



Trabajo Fin de Grado

Impuesto de Sucesiones en Aragón: fiducia
sucesoria y competencias normativas

Autor/es

Ángela Díaz del Fresno

Director/es

María Luisa Ruiz Baña

Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza.

2014

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS	4
I. INTRODUCCIÓN	6
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO	6
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DEL INTERÉS.....	6
3. METODOLOGÍA	7
II. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	8
1. INTRODUCCIÓN	8
2. OBJETO	8
3. ÁMBITO DE APLICACIÓN	9
4. CARACTERÍSTICAS.....	11
5. HECHO IMPONIBLE	11
5.1 Aspecto material.....	11
5.2 Aspecto espacial	12
5.3 Aspecto temporal.....	12
6. CUOTA TRIBUTARIA	13
III. LA SITUACIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA	13
1. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES CESIONARIAS	13
2. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES CESIONARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	16
3. CONVENIENCIA DE REVISAR LA IMPOSICIÓN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	19
IV. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA	24

1. GENERALIDADES.....	24
2. RECURSO INTERPUESTO POR LA COMISIÓN EUROPEA.....	26
V. LA FIDUCIA SUCESORIA ARAGONESA.....	30
1. GENERALIDADES.....	30
2. CARACTERÍSTICAS.....	34
3. NATURALEZA JURÍDICA.....	35
VI. REGULACIÓN FISCAL DE LA FIDUCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES	37
1. ANTECEDENTES DE LA REGULACIÓN FISCAL DE LA FIDUCIA EN EL IMPUESTO DE SUCESSIONES	39
2. REGULACIÓN ACTUAL DE LA FIDUCIA. CRÍTICA	40
3. CONCLUSIÓN	45
VII. LA NULIDAD DEL APARTADO 8 DEL ARTÍCULO 54 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES Y DONACIONES	46
VIII. INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 131.4 DEL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2005	53
IX. CONCLUSIONES	60
X. BIBLIOGRAFÍA	62

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

Art: Artículo

CA: Comunidad Autónoma

CC: Código Civil

CCAA: Comunidades Autónomas

CDFA: Código de Derecho Foral Aragonés

CE: Comunidad Europea

EEE: Espacio Económico Europeo

FJ: Fundamento Jurídico

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto de Sucesiones y Donaciones

LDCFPV: Ley del Derecho Civil Foral del País Vasco

LISD: Ley impuesto sucesiones y donaciones

LOFCA: Ley Orgánica

LS: Ley de Sucesiones

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

REAF: Régimen de Economistas Asesores Fiscales

RGTO: Reglamento

RISD: Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TEAR: Tribunal Económico Administrativo Regional

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJCE: Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea

TR: Texto refundido

TS: Tribunal Supremo

TSJA: Tribunal Superior de Justicia de Aragón

UE: Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

En el presente trabajo se va analizar el Impuesto de Sucesiones, más en concreto, en su ámbito de aplicación en la Comunidad Autónoma de Aragón. Una figura que se va a tratar con detenimiento es la fiducia sucesoria y sus efectos en el Impuesto de Sucesiones, tanto en el ámbito estatal, como en el ámbito de la CA de Aragón.

También se va a plantear el problema de la situación de la imposición del Impuesto en España, analizando las competencias de las comunidades cesionarias y la conveniencia de revisar dicha atribución de competencias.

Además de analizar su repercusión en España, se analizarán sus efectos en el ámbito de la Unión Europea.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DEL INTERÉS

A la hora de elegir el tema, partí de una rama del Derecho que me parece muy interesante como es el Derecho Tributario y más concretamente el ámbito de las sucesiones, ya que al residir en Aragón soy consciente de las diferencias que hay en dicho impuesto en relación con otras Comunidades Autónomas, al estar rodeados de Comunidades que regulan el Impuesto de manera diferente gozando de ventajas fiscales por ello.

Otra cuestión de actualidad planteada en el trabajo es los efectos del Impuesto en el ámbito de la Unión Europea ya que recientemente, en 2012, la Comisión Europea interpuso un recurso contra el Reino de España considerando que España ha incumplido las obligaciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al introducir diferencias en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones y entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes.

Un tema en el que me he centrado a la hora de realizar el trabajo, es la problemática actual que existe alrededor de la institución de la fiducia sucesoria en el impuesto. Es un tema actual ya que en los últimos años se han producido sentencias a favor y en contra

de su validez legal, de hecho, en este trabajo se han analizado dos sentencias del Tribunal Supremo a su vez contradictorias, una afirmando la validez del artículo del reglamento del Impuesto que regula la fiducia sucesoria y otra anulando dicho artículo. También se ha analizado una resolución del TEAC en relación con de la fiducia sucesoria en el ámbito de aplicación de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Este tema despierta mi interés ya que no me parece justo ni lógico que un supuesto heredero tenga que tributar por el Impuesto de Sucesiones sin haber recibido ningún incremento patrimonial y sin saber siquiera si lo recibirá algún día. Ni que el hecho de residir en una Comunidad Autónoma u otra sea motivo para tener que pagar más por el mismo impuesto.

3. METODOLOGÍA

Para poder explicar con claridad el problema de la fiducia sucesoria en el impuesto, he considerado necesario tratar con antelación el concepto de la institución de la fiducia sucesoria así como su origen y su naturaleza jurídica para así poder comprender con mayor facilidad cual es la problemática.

También se ha realizado una breve introducción sobre la naturaleza del Impuesto para comprender cuál es su hecho imponible, sus características, su ámbito de aplicación...

Una vez examinados dichos conceptos, fiducia sucesoria e Impuesto sobre Sucesiones, me he centrado en el problema de la validez legal de la regulación de la fiducia sucesoria en el Impuesto analizando para ello diversas sentencias del Tribunal Supremo y resoluciones de los Tribunales Económicos Administrativos.

Para poder abordar la conveniencia de revisar la imposición del impuesto en las CCAA he analizado las competencias de las CCAA sobre dicho impuesto. Además he realizado una referencia a los efectos del impuesto en el ámbito de la Unión Europea, en concreto a la problemática planteada por la Comisión Europea interponiendo un recurso contra España debido al trato desigual que conlleva ser residente en España o no a la hora de tributar por el mismo.

II. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, subjetivo, personal y progresivo cuyo objeto de gravamen son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito, *mortis causa*, por las personas físicas.¹

En este trabajo se va a limitar a analizar algunos aspectos del Impuesto sobre Sucesiones.

En lo que se refiere a la legislación estatal, el ISD se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (ley del Impuesto), y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (reglamento del Impuesto).

2. OBJETO

El objeto del Impuesto sobre Sucesiones son los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

La definición del incremento patrimonial la encontramos en el artículo 1 LISD, el cual tiene por objeto someter a tributación los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas físicas. Se ha de tratar por tanto de un incremento de patrimonio, es decir, un aumento patrimonial consistente en cualquier bien o derecho susceptible de apropiación y de contenido económico evaluable.²

Las disminuciones patrimoniales debidas a una sucesión *mortis causa* obviamente en ningún caso constituyen hecho imponible en el ISD y no pueden ser susceptibles de compensación con otros incrementos patrimoniales que constituyan hechos imponibles distintos sujetos al ISD.

¹ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «Impuesto sobre sucesiones y Donaciones», en *Manual de Derecho tributario parte especial*, Martín (dir. et al), e. 10º, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 434.

² GALIANO ESTEVAN, J., *Todo sucesiones*, CISS, S.A., 2011, p.47.

El incremento de patrimonio debe ser a título lucrativo, es decir obtenido de manera gratuita por el sujeto pasivo, sin pago de contraprestación, quedando pues sujeto, en principio, todo negocio jurídico gratuito traslativo.

Ha de haber un negocio a título gratuito: es decir, no basta el simple ánimo de liberalidad, sino que ese ánimo de liberalidad debe materializarse en un acto capaz de producir el incremento patrimonial, por tanto respecto del impuesto sobre sucesiones no se devengara el ISD cuando se designa heredero o legatario en el testamento, sino cuando en virtud del título sucesorio a la muerte del causante, el llamado a la herencia adquiere el derecho a la sucesión.³

3. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El ISD se exigirá en todo el territorio español. No obstante lo anterior, en el País Vasco las distintas diputaciones forales han aprobado su propia normativa, estableciendo amplias exenciones a favor de determinados familiares tanto en materia de adquisiciones hereditarias y seguros como en materia de donaciones. En la Comunidad Foral de Navarra, también con normativa propia distinta de la estatal, se ha hecho uso de un tipo de gravamen del 0,80 % para facilitar las transmisiones lucrativas de familiares directos sin coste fiscal. Para determinar la aplicación de estas normas, habrá que acudir al concierto económico con el País Vasco y al convenio económico con Navarra.

Por lo que respecta al resto de las comunidades autónomas (las llamadas comunidades autónomas de régimen común), el ISD es un impuesto estatal, cuyo rendimiento se cede a las mismas, haciéndose cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación, recaudación, inspección y revisión en vía administrativa. También pueden asumir determinadas competencias normativas. El régimen de cesión se encuentra regulado en la Ley 22/2009.

Así, pueden regular las reducciones de la base imponible la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones de

³ GALIANO ESTEVAN, J., Todo... cit., p.48.

la cuota y aspectos de gestión y liquidación (pueden aprobar, por ejemplo, sus propios modelos de autoliquidación).

Desde el 1 de enero de 2010 el legislador estatal ha hecho coincidir que la normativa aplicable y la recaudación del ISD correspondan a la misma comunidad autónoma.

