual: «Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e *instituciones sucesorias forales*: d) Siempre que el adquirente tenga la facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda; e) La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo, y se valorará conforme a las reglas anteriores»⁵³.

De dicho precepto se desprende que, en caso de que se le atribuya al fiduciario la facultad de uso y disfrute de los bienes objeto de la masa hereditaria, se girarán liquidaciones a cargo tributando este por el derecho de usufructo que le corresponde.

De igual manera, en el caso de que se le otorgue a este las facultades de disposición, también se girarán liquidaciones a su cargo por el pleno dominio; sin embargo, en este caso, se tratará de liquidaciones provisionales a expensas de que, una vez ejecutada la fiducia y se adjudiquen definitivamente los bienes a sus herederos, se lleven a cabo las devoluciones que procedan. De este modo, se salva que se grave el incremento patrimonial del art. 4.1 LISD, de acuerdo con el cual «Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del art. 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios». Esta opción –a juicio de GARCÍA GÓMEZ- va a ser la más habitual en la práctica atendiendo al art. 453 CDFR, el cual viene a establecer que «El fiduciario podrá disponer a título oneroso de los bienes o derechos hereditarios sujetos a fiducia si el comitente le hubiera autorizado para ello, o para atender el pago de las obligaciones y cargas señaladas en el art. 451, o cuando lo juzgue conveniente para sustituirlos por otros»⁵⁴.

⁵³ La cursiva es mía.

⁵⁴ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «El difícil encaje de la fiducia aragonesa en la normativa fiscal sucesoria (de cómo lo tributario «Reinterpreta» la autonomía de la voluntad», *cit.*, p. 588

Por su parte, POZUELO ANTONI, considera que, dicha solución, provocaba diversos problemas, puesto que, además de ser un criterio más gravoso para los interesados, tiene bases civiles y fiscales escasamente fundadas⁵⁵:

Así, según este último autor, el uso y disfrute de los bienes recae sobre el usufructuario, no sobre el fiduciario, y aunque en la práctica en muchas ocasiones ambos suelen coincidir esto no es justificación para confundir «el título jurídico de sus facultades». Es más, al existir usufructuario el fiduciario no tiene facultad de uso y disfrute, y en el caso de no haber usufructuario, tampoco tendría el fiduciario el derecho de uso y disfrute a no ser que se estableciera una previsión específica; por ello, la conclusión de la Consulta Vinculante comentada, va a ser en muchas ocasiones inaplicable, ya que se van a dar situaciones en las que el fiduciario no tenga este derecho de uso y disfrute sobre los bienes del caudal relicto⁵⁶.

Por su parte, hay que examinar, la consideración del fiduciario como pleno propietario, en el caso de tener esta facultad de disposición sobre los bienes del caudal relicto. Por un lado, al estar esta facultad condicionada al pago de las cargas hereditarias o al principio de subrogación real⁵⁷, en muchas ocasiones se va a hacer tributar a un sujeto que no adquiere un efectivo enriquecimiento; y, a su vez, para entrar a considerarse como pleno propietario al fiduciario y hacerlo tributar como tal, en primer lugar debe de adquirir la condición de usufructuario y, además, poseer la capacidad de disposición de los bienes, siendo el primero de los requisitos –según POZUELO ANTONI- poco común en la práctica⁵⁸.

Por lo tanto, esta solución aportada no soluciona ni mucho menos los problemas que genera la fiducia, ya que, fuera del caso en el que el fiduciario posee el usufructo sobre los bienes y además le es otorgada la facultad de disposición sobre la herencia, no se dice sobre quién recaen las liquidaciones provisionales correspondientes a la nuda propiedad. En este sentido, GARCÍA GÓMEZ, entiende que dicha liquidación se girará a cargo de la herencia pendiente de asignación⁵⁹.

⁵⁵ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

⁵⁶ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

⁵⁷ *Vid.* art. 453 CDFA.

⁵⁸ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

⁵⁹ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «A vueltas con la fiscalidad sucesoria de la fiducia aragonesa», *cit.*, p. 19.