El ISD por tanto es un tributo cedido a las CCAA, régimen de cesión cuya regulación se halla contenida en la Ley 22/2009, norma que continúa el camino iniciado por las Leyes 14/1996 y 21/2001, remarcando los siguientes aspectos:

- Tiene carácter permanente.
- Se aplica con carácter general a todas las CCAA de régimen común.
- Amplía la capacidad normativa de la CA.
- Mejora técnicamente la coordinación entre la normativa estatal y autonómica.⁴

La cesión comprende no solo al rendimiento que se obtenga y que corresponde a cada CA según los puntos de conexión que establece la Ley 22/2009, sino además la atribución a los órganos legislativos de las CCAA de capacidad normativa y a sus órganos administrativos de competencias de gestión, liquidación, recaudación e inspección.⁵

Las CCAA han ido incrementando su capacidad sobre este impuesto hasta tal punto que las CCAA de régimen común que pueden legislar tienen capacidad normativa y complementan la legislación estatal con sus propias disposiciones. En Aragón tenemos diversas leyes que han modificado la ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

La ultima normativa aragonesa sobre tributos cedidos la encontramos en la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁴ GALIANO ESTEVAN, J., Todo... cit., p.45.

⁵ GALIANO ESTEVAN, J., Todo... cit., p.37.

4. CARACTERÍSTICAS

Como se ha señalado anteriormente, el Impuesto sobre Sucesiones es un impuesto directo, subjetivo, personal y progresivo.

- Directo: en cuanto que el hecho imponible está constituido por los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas físicas, en el momento en que se verifica su adquisición por cualquier título lucrativo.
- Personal: la persona física es un elemento imprescindible para la realización del hecho imponible.
- Subjetivo: en la determinación de la base imponible y la cuota tributaria se tienen en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos como el parentesco, patrimonio preexistente...
- Progresivo: la cuota tributaria se determinara mediante una tarifa con una progresividad entre el 7,65% y el 34 %.⁶

El sujeto pasivo de este impuesto son las personas físicas que adquieran bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio. En las transmisiones *mortis causa*, los sujetos pasivos son los causahabientes aquellos herederos o legatarios.

No están obligadas a declarar las personas jurídicas que adquieran tales bienes o derechos, que tributarán en Impuesto sobre Sociedades.

5. HECHO IMPONIBLE

5.1 Aspecto material

El aspecto material en el hecho imponible son las adquisiciones *mortis causa*. Estas pueden ser a su vez a título sucesorio universal o herederos, a título sucesorio particular o legados, o por cualquier otro título sucesorio.⁷

⁶ GALIANO ESTEVAN, J., Todo... cit., p.46.

⁷ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «Manual de Derecho...», cit., p.434.

5.2 Aspecto espacial

El Impuesto sobre Sucesiones es un impuesto de naturaleza personal y depende en su tributación de la residencia habitual que tenga el contribuyente. Las personas físicas que residan en territorio español tributarán en el impuesto sobre sucesiones con independencia de la situación geográfica en la que se encuentren los bienes.

También resultarán sujetos pasivos por obligación real las personas físicas que no residan en territorio español que adquieran bienes y derechos a título sucesorio situados en España.

Lo importante por tanto es la atribución de una herencia a una CA u otra ya que al estar este impuesto cedido a las CCAA, a éstas, no les es indiferente que un contribuyente tribute en una CA o en otra CA, tampoco les es indiferente a los sujetos pasivos que adquieran una herencia ya que no tributan igual en una CA que en otra.

El punto de conexión que se establece en el ISD es el lugar donde el causante haya tenido su residencia habitual a la fecha del devengo del impuesto y más en concreto la normativa sobre financiación autonómica establece que se tiene en cuenta la permanencia en un territorio el mayor número de días en los últimos 5 años.

A veces ocurre que una persona que lleva residiendo en Madrid toda su vida puede que en los últimos 5 años pueda que los pase en una residencia para ancianos que hay en Zaragoza, en este caso tendría que tributar en la CCAA de Aragón no en la de Madrid.

Es importante por tanto el territorio donde el causante haya pasado los últimos 5 años, con independencia del lugar donde residan los herederos.

5.3 Aspecto temporal

Es necesario determinar en qué momento el derecho sobre sucesiones es exigible. Desde el punto de visto tributario el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente, de acuerdo con las reglas establecidas en el 196 CC. En las adquisiciones de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un

fideicomiso o cualquier otra limitación, el Impuesto se devengara el día en que dichas limitaciones desaparezcan.⁸

6. CUOTA TRIBUTARIA

La base imponible del impuesto estará formada por el importe neto de los bienes y derechos que ha adquirido el causahabiente (heredero o legatario).

Una vez obtenida la base imponible tenemos que determinar la base liquidable que es consecuencia de haber aplicado a la base imponible las reducciones que por parentesco y por edad se establecen por la normativa del Impuesto.

Además de por la edad del adquirente y por el grado de parentesco también existen una serie de reducciones en función de los bienes que se han adquirido.

Para calcular la cuota íntegra tenemos que aplicar el tipo impositivo a la base liquidable.

Por último para obtener la cuota líquida tenemos que calcular el resultado de aplicar a la cuota íntegra, en primer lugar los coeficientes multiplicadores que varían según el grado de parentesco y del patrimonio preexistente en el causahabiente y en segundo lugar la aplicación de deducciones y bonificaciones.

III. LA SITUACIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

La situación en la que se encuentra el impuesto de sucesiones en España es un buen ejemplo para reflexionar sobre la necesidad de revisar los planteamientos actuales.

1. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES CESIONARIAS

La atribución de competencias normativas a las CCAA, en materia de tributos cedidos constituía una de las grandes apuestas del sistema de financiación de 1997, pretendiendo hacer efectivo el principio de corresponsabilidad fiscal, circunstancia esta que se ha

⁸ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «Manual de Derecho...», cit., p.438.

visto sustancialmente potenciada con la nueva Ley tanto en la relación con los impuestos donde se venían ejerciendo como con respecto a los nuevos que son objeto de cesión.

Sin duda esta cuestión centra el debate en torno al sistema de financiación. Si la financiación autonómica supone una tensión constante entre algunos principios constitucionales autonomía financiera y corresponsabilidad por una parte, y, por otra el respeto al principio de igualdad y el de solidaridad entre todos los españoles, los detractores del sistema consideran que estos últimos se ven claramente desprotegidos al permitir a los entes regionales actuar sobre la normativa de los impuestos estatales y producir diferencias fiscales por razón del territorio.

La realidad de las cosas nos demuestra que no es tan fácil encontrar un punto de equilibrio. Por un lado, desde las CCAA la autonomía exige capacidad competencial para decidir y gestionar sobre el marco tributario y con ello no tiene porque vulnerarse el principio de solidaridad a que existen los mecanismos de nivelación para asegurarla. Por otra parte, el Estado tiene que garantizar un nivel mínimo y común en la prestación de los servicios transferidos, es decir garantizar la suficiencia y la igualdad de los ciudadanos.⁹

Esto no quiere decir que esta progresiva cesión de competencias pueda acabar descabezando fiscalmente al Estado Central, por tanto el Estado tiene que seguir contando con los instrumentos financieros necesarios para asegurar el cumplimiento efectivo del deber de contribuir, el cumplimiento de los mandatos constitucionales y asumiendo las directrices de la Hacienda general. Se debería fijar un mínimo estatal de soberanía fiscal que resulte infranqueable.¹⁰

Existe una nueva reforma legislativa operada sobre la Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA) Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, cuyas modificaciones se han concretado en la también recién publicada Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

⁹ GARCÍA GÓMEZ, A.J., «El impuesto sobre sucesiones y donaciones desde la perspectiva autonómica » en *Revista aragonesa de administración pública*, nº. 22, 2003, p.240.

¹⁰ GARCIA-MONCO, A., «El nuevo modelo de financiación autonómica: lecciones de una reforma» en *Nueva Fiscalidad*, nº 6, p.71.

La Ley 21/2001, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla), amplió el alcance de las competencias normativas atribuidas a estos entes territoriales. Dicha norma ha sido sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Las desigualdades que ha provocado la aplicación del régimen jurídico de este tributo han acrecentado los problemas de deslocalización interna o, al menos, de igualdad de trato fiscal en las distintas partes del territorio nacional.¹¹

Como culminación de un largo proceso en el que se ha producido un intenso debate entre el Estado y las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA, en su reunión de 15 de julio de 2009, ha adoptado, a propuesta del Gobierno de la Nación, el Acuerdo 6/2009, de reforma del Sistema de Financiación autonómica y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía cuya puesta en práctica exige llevar a cabo una serie de reformas legales. Esta ley acomete las reformas que no requieren el rango de Ley Orgánica, complementando así la reforma de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA.

El Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA recoge importantes avances en la línea de seguir potenciando la corresponsabilidad y autonomía de las CCAA, de aumentar el peso de los recursos tributarios sobre el total de la financiación de las mismas, de ampliar las competencias normativas, la capacidad legal para modificar el nivel o la distribución de los recursos tributarios y la participación y colaboración en las labores de gestión tributaria.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA, las CCAA regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus estatutos, las siguientes materias:

1. La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos.

¹¹ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición sobre sucesiones y donaciones», en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, 2010, p. 153.

2. El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
3. El ejercicio de las competencias normativas establecidas por la Ley reguladora de la cesión de tributos.
4. El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los tributos del Estado.
5. Las operaciones de crédito concertadas por la comunidad autónoma, sin perjuicio de lo establecido en el artículo decimocuarto de la ley.
6. El régimen jurídico del patrimonio de las CC AA en el marco de la legislación básica del Estado.
7. Los reglamentos generales de sus propios tributos.
8. Las demás funciones o competencias que le atribuyan las leyes.

En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las CCAA observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada comunidad autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

2. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES CESIONARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En nuestro sistema fiscal el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es de titularidad estatal y solo el Estado podría exigirlo o eliminarlo totalmente. Sin embargo, su carácter cedido determina que las Comunidades Autónomas tengan importantes

competencias normativas sobre su regulación, que han derivado en grandes diferencias en el gravamen de este índice de manifestación de la capacidad económica¹²

Este tributo fue cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas, por lo tanto nos encontramos con una gran diversidad de normas en el territorio español.

La mayoría de Comunidades Autónomas han hecho uso de estas amplias competencias normativas.

Estas normas son de contenido heterogéneo (y sometidas a constantes modificaciones y revisiones, lo que en ocasiones puede incluso vulnerar el principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Constitución Española).¹³

La reforma del sistema de financiación autonómica cedió un espacio a las Haciendas autonómicas para que asumieran competencias normativas y aumentar así su corresponsabilidad fiscal. En la práctica existen importantes diferencias de tributación en función de cuál sea la Comunidad Autónoma competente para conocer del impuesto, ya que quedan algunas Comunidades no han llevado al extremo el ejercicio de esas competencias normativas. No debe haber un espacio territorial con semejantes disparidades de carga fiscal. Además, determinadas medidas autonómicas tienen difícil encaje con las libertades comunitarias y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.¹⁴

Los aragoneses nos vemos discriminados frente a más de 30 millones de españoles los cuales no pagan el Impuesto de Sucesiones gracias a las exenciones aprobadas por País Vasco, Navarra (territorios en que es casi total debido a su régimen foral), Cantabria, La Rioja, Baleares, Castilla - León, Comunidad Valenciana, Murcia, Galicia y Madrid, vulnerando de tal forma el art. 14 de la Constitución Española.

«Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social».

¹² HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.145.

¹³ ARTERO FELIPE, J.L., *Estudio de Derecho Comparado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España*, Hispajuris, Zaragoza, 2011, p.4.

¹⁴ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.166.

Aragón se encuentra dentro de las regiones que resultan especialmente gravadas, al contrario que en otras regiones donde sus habitantes o bien están exentos de pago, o disfrutan de generosas reducciones que originan una cuota tributaria casi anecdótica, lo que vulnera el principio constitucional de igualdad.

De hecho, los aragoneses somos los que más pagamos en el Impuesto de Sucesiones ya que tenemos una de las más bajas reducciones autonómicas de toda España¹³.

Aragón por tanto está rodeada por Comunidades Autónomas en las que ya no se tributa por Sucesiones y con amplias reducciones por Donaciones.

Esto ha llevado a la situación de que los grandes patrimonios aragoneses, han trasladado su residencia a regiones como Madrid o Navarra con el fin de encontrar un régimen impositivo menos gravoso.

Según apunta el Artículo 48 Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del Impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. 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, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

3. CONVENIENCIA DE REVISAR LA IMPOSICIÓN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Es necesaria una revisión de los siguientes aspectos a efectos de evitar las disparidades que se traducen en una evidente competencia fiscal y que podrían perjudicar la justicia de los sistemas tributarios nacionales.

Resulta necesario limitar las posibilidades de competencia fiscal y de deslocalización interna para evitar la divergencia en el tratamiento fiscal de las transmisiones *mortis causa*.

Por un lado, se podrían modificar las facultades para establecer reducciones que lleven a la práctica supresión del tributo. Por otro, podría fijarse un mínimo de imposición estatal que deba ser respetado por todas las Comunidades y que evite la eliminación *de facto* del impuesto. Este mínimo común normativo tendría especial relevancia en la transmisión de empresas o participaciones en entidades, donde se aprecian las mayores divergencias entre las Comunidades. Sería conveniente que el Estado estableciera unos límites que determinen con claridad hasta dónde pueden llegar las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas.

La mayoría de Comunidades Autónomas han instaurado el sistema de autoliquidación del impuesto. Sería aconsejable simplificar su declaración para evitar elevados costes formales en el cumplimiento de este tributo debido a la complejidad de su régimen jurídico.¹⁵

La necesidad de reforma del ISD ha cobrado fuerza en España en los últimos años debido a la línea de actuación normativa seguida por varias Comunidades Autónomas.

En la actualidad existen grandes disparidades de carga fiscal en función de la residencia del transmitente, del lugar donde se ubiquen los inmuebles transmitidos e incluso, en determinados casos, en función de la residencia del adquirente (Comunidad Autónoma de Valencia). Tales disparidades se deben principalmente a las siguientes razones:

- a) El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas les confiere unas amplias competencias normativas en el ISD. Así, pueden regular numerosos elementos del este tributo tales como reducciones de la base imponible, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente de heredero y donatario, deducciones, bonificaciones de la cuota, gestión y liquidación (artículos 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, en adelante LOFCA, y 40 de la Ley 21/2001).
- b) Quizás por imitación de lo que sucede en las Comunidades Forales la línea común de actuación ha sido la práctica eliminación del impuesto en diversas Comunidades. En Aragón, Baleares, Madrid, Murcia o Valencia se ha suprimido para las transmisiones *mortis causa* a favor de los hijos menores de 21 años. En otros casos —como Madrid, Cantabria o Valencia— también se ha llegado a erradicar el gravamen sobre este tipo de transmisiones cuando se realizan en favor de cónyuges y descendientes. La Comunidad de Madrid ha sido pionera en esta línea de actuación. Con la aprobación de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas estableció para los residentes en ese territorio una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, manteniéndose el 1% a meros efectos de control. Su ejemplo ha sido seguido en los casos citados.
- c) En la actualidad quedan algunas Comunidades que no han llevado a esos extremos las facultades conferidas sobre este impuesto cedido. Así, Andalucía ha establecido mejoras limitadas respecto a la normativa estatal centradas fundamentalmente en el

¹⁵ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.167.

hecho imponible de las adquisiciones *mortis causa*. Por su parte, Cataluña tampoco ha ejercido su potestad normativa para introducir beneficios importantes en el impuesto. La medida más relevante respecto a la legislación estatal es la deducción a la cuota del 80% en las donaciones de dinero a descendientes, para la adquisición de la vivienda habitual. Sin embargo, si tenemos en cuenta el precio de los inmuebles el límite cuantitativo de la medida (120.000 euros, como máximo) condiciona su relevancia práctica. Extremadura también establece cambios poco representativos respecto al régimen común, con algunas variaciones en las reducciones por grupos de parentesco.¹⁶

La consecuencia es la diferencia de tratamiento tributario de las sucesiones y donaciones en el territorio español, ya que por aplicación del punto de conexión en las transmisiones *mortis causa* la Comunidad Autónoma competente será la de la residencia habitual del causante.¹⁷

La actual normativa aragonesa ha originado algunos casos de fraude de ley ante la clara injusticia y discriminación frente al resto de los españoles. No cabe duda que produce mayor quebranto para las arcas de las Haciendas de esas regiones que algunos de sus habitantes se vean en la tesitura de establecer sus negocios en otras Comunidades Autónomas, o residir en las mismas, para evitar que se les aplique una normativa que consideran especialmente gravosa, lo que empobrece su tierra no sólo en lo económico sino también en lo personal. Aún, en el peor de los casos, se ha llegado a recurrir directamente al fraude de ley.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones puede condicionar la natural libertad de testar, debido al régimen de aplicación de las reducciones fiscales.

Madrid fue la primera comunidad autónoma en incorporar bonificaciones de la cuota que llegan a un 99%, lo que convierte al ISD en un impuesto prácticamente residual y sin coste alguno.

En los últimos años han sido muchos los patrimonios aragoneses o catalanes que han cambiado su residencia a Navarra o Madrid.¹⁸

¹⁶ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.153.

¹⁷ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.155.

¹⁸ ARTERO FELIPE, J.L., Estudio de Derecho... cit., p.6.

No podemos seguir permitiendo que en Aragón a la pérdida del padre o la madre se una la desaparición de una parte de su patrimonio.

Los aragoneses no comprenden la razón de semejante agravio comparativo (pues ahí entendemos que radica la vulneración del principio de igualdad ante la ley), y por qué si una persona fallece (v.g. en Navarra, La Rioja, Madrid, País Vasco, etc...) sus herederos no tendrán que pagar sino una pequeña cantidad o gozarán de una total exención, mientras que en Aragón (por el mismo impuesto y en circunstancias idénticas de parentesco, capital heredado o donado, etc...), puede verse abocado a contribuir a Hacienda con varios miles de euros, hasta el punto que expresan la percepción, de que antes es pagar que heredar.¹⁹

Tampoco resulta un argumento aceptable ni convincente que quien percibe una herencia tiene la obligación de repercutir a la sociedad, por medio de la liquidación de este tributo, aquello que ha percibido a título gratuito (no olvidemos que el causante ya ha pagado a lo largo de su vida por IRPF, Patrimonio, plusvalía (en caso de venta de inmuebles, acciones, etc...), Sociedades (si era titular de una empresa) y un largo etc ... Por tanto, el instituido heredero debería tener derecho a recibir el caudal íntegro, sin la minoración que representa el ISD, que castiga el patrimonio de una persona también después de muerta.

Este impuesto puede vulnerar los principios de igualdad, progresividad, capacidad económica y no confiscatoriedad (proclamados en el art. 31 Constitución Española y arts. 3.1 y 3.2 de la Ley General Tributaria), sobre todo cuando los herederos pertenecen a los Grupos III (colaterales) y IV (extraños).