Sea como fuere, la ley que tiene en cuenta la DGT, en su contestación vinculante es la normativa estatal, al ser esta la única normativa acerca de la que puede emitir criterios vinculantes. Dejándose, en el caso planteado, sin analizar o desplazada la normativa autonómica.

A estos efectos, es posible entender que, el citado órgano consideró desplazable la normativa tributaria aragonesa, por considerarla inconstitucional. Ahora bien, y con base en la STC 195/2015, no se debe optar por el desplazamiento e inaplicación de una normativa por considerarla inconstitucional, sino que la solución ante esta circunstancia debería ser plantear un recurso de inconstitucionalidad ante dicha norma, ya que según la STC 187/2012, de 29 de octubre (FJ 8)⁶⁰, «La depuración del ordenamiento legal, vigente la Constitución, corresponde de forma exclusiva al Tribunal Constitucional, que tiene la competencia y la jurisdicción para declarar, con eficacia erga omnes, la inconstitucionalidad de las leyes, tanto más cuanto en un sistema democrático la ley es expresión de la voluntad popular- como se declara en el preámbulo de nuestra Constitución- y es principio básico del sistema democrático y parlamentario hoy vigente en España».

Por todo ello, POZUELO ANTONI, afirma que, desplazar, en este caso la ley aragonesa sin plantear un recurso de inconstitucionalidad va en contra del principio de potestad jurisdiccional⁶¹ y también vulnera los derechos fundamentales del art 24.1 y 2 CE⁶²

En resumen, la contestación a la Consulta Vinculante V 397-16 de 1 de febrero de 2016, aporta una solución consistente en sustituir las liquidaciones provisionales que se giraban a cargo de los posibles beneficiarios por liquidaciones provisionales a cargo del fiduciario con facultad de disposición de los bienes, sin embargo, este criterio, no termina de ajustarse a la figura de la fiducia⁶³.

⁶⁰ Vid, SSTC 73/2000, de 14 de marzo, FJ 4; 104/2000, de 13 de abril, FJ 8; 120/2000, de 10 de mayo, FJ 3; 172/2002, de 9 de octubre, FJ 9 y 66/2011, de 16 de mayo, FJ 6,

⁶¹ Vid. Art. 117.1 CE.

⁶² POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

⁶³ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «El difícil encaje de la fiducia aragonesa en la normativa fiscal sucesoria (de cómo lo tributario “Reinterpreta” la autonomía de la voluntad)», *cit.*, p. 589

V. SITUACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LA FIDUCIA SUCESORIA EN ARAGÓN A RAÍZ DE LA LEY 15/2018, DE 22 DE NOVIEMBRE

Finalizado el examen de la evolución que ha sufrido hasta ahora la tributación de la fiducia aragonesa, en adelante, me centraré en el análisis de la legislación vigente, así como en las previsiones que se hacen acerca de su futuro. Para ello, abordaré la última modificación del TRCAA, operada a través de, la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como, la Resolución de 17 de diciembre de 2018 del Director General de Tributos, por la que se dicta la Instrucción nº 2/2018, sobre la aplicación de la Ley referida.

1. La Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha entrado en vigor el 14 de diciembre de 2018, motivo por el cual es preciso centrarse en su contenido.

Sea como fuere, y antes de esta norma se presentaba el siguiente dilema respecto de estas dos soluciones contrapuestas: por un lado, el criterio estatal en virtud del cual el fiduciario debe tributar en el momento del fallecimiento del causante; y, por otro, la normativa aragonesa que hacía tributar a los descendientes de grado más próximo⁶⁴.

En todo caso, en este conflicto debía optarse por una solución u otra, de forma que la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, introduce una modificación significativa en dicha tributación, con el objetivo de ajustar la normativa fiscal a su regulación civil y conseguir de este modo acercarse a la esencia de la institución⁶⁵.