Hoy en día, inmersos ya en el siglo XXI, el concepto de familia ha cambiado, y el de posibles herederos también. Cada vez son más las personas que, debido a sus circunstancias personales y/o familiares, desean nombrar heredero —en todo o en parte del patrimonio— a un hermano, sobrino, tío, primo, etc... (al no tener descendientes ni ascendientes), o bien a una persona con la que no tienen ningún grado de parentesco (cuidador, enfermera, tutor, amigos, vecinos, etc...), pero que, sin embargo, les han acompañado en la enfermedad o en sus últimos años.

¹⁹ ARTERO FELIPE, J.L., Estudio de Derecho... cit., p.5.

En estos casos, la reducción por parentesco, o bien es muy pequeña (Grupo III) o directamente no existe (Grupo IV), a lo que hay que añadir la aplicación de un coeficiente multiplicador, que se convierte en sancionador (del 1,5882 como mínimo), que redonda en que estas transmisiones resulten particularmente gravadas. De hecho el ISD es el único impuesto en el que se sigue teniendo en cuenta el parentesco para tributar, discriminando al sujeto pasivo por esta razón. (un hijo único que recibe 150.000 euros no pagará nada debido a la reducción autonómica; por el contrario, si quien hereda es un hermano, por el mismo caudal, liquidará por algo más de 30.000 euros, un 20%). La desigualdad que supone el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Aragón y en otras Comunidades Autónomas ya fue denunciada por el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) en su Informe sobre Fiscalidad Autonómica, afirmando que el ISD «tiene una tarifa excesivamente elevada dentro de los parámetros internacionales que no anima el cumplimiento fiscal», lo que conduce a las conductas fraudulentas que ya hemos apuntado.

Esta Asociación también destacó las profundas desigualdades territoriales que desembocan en conflictividad y en inseguridad jurídica²⁰

Dice nuestra Constitución en su artículo 31 que «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

La combinación del principio de igualdad con la obligación de contribuir de acuerdo con nuestra capacidad económica tiene dos vertientes: una que establece que dos personas con la misma capacidad económica deben contribuir lo mismo (igualdad horizontal), y otra que dice que dos personas con distinta capacidad económica deben contribuir distinto (igualdad vertical). En caso de distinta capacidad económica será el principio de progresividad el que nos dirá que debe contribuir más quién mayor capacidad económica tenga.

Sin embargo, estas conclusiones no se dan fielmente en nuestro sistema tributario. Estas situaciones de desigualdad derivan de la forma en que se ha cedido el ISD a las CCAA y del ejercicio por éstas de sus capacidades normativas respecto de dicho impuesto.

²⁰ ARTERO FELIPE, J.L., Estudio de Derecho... cit., p.7.

IV. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

1. GENERALIDADES

En los últimos años se ha venido discutiendo acerca del mantenimiento de un tributo que grave las transmisiones lucrativas *mortis causa e inter vivos* (Impuesto sobre sucesiones y donaciones) en el marco de la Unión Europea ya que no se aprecia una línea común de actuación respecto a esta figura impositiva.²¹

Este impuesto no existe en algunos Estados miembros de la Unión Europea y en el caso de España como hemos explicado no es exigido de igual manera en todas las Comunidades Autónomas.

Por ello, y ante la existencia de una evidente tensión entre armonización y competencia fiscal resulta necesario someter a reflexión la conveniencia del mantenimiento de esta modalidad de tributación.²²

Hay países donde se mantienen estos tributos y otros en los que se han ido reduciendo o suprimiendo en los últimos años, como acabamos de decir. No obstante, se puede afirmar que en nuestro caso está generalizado el gravamen sobre las sucesiones y donaciones. Se ha de señalar que en la Unión Europea existe en la mayoría de los veintisiete Estados miembros.

En la actualidad, no tienen establecido dicho impuesto países como Bulgaria, Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Letonia, Lituania, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal y Rumanía.²³

Es inevitable abordar la compatibilidad del ingente número de medidas fiscales introducidas por las Comunidades Autónomas en el ISD con lo dispuesto en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea; en particular, a la luz de la libertad de

²¹ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.145.

²² HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.146.

²³ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.152.

establecimiento (artículo 43) y de la libre circulación de capitales (artículos 56 y 58) tomando en consideración la jurisprudencia sentada por el TJCE.²⁴

Por tanto en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea pervive un tributo de esta naturaleza, aunque se ha de reconocer que serían oportunas normas ordenadoras para un cierto grado de armonización de estos tributos y para que los Estados adopten decisiones que reduzcan en este ámbito las fuertes disparidades que actualmente se registran, impropias de un espacio común, y faciliten al máximo la coordinación y colaboración administrativas interestatales.²⁵

Como argumentos a favor de la conservación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones podríamos señalar los siguientes:

- a) En primer lugar, se puede afirmar que se somete a imposición una capacidad económica real. Al igual que se grava el salario que un contribuyente obtiene con su trabajo y, en este caso, parece que no se plantea ningún tipo de discusión, ¿por qué no se va a gravar la renta obtenida a través de una donación que, ni siquiera es fruto del trabajo del contribuyente? La adquisición gratuita de bienes y derechos debe ser considerada como una manifestación de riqueza.
- b) La supresión de un tributo de estas características podría perjudicar la justicia del sistema tributario que, en nuestro caso, reclama el artículo 31 de la Constitución española. Se ha incrementado la importancia de los impuestos indirectos frente a la imposición personal sobre la renta. Si a ello añadimos la eliminación de los tributos patrimoniales se podría perjudicar la progresividad del sistema que quedaría limitada al ámbito del Impuesto sobre la Renta. Conviene recordar que en España la progresividad más perfecta es predicable actualmente del ISD, ya que para determinar la carga tributaria se atiende a la situación patrimonial del adquirente, al grado de parentesco y al importe de la adquisición lucrativa.
- c) Su posible eliminación debería dar lugar a una reforma en el Impuesto sobre Sociedades o, de lo contrario, la neutralidad del sistema se vería perjudicada. Las adquisiciones gratuitas de las personas físicas no se someterían a imposición frente al

²⁴ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.155.

²⁵ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.164.

gravamen en el Impuesto sobre Sociedades de este tipo de adquisiciones cuando una persona jurídica fuera la beneficiaria.

d) En nuestro ordenamiento tributario la eliminación del ISD supondría una pérdida de ingresos para las Comunidades Autónomas. Habría que adoptar medidas de compensación presupuestarias y se daría un paso atrás en la corresponsabilidad fiscal de estos entes territoriales.²⁶

2. RECURSO INTERPUESTO POR LA COMISIÓN EUROPEA

Recientemente, el 7 de marzo de 2012, la Comisión Europea ha interpuesto un recurso contra el Reino de España (Comisión Europea / Reino de España, asunto C-127/12). La Comisión considera que ya que tanto el Estado como las comunidades autónomas regulan los impuestos sobre sucesiones y donaciones en España, el Derecho de las comunidades autónomas concede a los residentes una serie de ventajas fiscales que, en la práctica, les permite pagar menos impuestos que los no residentes.

La Comisión Europea pide que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

Como motivos y principales alegaciones cabe destacar:

1. En España, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cuya regulación básica se encuentra en la Ley 29/87 de 18 de diciembre de 1987, así como en el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. La gestión y el rendimiento del impuesto han sido cedidos a las Comunidades Autónomas, si bien la normativa estatal será aplicable en los casos que la misma determina, principalmente

²⁶ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición...», cit., p.165.

en los casos en los que no hay punto de conexión personal o real con una Comunidad Autónoma.

2. En todas las Comunidades autónomas que han ejercido su competencia normativa sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la carga fiscal soportada por el contribuyente es considerablemente menor a la impuesta por la legislación estatal, lo cual provoca diferencia en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

3. La referida normativa nacional infringe los artículos 21 y 63 TFUE y los artículos 28 y 40 del EEE.

La Comisión ya había pedido oficialmente a España el 5 de mayo de 2010 (IP/10/513) y luego el 17 de febrero de 2011 que tomara medidas para garantizar el cumplimiento de las normas de la UE en materia de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, pero al no modificar España su legislación al respecto la CE decidió llevarla al TJUE.

Bruselas exponía que la legislación estatal, no la autonómica, aunque sean impuestos mayormente cedidos, es la única aplicable en el caso de que el testador sea residente en el extranjero o en los casos de donaciones de bienes situados en el extranjero, así como en los casos en que las Comunidades Autónomas carecen de competencias legislativas o no las han ejercido; así como en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

Según los datos de los que dispone la Comisión Europea, tal y como exponía la comunicación de 2010, todas las Comunidades Autónomas de territorio común han hecho uso de esa facultad normativa, con el resultado práctico de que la carga fiscal soportada por el contribuyente es considerablemente más baja que en la legislación estatal. Además, en la mayoría de los casos de aplicación de la legislación de las Comunidades Autónomas del País Vasco o Navarra también tiene lugar una menor carga impositiva para el contribuyente respecto a la legislación estatal.

El ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias legislativas en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones da lugar a diferencias en la carga fiscal soportada por los contribuyentes.

La aplicación de la normativa de las Comunidades Autónomas da lugar a una carga fiscal sustancialmente menor para el contribuyente. Esto puede ser visto como una consecuencia natural de la descentralización fiscal en este ámbito. Sin embargo, al llevar a cabo esta descentralización fiscal, se debe tener cuidado para evitar una discriminación, no deseada. La Comisión considera que la aplicación de la legislación estatal sólo en ciertos casos, como es a los no residentes, constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales en el marco del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En un pleito similar resuelto por el Tribunal de Luxemburgo el octubre de 2013, procedente de una cuestión prejudicial, la sede falló contra Alemania en ese caso por discriminar en la libre circulación de personas y capitales con su impuesto de sucesiones (asunto C 181/12).

El representante de la Comisión Europea destacó las siguientes cuestiones:

- Hizo mucho hincapié en que son los artículos 32 y 48 de la Ley estatal 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, los que infringen el Derecho de la UE porque, exclusivamente en relación con los residentes en España, ceden el Impuesto Sucesiones y Donaciones a las Comunidades Autónomas (art. 32) y dan poder normativo a éstas (art. 48) para introducir ventajas fiscales que se aplicarán sólo en función de la residencia del que fallece o del donatario, o del lugar de situación de los bienes.
- Remarcó que eso es contrario a los artículos 21 (libre circulación de personas) y 63 (libre circulación de capitales) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y los correlativos artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), porque las Comunidades Autónomas han ejercido su potestad reduciendo de manera significativa el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicables a los residentes, permitiéndoles pagar menos que los no residentes, y que esa discriminación determina decisiones tan importantes como dónde residir y en qué bienes invertir.
- El representante de la CE reconoció las grandes diferencias de tributación entre las diferentes Comunidades Autónomas e hizo referencia al Auto del Tribunal Supremo español de mayo de 2013 que considera inconstitucional la ley valenciana reguladora

del Impuesto Sucesiones y Donaciones por discriminar a residentes de otras Comunidades, estando esa cuestión pendiente de resolver por el Tribunal Constitucional.

El representante de España destaco las siguientes cuestiones:

- Destacó que las Comunidades Autónomas tienen competencia para modificar reducciones por parentesco, tarifa, bonificaciones, etc., indicando que existen en España unos 187 beneficios fiscales autonómicos.
- Afirmó que la demanda de la CE se basa en la presunción de que la competencia normativa que se concede a las CCAA por la Ley 22/2009 se ejercerá de forma discriminatoria, que las CCAA pueden bajar el impuesto pero que también lo pueden subir, y que lo que se tendrá que juzgar es el resultado concreto del ejercicio de esa competencia y no la propia Ley 22/2009.

Los contribuyentes no residentes tributan únicamente por los bienes situados en España, que las Comunidades Autónomas pueden bajar el impuesto pero que también pueden subirlo modificando la tarifa, y que lo importante es el resultado concreto del ejercicio de sus competencias por parte de las CCAA.

El problema es que en España tenemos 17 Comunidades Autónomas y que cada una ha legislado y discriminado de forma diferente, en mayor o menor medida, de forma que los jueces pueden terminar no viendo clara esa discriminación dada la gran complejidad de nuestro sistema de financiación autonómica y prefieran no entrar a cuestionar dicho sistema condenando a España.

España es el país tributariamente más descentralizado de la OCDE.²⁷

²⁷ <http://www.lexdionario.es/noticias/228027/el-tribunal-de-justicia-de-la-ue-a-punto-de-tirar-por-tierra-el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones>
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1278_en.htm?locale=en
<http://blog.consultingdms.com/2014/01/vista-para-sentencia-demanda-comision-europea-contra-espana-por-discriminar-con-impuesto-sucesiones-residentes Resultado incierto>

V. LA FIDUCIA SUCESORIA ARAGONESA

1. GENERALIDADES

La fiducia sucesoria es una institución sucesoria aragonesa a través de la cual se permite al causante ordenar su sucesión mediante un tercero. Es un negocio jurídico unilateral, aunque en su otorgamiento participen otras personas.

Es una institución de origen y desarrollo consuetudinario cuyo último fundamento se encuentra en el reconocimiento de la libertad civil y en el principio de *standum est chartae*.²⁸

La institución de la fiducia sucesoria podría considerarse como una de las figuras jurídicas más características del derecho sucesorio aragonés, es una figura basada en el encargo que el testador hace a un tercero para que de un destino a los bienes hereditarios. Por tanto un elemento clave de esta figura es la confianza que deposita el testador en una persona.

Es la institución sucesoria aragonesa más frecuente de las que necesitan un pacto expreso para su efectividad

La razón de la vigencia de la fiducia en la sociedad actual, reside en que la versatilidad de su uso, la hace válida para resolver necesidades sentidas tanto por la actual población residente en medios rurales, como por la población residente en medios urbanos. Tradicionalmente la fiducia se pactaba en capítulos matrimoniales prenupciales, su principal finalidad era y es, la de evitar la sucesión intestada, y la de mantener en una sola propiedad el patrimonio agrícola familiar, eligiendo al descendiente más capacitado, o al que se ha mantenido en la casa. Hoy este planteamiento sigue siendo válido en muchas zonas del Alto Aragón.²⁹

Cuando en Aragón se habla de fiducia sucesoria, se entiende que se trata de una institución por la cual una persona con vecindad civil aragonesa, a la que se denomina

²⁸ PARRA LUCÁN, M.A., «La fiducia sucesoria», en *Manual de Derecho civil aragonés*, Delgado (dir.), e. IV, El justicia de Aragón, Zaragoza, 2012, p.589.

²⁹ ORIA ALMUDÍ, J., «El tratamiento de la fiducia sucesoria aragonesa en el impuesto de sucesiones», en *Actas del Foro de Derecho Aragonés*, t.II, nº1, 1996, p.74.

comitente, puede nombrar a una o varias personas, denominadas fiduciarios, para que se encarguen de ordenar su sucesión *mortis causa*. Por tanto estamos ante una delegación de la facultad de disponer por causa de muerte.

La fiducia sucesoria es una de las figuras más importantes del Derecho por causa de muerte aragonés, tanto por su extraordinaria utilización práctica como por las peculiaridades que presentan respecto de cualquier otra institución más o menos similar existente en otros Derechos.

Se regula en la ley de sucesiones por causa de muerte de 1999 que introdujo una regulación completa de la institución (Art 124 a 148), incorporada ahora en el CDFA (arts. 439 a 463).

No puede dejar de reconocerse que son muchos los problemas jurídicos que plantea la fiducia, sobre todo derivados de la existencia de un patrimonio hereditario que durante un tiempo carece de titular.

El causante (llamado comitente) puede nombrar en su testamento o en escritura pública a una o varias personas (los fiduciarios) para que, después de su muerte, ordenen su sucesión.

El nombramiento del fiduciario es el primer acto de ordenación de la sucesión del causante. La delación de la herencia no tendrá lugar, sin embargo, hasta el momento de ejecución de la fiducia por el fiduciario o hasta su extinción (art 448.1 CDFA).³⁰

La delación, entonces, tiene lugar de una manera compleja, mediante dos actos sucesivos: el nombramiento de fiduciario por el causante y, posteriormente, tras la muerte de éste, la ejecución de la fiducia por el fiduciario. La voluntad del causante que designa fiduciarios, en testamento o escritura pública, siendo válida y eficaz, no basta para deferir la herencia. De este modo, la voluntad del fiduciario integra, completa la del causante, precisamente al cumplir el encargo que éste le hizo.³¹

En cuanto a los elementos personales que intervienen en esta institución jurídica cabe destacar:

³⁰ PARRA LUCÁN, M.A., «La fiducia... », cit., p.595.

³¹ PARRA LUCÁN, M.A., «La fiducia... », cit., p.588.

- El comitente (art 439 CDFA) es quien nombra al fiduciario. El comitente tiene que tener vecindad civil aragonesa y capacidad para testar. En cuanto al fiduciario, la fiducia puede ser individual o colectiva. Por tanto, ha de ser mayor de 14 años y no carecer de capacidad natural.

La fiducia es individual, cuando el causante nombra un fiduciario para que actúe individualmente, o a varios fiduciarios para que actúen sucesivamente, es decir, por si el primer llamado no puede o no quiere aceptar el cargo. Es colectiva, cuando el causante nombra a varios fiduciarios para actuar conjuntamente.

Si se nombra a varios fiduciarios sin decir si actuarán sucesiva o conjuntamente, se entiende que actuarán conjuntamente, o sea, de forma colectiva.

- Los fiduciarios (art 440 CDFA) deben ser mayores de edad y tener plena capacidad de obrar, en el momento del fallecimiento. Pueden ser designados siendo menores de edad por tanto. Además, se puede nombrar fiduciario a cualquier persona, sea o no cónyuge o pariente.

En este caso por tanto se aplica las reglas generales de capacidad para que los actos sean válidos, es decir, en el momento del fallecimiento como indica el precepto.

En el art 444.1 CDFA se regula el plazo para el ejercicio de la fiducia, así como regla general el fiduciario deberá cumplir su encargo en el plazo que expresamente le haya señalado el comitente.

Si no existiera señalamiento expreso, la fiducia deberá ejecutarse dentro del plazo de tres años, pero si el único fiduciario es el cónyuge del comitente, su nombramiento se entenderá hecho de por vida.

Dichos plazos se computaran desde el fallecimiento del causante. Si al fallecimiento del causante existen legitimarios de grado preferente menores de edad, el plazo de ejecución de la fiducia no finalizará hasta que transcurran tres años desde que alcancen la mayoría de edad todos ellos. Cabe la posibilidad de conceder una prorroga o reducción del plazo regulada en los arts. 446 y 447 CDFA.

A través de los artículos 3 LS y 318 CDFA se observa que mediante la fiducia aragonesa se consagra la amplia libertad que tiene el testador para ordenar el destino de sus bienes («El causante goza de la más amplia libertad para ordenar su sucesión por

pacto, por testamento individual o mancomunado, *o por medio de uno o más fiduciarios*, sin más límites que el respeto a la legítima y los generales del principio *standum est chartae* »).

Esta posibilidad de los aragoneses, no contradice el carácter personalísimo del testamento y el pacto sucesorio (arts. 379 y 407 CDFA), porque en la fiducia, el causante no encomienda, no encarga al fiduciario, que otorgue un testamento o un pacto en su representación. Lo que hace el causante es ordenar al fiduciario que tras su muerte, ordene su sucesión.³² No es personalísimo ordenar tu sucesión, puedes nombrar a un fiduciario que lo haga.