Más en concreto, se introducen una serie de modificaciones, en primer lugar, para el supuesto de que no se hubiera ejecutado totalmente el encargo fiduciario en el

⁶⁴ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», cit.

⁶⁵ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», cit.

plazo de la presentación de la autoliquidación del ISD, se deberá presentar una declaración informativa por quien tenga la condición de administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación y, en su caso, copia de la escritura pública en la que conste el inventario de bienes previsto en el art. 450 CDFR. Esta declaración deberá presentarse cada año hasta la ejecución completa de la fiducia⁶⁶.

En consecuencia, como afirma POZUELO ANTONI, este apartado funciona a modo de medida cautelar permitiendo el control tributario por «la afectación de tales bienes al pago de las cargas hereditarias y también por la posibilidad de disponer de ellos. Cuanto más prolongada sea la pendencia fiduciaria, que puede ir más allá de los plazos de prescripción tributaria, tantas más posibilidades de cambios cualitativos y cuantitativos en la composición de la herencia yacente, singularmente cuando está sujeta a fiducia y existe también usufructo vital. Y como la esencia del nuevo régimen es tributar conforme a lo verdaderamente adjudicado, la pertinencia de la declaración informativa sobre esos bienes parece evidente»⁶⁷.

Alternativamente, la Ley permite, a opción del administrador del patrimonio hereditario, la posibilidad de presentar una autoliquidación a cargo de la herencia yacente en el plazo de los seis meses siguientes al fallecimiento del causante. En ese caso, deberán practicarse posteriormente liquidaciones complementarias cuando se ejecute totalmente la fiducia, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor de lo que realmente se le defirió⁶⁸.

Por último, además de estas modificaciones en el ámbito tributario, la citada ley de reforma introduce un nuevo apartado en el art. 451 CDFR, en el que se regulan las obligaciones y cargas que se pagarán con cargo al caudal relicto durante el periodo en el que la herencia queda pendiente de asignación. Así, dicha modificación establece que

⁶⁶ AA.VV., «El gobierno de Aragón publica la ley que modifica la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Garrigues comunica*, 2018, p. 3. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-gobierno-de-aragon-publica-la-ley-que-modifica-la-tributacion-de-la-fiducia-aragonesa-en. (Consulta: 04/07/2019)

⁶⁷ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

⁶⁸ AA.VV., «El gobierno de Aragón publica la ley que modifica la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *cit.*, p. 3. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-gobierno-de-aragon-publica-la-ley-que-modifica-la-tributacion-de-la-fiducia-aragonesa-en. (Consulta: 4/07/2019)

también se pagarán con cargo al caudal relicto las garantías otorgadas para el pago del ISD en caso de aplazamiento⁶⁹.

Lo que se busca con este cambio normativo es acercar la tributación de la fiducia a su esencia, haciendo que no se produzca el devengo del impuesto en el momento del fallecimiento del causante, sino con cada ejecución fiduciaria, es decir, en el momento en que los herederos adquieran plenamente tal condición pudiendo ser considerados ya como sujetos pasivos del impuesto. No obstante, esta propuesta presenta varios problemas, pudiendo existir un exceso de regulación por parte de la Comunidad Autónoma⁷⁰.

A estos efectos, cabe señalar que se entra a regular el devengo del impuesto en cada ejecución fiduciaria y, asimismo, se considera como sujeto pasivo a la herencia yacente, siendo que no tiene esas facultades. Así pues, la aplicación de la ley que vengo comentando nos puede llevar a futuras interposiciones de recursos de inconstitucionalidad⁷¹, por ir la misma en contra del art. 149.1. 14º CE⁷².

Por su parte, y siguiendo la opinión de POZUELO ANTONI⁷³, si no cambia el criterio estatal, con la nueva Ley aragonesa podría producirse una cierta conciliación de manera que «el fiduciario tributaría en el momento inicial conforme señala la DGT, pero con cada ejecución fiduciaria, cuando ya se sepa quién es heredero, procedería liquidar a este que, naturalmente, podrá aprovecharse del pago inicial de aquél».