Esto se permite para evitar la apertura de la sucesión legal. Siempre hay que respetar la legítima, aunque en Aragón la legítima la puedes dejar a uno solo.

Las funciones del fiduciario consistirán en ordenar la sucesión del comitente, dicho comitente al designar fiduciario tiene la posibilidad de establecer instrucciones sobre cómo se deben administrar los bienes es decir, sobre cómo debe de ejecutarse la fiducia. Esas instrucciones serán vinculantes para el fiduciario y deberán respetar las facultades de administración que puedan corresponder al cónyuge viudo

Se tendrá que acudir subsidiariamente al CDFA para determinar cómo debe ejecutarse la fiducia en el caso de que solo queden descendientes del comitente o en el caso de la sucesión de la casa.

Sin instrucciones, el fiduciario tiene la misma libertad que el causante para ordenar su sucesión, es decir, podrá instituir heredero/s, atribuir legados, ordenar sustituciones, evitar la preterición de un legitimario a quien el causante no ha mencionado en su testamento o pacto... etc. Lo único que no puede hacer es ordenar la colación de liberalidades, ya que esta facultad en derecho aragonés, solo corresponde al causante.

Junto a la ejecución de la fiducia, y entre tanto no la ejecute, el fiduciario, va a tener además una serie de facultades de administración, disposición, y representación, del patrimonio del causante. Facultades en las que tendrá que respetar las instrucciones del causante, y en su defecto las reglas legales del código sobre administración y representación.

³² PARRA LUCÁN, M.A., «La fiducia... », cit., p.587.

La fiducia existe como ya hemos señalado anteriormente porque es un cargo de confianza, por eso antes solo cabía en favor del cónyuge o de determinados parientes, pero ahora hay plena libertad para nombrar fiduciario. La fiducia en derecho aragonés ha tenido diferentes funciones:

1. Subyace el deseo o voluntad de elegir con más acierto entre los posibles herederos al heredero, desde que se retrasa su elección.
2. Evitar la apertura de la sucesión legal.
3. Cuando el fiduciario es el cónyuge, refuerza su propia posición frente a los llamados a la herencia. No solo tendrá el derecho de viudedad, si no que elegirá al sucesor o sucesores.

2. CARACTERÍSTICAS

Como características propias del encargo de fiduciario podemos destacar las siguientes:

- Estar basado en la confianza que el instituyente tiene y deposita en el fiduciario.
- Ser personalísimo, si bien el instituyente puede establecer sustitutos o permitir al fiduciario la delegación de todas o algunas de sus facultades.
- Ser un cargo voluntario, que puede ser repudiado o sencillamente no ejercido.
- Ser un cargo de carácter gratuito si bien el fiduciario o fiduciarios tendrán derecho a resarcirse de los gastos necesarios para el diligente cumplimiento de su función con fundamento en la acción de enriquecimiento injusto.³³
- Es un cargo subsidiario de la voluntad del causante, quien conserva su facultad de disposición *mortis causa*, de forma que si posteriormente dispone de sus bienes por testamento o pacto habrá que estar a su voluntad. En este caso, la función del fiduciario, quedará limitada a los bienes de los que no disponga el causante.

A diferencia del Código civil, todos los Derechos territoriales admiten figuras semejantes, no idénticas, a la fiducia aragonesa: la compilación del Derecho Civil Foral

³³ ZUBIRI SALINAS, F., «De la fiducia sucesoria, (art. 110 a 118)» en *Comentarios a la Compilación del Derecho civil de Aragón*, Lacruz (dir), vol. 3, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1988.

de Navarra, los fiduciarios comisarios (leyes 281 a 288) y el fideicomiso de elección (ley 236); el Código de sucesiones de Cataluña, la institución de heredero por fiduciario (doctrinalmente: heredero distributario, arts. 148 y 149) y la cláusula de confianza o fideicomiso de elección (art. 201); la Compilación de Baleares, la fiducia sucesoria (arts. 71 y 73) y la cláusula de confianza (art. 77) para Ibiza y Formentera, el heredero distribuidor para Mallorca y Menorca (arts. 18 a 24), y la donación universal de bienes, para Mallorca (arts. 13 y 65); la LDCFPV, el testamento por comisario (arts. 32 a 48) y la Ley de Derecho civil de Galicia, el "testamento por comisario" (arts. 141 a 143, aunque en realidad su contenido coincide con lo dispuesto en el art. 831 Cc.).³⁴

3. NATURALEZA JURÍDICA

Lo primero que debemos afirmar es que en el caso de las fidencias testamentarias ha habido un acto jurídico *mortis causa* del causante (en testamento o pacto), mediante el cual éste pretende ordenar su sucesión. Es un acto válido y perfecto pero que no produce los efectos propios de un testamento, pues en lugar de determinar herederos y legatarios, lo que hace es dejar al arbitrio de un fiduciario la elección de éstos, con las limitaciones que la ley y el propio causante establecen. Así el testamento será un negocio que necesita un elemento integrativo para la producción de su efecto propio, el nombramiento de herederos y legatarios.

Al nombrar fiduciario se otorga a éste una facultad de disposición *mortis causa* en patrimonio ajeno, el del causante. Esto es lo que Roca Sastre llamará «titularidad de disposición limitada a poder efectuar una designación de heredero entre personas determinadas».³⁵

La doctrina discute la naturaleza jurídica de la fiducia sucesoria. Debe excluirse, en primer lugar, que se trate propiamente de un supuesto de representación, porque el fiduciario no puede gestionar con terceros ningún interés de quien ya ha fallecido.

³⁴ PARRA LUCÁN, M.A., «La fiducia... », cit., p.588.

³⁵ ALEGRE ALONSO,G., «Naturaleza jurídica de la fiducia sucesoria », en *Actas del Foro de Derecho Aragonés*, t.IV, nº1 y 2, 1998, p.73 y 74.

Tampoco puede calificarse de mandato, porque éste se extinguiría a la muerte del mandante (cfr. art. 1732 Cc.).³⁶

Parece discutible que pueda calificarse de negocio *per relationem*.

Se entiende por negocio jurídico *per relationem*: «negocio perfecto e incompleto, en el que la determinación de su contenido o de algunos de sus elementos esenciales se realiza mediante la remisión a elementos extraños». Esta construcción aplicada al fenómeno sucesorio hace que la disposición *mortis causa per relationem* se entienda como aquella en la cual el causante no expresa completamente su voluntad sucesoria, sino que hace reenvío o remisión para la determinación del contenido a una fuente distinta, como puede ser, en el caso de la fiducia testamentaria, la declaración de un tercero.

Es por tanto el negocio jurídico por el que el causante remite la ordenación de su sucesión al arbitrio del fiduciario, arbitrio que ha de ser ejercitado de buena fe de acuerdo a los criterios determinados por el causante, y por ello revisable judicialmente³⁷.

Este tercero será, como denomina Zubiri Salinas, un «arbitrador en negocio ajeno».³⁸

Este arbitrador será aquel que tiene posibilidad jurídica de determinar al heredero o legatario, de entre un grupo o género de personas nombradas por el testador, pudiendo también determinar el objeto de un legado. Será este arbitrador, facultado por la *relatio*, el que elegirá a herederos y legatarios en su propio nombre, pues no actúa como representante del causante. Tiene una posición jurídica autónoma que le confiere la facultad de ordenar la sucesión del causante³⁹.

No obstante, algunos autores sostienen que, cuando el fiduciario no tiene limitadas sus facultades de elección, hemos de entender que ostenta un poder testatorio, encontrándonos un negocio *per relationem* cuando el fiduciario ha de elegir entre un género o grupo determinado por el causante.⁴⁰

³⁶ PARRA LUCÁN, M.A., «La fiducia...», cit., p.587.

³⁷ ALEGRE ALONSO, G., «Naturaleza jurídica...» cit., p.82 y 83.

³⁸ ZUBIRRI SALINAS, F., «De la fiducia...», cit., p.370.

³⁹ DIEZ PICASO, L., *El arbitrio de un tercero en los negocios jurídicos*, Barcelona, 1957, p.46.

⁴⁰ ALEGRE ALONSO, G., «Naturaleza jurídica...» cit., p.83.

En este sentido podemos citar la sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 7 de febrero de 1989 la cual afirmaba que el fiduciario está limitado por la voluntad del causante, lo que en el caso enjuiciado llevó al Tribunal a declarar la nulidad de la institución de heredero, porque se había autorizado al fiduciario para distribuir los bienes del fallecido entre los hijos en atención a sus necesidades y merecimientos, lo que en opinión del Tribunal impedía toda exclusión.

En realidad, como advierte LACRUZ, el nombramiento de fiduciario no es, «un negocio incompleto o imperfecto, sino, más exactamente, uno que no basta para la producción de su efecto propio –señalar la dirección del fenómeno sucesorio– y necesita de un elemento integrativo». Esto explica que no haya delación de la herencia, esto es, ofrecimiento a favor de quien resulte beneficiario, con la posibilidad inmediata de aceptar, hasta que el fiduciario ejecute la fiducia (art. 133.1 LS.).⁴¹

VI. REGULACIÓN FISCAL DE LA FIDUCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

La fiducia es un mandato o poder por el cual una persona concede a otra de su confianza, normalmente un cónyuge a otro, para que cuando fallezca, ordene libremente su sucesión hereditaria, designando heredero o herederos, distribuyendo la legítima, etc. Todo aragonés, tiene la posibilidad de designar a otra persona para que en el futuro tome decisiones por él, en lugar de decidir personalmente será el destino de sus bienes para después de su muerte.