Por tanto, estamos ante una solución similar a la aportada por la anterior normativa, con la diferencia de que la liquidación del fiduciario hace que se presente una mayor complicación a la hora de encajar los beneficios fiscales y que la deuda inicial vaya aumentando progresivamente; además, al producirse las diferentes ejecuciones fiduciarias, deberán llevarse a cabo una serie de obligaciones que, con la

⁶⁹ AA.VV., «El gobierno de Aragón publica la ley que modifica la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *cit.*, p. 4. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-gobierno-de-aragon-publica-la-ley-que-modifica-la-tributacion-de-la-fiducia-aragonesa-en. Consulta: 4/06/2019)

⁷⁰ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

⁷¹ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

⁷² De acuerdo con el cual, «1. El estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 14.ª Hacienda general y Deuda del Estado».

⁷³ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

normativa anterior solo, se debían realizar en el momento final. Es decir, bajo esta concepción, la nueva ley provoca un régimen más desfavorable que la anterior normativa ya que esta última nos servía para evitar en cierto modo la tributación del fiduciario⁷⁴.

2. Resolución de 17 de diciembre de 2018 del director general de tributos, por la que se dicta la instrucción nº 2/2018, sobre la aplicación de la ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el impuesto sobre sucesiones y donaciones

En último lugar, cabe hacer mención a la Resolución de 17 de diciembre de 2018 del Director General de Tributos, por la que se dicta la Instrucción nº 2/2018, sobre la aplicación de la ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En este sentido, y al no establecerse nada en relación con la aplicación de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, respecto de las situaciones acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, la resolución que estoy comentando establece que, estas situaciones, se regirán por las normas de derecho transitorio⁷⁵, es decir, cuando la fecha de fallecimiento y el devengo se hayan producido con anterioridad al 14 de diciembre de 2018, será de aplicación la anterior normativa⁷⁶.

De esta manera, se considera exigible la liquidación a cuenta aun cuando, a 14 de diciembre de 2018, no hubiere vencido el plazo para presentar la autoliquidación. Y, por el contrario, no hay que presentar autoliquidación con cada ejecución parcial, sino

⁷⁴ POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones sobre la fiducia sucesoria», *cit.*

⁷⁵ En concreto, ha de aplicarse el art. Art. 2.3 CC que dice que «Las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario», así como el art. 10 LGT, el cual establece lo siguiente: «1. Las normas tributarias entrarán en vigor los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado; 2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento [...]».

⁷⁶ Art. 133-2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por el Derecho Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón (TR).

únicamente las correspondientes autoliquidaciones complementarias, si el devengo del impuesto se produjo, hasta el 13 de diciembre.

Ahora bien, la declaración informativa prevista no será exigible hasta que se apruebe y publique la Orden del Consejero competente en materia de Hacienda en relación con los tributos cedidos a que se refiere la disposición final segunda del TRCAA⁷⁷, aunque sí resultara preciso presentar el inventario al que hace referencia el art. 450 CDFA.

Por su parte, respecto de la opción de autoliquidación a cargo de la herencia yacente, se estará a la orden del Consejero competente en materia de Hacienda y, hasta que no se apruebe esa orden, se aplicará el contenido del art. 75 RISD, es decir deberán presentar los administradores o fiduciarios -antes del vencimiento del plazo- los documentos que se exigen para practicar la liquidación y, en el caso de no presentar una justa causa, se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante.

Por último, se establece que, a pesar de no haber sido el art. 131-4 del TR formalmente derogado, este debe considerarse inaplicable en la fiducia a no ser que se opte por la opción de autoliquidar a cargo de la herencia yacente, en cuyo caso se aplicará con las adaptaciones correspondientes según el caso concreto.

VI. CONCLUSIONES

Para finalizar el presente TFG, trataré de plasmar mi opinión acerca de los diferentes puntos tratados a lo largo del mismo, con base en las diferentes opiniones de expertos en la materia y las resoluciones aportadas por la administración y nuestros tribunales. Para ello, enumeraré las diferentes conclusiones a las que he llegado tras realizar el estudio de la tributación del ISD en las herencias ordenadas mediante la fiducia sucesoria aragonesa.