La fiducia sucesoria aragonesa, es una figura íntimamente ligada al derecho sucesorio aragonés desde su aparición en el derecho consuetudinario y escrito a partir del siglo XI.

Una de las consecuencias de la fiducia aragonesa consiste en que desde que fallece el causante hasta que el fiduciario ejecuta la fiducia hay un tiempo que puede ser más o menos largo en el que la herencia carece de titular. Los bienes de la herencia, ya no pertenecen a su antiguo propietario y tampoco han sido designados por el fiduciario los herederos o legatarios que hayan de adquirirlos. Hay una herencia pero no hay herederos porque habrán de ser designados en su momento por el fiduciario. Nos encontramos ante una herencia pendiente de asignación.

⁴¹ PARRA LUCÁN, M.A., «La fiducia... », cit., p.588.

En buena lógica mientras la herencia estuviera pendiente de asignación no debería liquidarse el impuesto sobre sucesiones.

Analizando la fiducia aragonesa en el impuesto sobre sucesiones cabe preguntarse por qué deben de tributar fiscalmente personas (legitimarios o eventuales herederos) que aún no son herederos y que puede que nunca lo sean, y si lo fueran no se sabe de cuánto.

También cabe preguntarse por qué tienen la obligación de tributar en dicho impuesto personas que aunque hayan sido nombradas herederas por el propio causante en testamento, ó por el Juez o Notario mediante Auto o Declaración de Herederos, en el caso de sucesión abintestato, no pueden disponer del pleno dominio de los bienes por estar éstos sujetos a un usufructo que ostenta el cónyuge viudo usufructuario.⁴²

¿Por qué los hijos o descendientes, según la Ley Tributaria, deben de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones correspondiente, sin saber si la herencia será para ellos o sólo para alguno o algunos de sus hermanos, o para ninguno de ellos incluso, por haber dispuesto de ella el cónyuge viudo sobreviviente, en el caso de dinero existente en Depósitos a la vista o cuentas corrientes y Depósitos a plazo fijo de titularidad del causante, que se encuentren depositado en Bancos y Cajas de Ahorro?⁴³

El punto principal de la cuestión es la esencia de la fiducia sucesoria. Se ha de destacar que lleva un milenio de vigencia y ha demostrado su utilidad práctica y una buena versatilidad siendo hoy día utilizada no sólo por los propietarios de predios agrícolas sino también en las ciudades por la población urbana. Y esto une dos virtudes, la libertad del causante para legar y la confianza en el fiduciario o comisario para intervenir en el reparto de la herencia.

El problema que plantea la fiducia sucesoria aragonesa respecto a la normativa fiscal deviene de tres características de dicha figura: la fiducia nace en el momento de la muerte del causante; pendencia del patrimonio relichto hasta la ejecución y extinción de la misma, bien sea por ejecución, o bien sea por otras causas que puedan darse.⁴⁴

⁴² ESCOLÁN REMARTÍNEZ, A. «Planteamiento de la problemática actual de la fiducia sucesoria aragonesa», en *Saberes Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*, v. 11, 2013, p. 15.

⁴³ ESCOLÁN REMARTÍNEZ, A. «Planteamiento de la problemática...» cit., p. 16.

⁴⁴ ESCOLÁN REMARTÍNEZ, A. «Planteamiento de la problemática...» cit., p. 19.

1. ANTECEDENTES DE LA REGULACIÓN FISCAL DE LA FIDUCIA EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES

El Texto Refundido de los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1.018/1.967, de 6 de Abril, regulaba en el punto 9 de su artículo 35 la liquidación de la fiducia en los siguientes términos:

«En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se practique a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girará con carácter provisional por igual a todos los herederos cuando no hubiere disposición en contrario. Al formalizarse la institución por el comisario, se girarán las liquidaciones complementarias si hubiese lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fuesen de cuantía menor que las satisfechas provisoriamente, no habrá derecho a devolución alguna».

Por tanto en el Artículo antiguo nos encontramos con dos momentos diferenciados, uno antes y otro después de formalizarse la institución, es decir, uno antes y otro después de ejercitar las facultades fiduciarias.

En un primer momento, se giraba una liquidación a cargo del cónyuge viudo, no como fiduciario, sino como usufructuario legal universal, y ésta liquidación en nada se diferenciaba de la que se debía practicar al viudo usufructuario sin facultades fiduciarias. En cuanto al resto del caudal, se giraba una liquidación provisional por partes iguales a todos los herederos. El cumplimiento exacto de ésta norma era imposible, pues los posibles beneficiarios de la fiducia (hijos y descendientes) son los que existan en el momento del ejercicio de la fiducia, no en el momento del nacimiento de la misma, por lo que podría resultar ser heredero un hijo póstumo del cónyuge premuerto o un nieto nacido años después. En la práctica, la liquidación provisional, se practicaba por partes iguales a los hijos del causante, o a los descendientes sin persona interpuesta.⁴⁵

⁴⁵ ORIA ALMUDÍ, J., «El tratamiento de la fiducia sucesoria aragonesa en el impuesto de sucesiones», en *Actas del Foro de Derecho Aragonés*, t.II, nº1, 1996, p.76.

En un segundo momento, el del ejercicio de las facultades fiduciarias, se practicaban liquidaciones complementarias si uno o varios de los beneficiados, recibían más de su parte indivisa correspondiente. Si recibían lo mismo, no había lugar a nuevas liquidaciones, y si recibían menos o nada, no podían pedir la devolución de lo satisfecho. Dejando de lado la imposibilidad de pedir la devolución, norma reiteradamente criticada por los civilistas aragoneses, el artículo no preveía los casos de ejercicios parciales, ni si el valor de los bienes recibidos se computaba el del tiempo del fallecimiento o el del momento de recibir los bienes por el ejercicio de la fiducia.⁴⁶

Los hijos no beneficiados, no sólo nada reciben por herencia, sino que además no se les devuelve el importe del impuesto inicialmente satisfecho.

2. REGULACIÓN ACTUAL DE LA FIDUCIA. CRÍTICA

La Ley 29/1.987 de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones supone un cambio radical en la concepción y en la forma de aplicar el impuesto, ya que introduce unos mínimos exentos en las adquisiciones *mortis causa*, y establece un sistema de tarifa única con coeficientes según el parentesco, y el patrimonio preexistente.

La reforma más importante para la fiducia sucesoria, ha sido la de cambiar el concepto mismo de hecho imponible sujeto al Impuesto. En la legislación anterior el hecho imponible era la adquisición por herencia o legado de bienes, derechos o acciones (art. 18) mientras que en la nueva el impuesto grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas (art. 1).

Por lo tanto, en la nueva ley, el hecho imponible es obtener un incremento patrimonial gratuito, no como en la ley anterior el mero hecho de heredar.

El cambio del hecho imponible en la nueva ley, tiene su lógica en la regulación del momento del devengo del Impuesto. Así, el artículo 24 de la Ley, establece la norma general de que en lo adquirido por causa de muerte, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante.

⁴⁶ ORIA ALMUDÍ, J., «El tratamiento de la fiducia...» cit., p.77.

«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».

Si el impuesto grava el incremento patrimonial obtenido, no se puede gravar a quien no ha recibido incremento alguno y por tanto no se produce el hecho imponible sujeto a impuesto hasta que no se reciba el incremento patrimonial.

Pero ahora, con la modificación del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al ser éste el incremento patrimonial obtenido a título lucrativo por personas físicas, el principio adquiere un significado especial, pues ya no se trata como antes de casos excepcionales sujetos a condición suspensiva, sino que regula y recoge lo que debe ser ahora la norma general, por tanto no hay gravamen sobre un desplazamiento patrimonial ni oneroso ni lucrativo, hasta que el desplazamiento no se realice efectivamente.⁴⁷

En relación con la regulación de la fiducia aragonesa, que es lo que estamos analizando, parece que con la nueva regulación y concepto de hecho imponible, la conclusión lógica sería que “los posibles” beneficiarios de la fiducia no deberían tributar por el Impuesto sobre Sucesiones hasta que no obtengan realmente un incremento patrimonial a título gratuito, y hasta que no sepan la cuantía exacta de dicho incremento. Por tanto hasta que el cónyuge sobreviviente no ejercite la fiducia, los posibles beneficiarios no reciben nada, pues el fiduciario tiene facultades para ordenar la sucesión del premuerto, y hasta que eso suceda, nada han incorporado a su patrimonio⁴⁸.

Fue el Reglamento aprobado por Real Decreto 1.629/1.991 de 8 de Noviembre, el que contempla la figura de la fiducia aragonesa. Concretamente en el artículo 54.8.

El art. 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones dice que, en el caso de la fiducia aragonesa, cuando fallezca el causante se practicarán liquidaciones provisionales con cargo a todos los herederos y por partes iguales. Una vez que se ejecute la fiducia, se practicarán las liquidaciones definitivas y se realizarán los ajustes correspondientes, de forma que se girarán liquidaciones complementarias si hubiere lugar. Ahora bien, si

⁴⁷ ORIA ALMUDÍ, J., «El tratamiento de la fiducia...» cit., p.78

⁴⁸ ORIA ALMUDÍ, J., «El tratamiento de la fiducia...» cit., p.79.

las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente.

Los especialistas en derecho foral aragonés, siempre criticaron la redacción de dicho artículo basándose en dos motivos: desconocimiento de la figura e inconstitucionalidad del mismo. El hecho es que al no ser atribuida la herencia y no poder disponer de ella, ni siquiera conocer cuál será la distribución de la misma, no existe de hecho motivo para su tributación y, consecuentemente, aparece un agravio.⁴⁹

Desde entonces se han producido una serie de disposiciones normativas (Ley 1/1999, de 24 de Febrero, artículo 133.124/25) o Sentencias de Tribunales Superiores en uno otro sentido.