Primera. Considero que existe un evidente interés en mantener la esencia de la institución de la fiducia aragonesa que tiene una larga tradición en la Comunidad

⁷⁷ Establece lo siguiente: Se autoriza al Consejero competente en materia de Hacienda para que, mediante Orden, regule las siguientes cuestiones relativas a la gestión de los tributos cedidos: 2.º En relación con el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia, los aspectos formales y procedimentales de la opción regulada en el apartado 5 del art. 133-2 del Texto Refundido.

Autónoma de Aragón. Sin embargo, la única solución que encaja con la realidad civil de la fiducia es, que hasta que no se ejecuta la misma, no existe transmisión y no se produce su delación, es decir, no se acepta ni se repudia la herencia, por lo que, consecuentemente, no se produce el hecho imponible del ISD⁷⁸.

Segunda. Lo anterior, genera un claro conflicto entre la normativa estatal, donde nace la obligación tributaria con el fallecimiento del causante, y la figura aragonesa de la que venimos hablando a lo largo del trabajo, en la cual se crea una situación de dependencia respecto de la herencia yacente, que hace que no sea determinable el sujeto pasivo del ISD. De acuerdo con ello, si se hace tributar a aquellos que aún no han adquirido ningún aumento patrimonial, se está incurriendo en una actuación administrativa de carácter confiscatorio, ya que se está privando a unos sujetos de su renta sin que previamente se haya visto incrementado su patrimonio, lo cual vulnera el precepto 31.1 CE.

Por su parte, si se permite que se liquide el impuesto una vez ejecutada la fiducia, además de dejarse en manos de los contribuyentes el pago del impuesto - pudiéndose demorar este muchos años y dificultándose por tanto su cobro⁷⁹-, se está situando el devengo en un momento diferente del establecido en la LISD. En consecuencia, tal y como está regulado el ISD en la normativa estatal y en atención a los rasgos fundamentales de la fiducia sucesoria aragonesa, no veo solución alguna, que haga que encaje esta última dentro de la primera.

Tercera. Hoy día en la tributación de la fiducia, la normativa tributaria autonómica contraviene a la regulación estatal. Así, es cierto que el ISD es un impuesto cedido en parte a las CCAA, si bien estas no tienen competencias para regular aspectos del devengo y el hecho imponible del impuesto.

⁷⁸ QUERO CHAMORRO, F.B, «La fiscalidad de la fiducia sucesoria aragonesa a la vista de la última jurisprudencia. Comentario de la Consulta vinculante de la dirección general de tributos V0397-16», en *Revista de derecho civil aragonés*, núm. 21-22, 2015-2016, p. 195.

⁷⁹ CASAS VILÁ, J.M., «La fiscalidad de la fiducia aragonesa», en *Actas de los Undécimos Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, Zaragoza, 2001, p 171.

Desde otro punto de vista, a mi juicio, la regulación estatal no puede obviar esta normativa fiscal autonómica. De este modo, si se considera que la misma es inconstitucional, se deberá plantear un recurso de inconstitucionalidad ante el TC.

Cuarta. Ante esta situación, se debería, bajo mi punto de vista, buscar la alternativa más beneficiosa para los contribuyentes, lo cual requiere no hacer tributar al fiduciario. Ahora bien, y en todo caso, es preciso arbitrar una solución que no exceda de las competencias normativas autonómicas y no se aleje de la esencia de la fiducia. Este es un objetivo difícil de alcanzar, por todo lo que he ido exponiendo en este último apartado y a lo largo del TFG.

En conclusión, la tributación de la fiducia sucesoria aragonesa constituye un conflicto todavía no resuelto y no se prevé un futuro pacífico para la institución.

VII. BIBLIOGRAFÍA.

AA.VV, «Fiducia Aragonesa: Régimen jurídico y tributación», en *Curso sobre la fiducia aragonesa*, 2013, p 1-197.

<http://www.arasociados.com/wp-content/uploads/2015/12/Curso-Fiducia-Aragonesa-2013.pdf>. (Consulta 25/06/2019).

CASAS VILÁ, J.M., «La fiscalidad de la fiducia aragonesa», en *Actas de los Undécimos Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, Zaragoza, 2001, p 169-171.

ENCISO SÁNCHEZ, J.M., «Sobre la liquidación del impuesto de sucesiones en las herencias ordenadas mediante la fiducia aragonesa, a raíz de la STS de 30 de enero de 2012». <https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2012-fiducia-aragonesa-jm-enciso.htm> (Consulta: 23/06/2019).

GARCÍA GÓMEZ, A.J., «El difícil encaje de la fiducia aragonesa en la normativa fiscal sucesoria (de cómo lo tributario «Reinterpreta» la autonomía de la voluntad», en *Derecho y autonomía privada: Una visión comparada e interdisciplinar*, José Luis Monereo Pérez et al. (dir.), Comares, Zaragoza, 2016, p. 581 a 590.

GARCÍA GÓMEZ, A.J., «A vueltas con la fiscalidad sucesoria de la fiducia aragonesa», en *Actualidad del derecho en Aragón*, núm. 30, 2016, p. 17 a 19. https://zaguan.unizar.es/record/64302/files/texto_completo.pdf

HERNANZ ALCAIDE, J., «Aspectos Fiscales de la Fiducia Aragonesa», en *Encuentros del foro de derecho aragonés*, Zaragoza, 2004, p. 35-50. http://www.eljusticiadearagon.com/gestor/ficheros/_n004367_Fiscalidad%20de%20las%20Instituciones%20Aragonesas%20de%20Derecho%20Privado.pdf (Consulta: 04/07/2019)

AA.VV, «El gobierno de Aragón publica la ley que modifica la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Garrigues comunica*, 2018.

https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-gobierno-de-aragon-publica-la-ley-que-modifica-la-tributacion-de-la-fiducia-aragonesa-en. (Consulta: 04/07/2019)

POZUELO ANTONI, F.A., «Cuestiones Fiscales sobre la Fiducia sucesoria», en *Conferencia dictada en el Seminario Encuentros sobre Derecho Foral*, 2018.

QUERO CHAMORRO, F.B., «La fiscalidad de la fiducia sucesoria aragonesa a la vista de la última jurisprudencia. Comentario de la Consulta vinculante de la dirección general de tributos V0397-16», en *Revista de derecho civil aragonés*, núm. 21-22, 2015-2016, p. 187-196.
<https://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/35/77/06fiscalidadfiducia.pdf>.
(Consulta 23/06/2019)

VIII. JURISPRUDENCIA Y OTRAS RESOLUCIONES CITADAS.

Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), de 14 de marzo del 2000. RTC 2000/73.

Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), de 13 de abril del 2000. RTC 2000/104.

Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), de 10 de mayo del 2000. RTC 2000/120.

Sentencia del Tribunal Constitucional, de 9 de octubre de 2002. RTC 2002/173.

Sentencia del Tribunal Constitucional, de 16 de mayo de 2011. RTC 2011/66.

Sentencia del Tribunal Constitucional, de 29 de octubre de 2012. RTC 2012/187.

Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Primera), de 21 de septiembre de 2015. RTC 2015/195.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 21 marzo 2004. RJ/2004/2682.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 30 enero 2012. RJ/2012/3248.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 2 abril 2012. RJ/2012/4849.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 411/2003 de 21 abril. JT/2003/1595.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 6 abril de 2016. JUR/2016/239517.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (Sala cuarta Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), de 10 de octubre de 2013. R.G.: 00-1152-2013.

Contestación a consulta vinculante, de la DGT. 397-16 (01-02-2016).

Resolución del Director General de Tributos por la que se dicta la Instrucción Nª 2/2018, sobre la aplicación de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, de 17 diciembre de 2018.