Puede observarse que el texto del nuevo Reglamento ha eliminado el texto del Texto Refundido de 1.967, aunque solo se aparta para introducir las variables del patrimonio preexistente y del parentesco; y para permitir que el que satisfizo en el primer momento mayor importe de impuesto que el que definitivamente le corresponde, pueda pedir la devolución.

El Impuesto sobre Sucesiones como ya hemos indicado grava el desplazamiento patrimonial obtenido por una persona física a título gratuito, y resulta evidente que, hasta que el cónyuge viudo no ejercita la fiducia y designa herederos, los posibles beneficiarios de la fiducia no reciben ningún bien, y, por tanto, no reciben ningún incremento en su patrimonio.

El criterio adoptado por el Reglamento resulta especialmente injusto si tenemos en cuenta que en nuestro derecho foral, la legítima de los descendientes es formal, es decir, que los beneficiarios de la fiducia no sólo no han recibido de momento nada sino que es posible que no reciban nunca un incremento patrimonial gratuito de la herencia de su ascendiente fallecido. Sólo en el caso de que sólo exista un único legitimario, sería más o menos lógico que se le hiciera tributar por Impuesto de Sucesiones aun en el momento en que la fiducia esté sin ejercitar, ya que es seguro que él o sus descendientes recibirán el incremento patrimonial en algún momento.⁵⁰

⁴⁹ ESCOLÁN REMARTÍNEZ, A. «Planteamiento de la problemática...» cit., p. 20.

⁵⁰ ORIA ALMUDÍ, J., «El tratamiento de la fiducia...» cit., p.80.

La cuestión por tanto es distinta cuando hay más de un legitimario, ya que el cónyuge fiduciario puede designar legítimas formales de tal modo que alguno o algunos de los legitimarios no reciban incrementos patrimoniales.

En el caso de herencia aragonesa sujeta a fiducia sucesoria aragonesa sí que podrán reclamar la devolución, los legitimarios o eventuales herederos, de lo pagado en concepto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones por una herencia no recibida.

El derecho que tiene el sujeto obligado al pago del impuesto para reclamar la devolución del Impuesto de Sucesiones prescribe a los cuatro años y seis meses a contar desde el momento del fallecimiento del sujeto al que se pretende heredar, teniendo en cuenta que en muchas ocasiones en las herencias aragonesas sujetas a fiducia sucesoria aragonesa el cónyuge viudo usufructuario fiduciario, o bien reparte la herencia habiendo transcurrido más de 4 años y medio desde el fallecimiento del causante titular de los bienes, o bien este cónyuge viudo sobreviviente fallece sin haber hecho uso de la facultad fiduciaria y habiendo dispuesto del dinero existente en Bancos y Cajas de Ahorro, con lo que nos podremos encontrar con que la acción de reclamación que tenía en este caso el legitimario o eventual heredero para solicitar la devolución del Impuesto de Sucesiones que en su día abonaron por una herencia no recibida estuviera prescrita⁵¹.

Todo ello conlleva a una situación de confusión, en mayor medida, cuando en este momento las CCAA haciendo uso de las competencias normativas han decidido no exigirlo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en algunos casos. Así pues Aragón está rodeada de Comunidades Autónomas en las que ya no se ingresa por el Impuesto sobre Sucesiones, lo que provoca una diferencia y agravios comparativos entre ciudadanos de una u otra Comunidad Autónoma.

En cualquier caso, la fiducia sucesoria aragonesa colisiona con las leyes fiscales del conjunto de la nación y es necesario encontrar una fórmula jurídica que permita coaligar las dos legislaciones, la española, y la aragonesa, sin que se produzcan distorsiones que causen evidentes perjuicios a los legitimarios o eventuales herederos y dejen no solo de privarles de la herencia, sino además, de gravarles con unos impuestos que no les corresponden, ya que el legitimario o eventual heredero tiene la obligación de tributar en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por una herencia que no solo

⁵¹ ESCOLÁN REMARTÍNEZ, A. «Planteamiento de la problemática...» cit., p. 17.

no ha recibido, sino que, además, no sabe si algún día llegará a recibirla, y en el caso de que reciba algo, no saben de cuanto, y sin embargo el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, le obliga a tributar como si ya hubiera recibido la herencia, contraviniendo el principio general de la ley tributaria referido este a que no se tributa mientras no haya hecho imponible y exista incremento patrimonial, por tanto en este sentido no hay ni hecho imponible ni incremento patrimonial y sin embargo el referido artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no busca responder a una justicia tributaria, sino a un marcado *ánimus recaudandi*, contraviniendo leyes de mayor rango como es la propia Constitución Española.⁵²

Cuando la adquisición hereditaria de algún heredero o legatario esté sujeta a término, no se le hará tributar por Impuesto de Sucesiones hasta que se cumpla el término establecido (arts. 24 de la Ley y 47 del Rgto, ya citados). Sin embargo, en éste caso, el heredero o legatario sabe seguro que va a recibir un incremento patrimonial gratuito y sabe también cuándo va a obtenerlo. Los beneficiarios de la fiducia ni saben si van a recibir algo por la herencia, ni saben cuánto ni saben cuando, y sin embargo, tributan por Impuesto sobre Sucesiones.

Otro caso sería el contemplado en el Art. 54.4 del Reglamento para el caso de sustitución fideicomisaria de residuo, en la que el fiduciario puede disponer de los bienes. Establece que el fideicomisario satisfará el impuesto al entrar en posesión de los bienes. Como el fiduciario puede disponer de los bienes, es lógico que al fideicomisario no se le haga tributar hasta que realmente reciba los bienes, y sólo en el caso de que los reciba. El cónyuge fiduciario no tiene la facultad de disponer de los bienes, pero sí tiene la de distribuirlos entre los hijos y descendientes, por lo que, la posición del cónyuge fiduciario no es igual a la del fiduciario en la sustitución de residuo, y por eso deben tributar de manera diferente; pero estamos analizando la posición de los beneficiarios de la fiducia, que resulta plenamente equiparable a la del fideicomisario en la sustitución de residuo, pues no cabe duda de que tan incierto es para aquéllos si van o no a recibir bienes de la herencia, como lo es para éste, y, sin embargo, su tratamiento en el impuesto de Sucesiones es, desgraciadamente, muy diferente.⁵³

⁵² ESCOLÁN REMARTÍNEZ, A. «Planteamiento de la problemática...» cit., p. 21.

⁵³ ORIA ALMUDÍ, J., «El tratamiento de la fiducia...» cit., p.81.

3. CONCLUSIÓN

A la conclusión que se puede llegar es que el redactor del Reglamento del Impuesto de Sucesiones, con absoluto desconocimiento del significado de la fiducia, se limitó a copiar la regulación anterior sin reparar en que el nuevo concepto del hecho imponible que grava el impuesto, definido por la Ley, hacía incompatible el tratamiento fiscal de la fiducia en el T.R. del 67, con lo dispuesto en la propia Ley que trata de complementar.

¿Quién va a pagar el impuesto si todavía no se sabe ni quiénes son los herederos ni qué cantidad van a recibir de la herencia? Ni hay hecho imponible ni hay sujeto pasivo del impuesto. Lo correcto debería ser que la Administración tributaria esperase al momento en el que el fiduciario ejecutase la fiducia designando herederos y distribuyendo los bienes para entonces sí, liquidar el impuesto a los herederos que han adquirido bienes y derechos y en proporción a su cuota.

El resultado es que el tratamiento recibido por los beneficiarios de la fiducia como sujetos pasivos del Impuesto de Sucesiones, es injusto por sí mismo y es discriminatorio en relación al tratamiento recibido por otros sujetos pasivos en circunstancias muy similares a dichos beneficiarios. Es necesario añadir la consideración de la mucha influencia que tiene el tratamiento fiscal de las instituciones en su utilización práctica, de forma que a mayor coste fiscal, mayor riesgo de que las tradicionales instituciones forales, que forma parte de nuestra propia identidad, pudieran caer en desuso.

Por tanto, es lógico que las instituciones aragonesas deban reformar este artículo del reglamento de Sucesiones proponiendo un texto alternativo, con la clara finalidad no de buscar un trato fiscal favorable para nuestra fiducia, sino para adecuar su tratamiento a los principios dimanados de la propia Ley del Impuesto, y para evitar la continuidad de la actual situación. Es decir para tratar de corregir una situación incorrecta y discriminatoria.⁵³

Esta norma reglamentaria está en abierta contradicción con la Ley aragonesa de sucesiones y, en cualquier caso, la cuestión habrá de abordarse en el futuro Proyecto de Ley que el Gobierno de Aragón debe presentar ante las Cortes de Aragón, proyecto de ley en el que se deberán regular las particularidades fiscales de la sucesión *mortis causa* en Aragón.

VII. LA NULIDAD DEL APARTADO 8 DEL ARTÍCULO 54 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El art. 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones establece que, en el caso de la fiducia aragonesa, cuando fallezca el causante se practicarán liquidaciones provisionales con cargo a todos los herederos y por partes iguales. Una vez que se ejecute la fiducia, se practicarán las liquidaciones definitivas y se realizarán los ajustes correspondientes, de forma que se girarán liquidaciones complementarias si hubiere lugar. Ahora bien, si las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente.

El problema principal de este artículo es su dudosa cobertura legal ya que en este caso el legitimario o eventual heredero tiene la obligación de tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por una herencia que no ha recibido todavía y que además no sabe si algún día llegará a recibirla, y en el caso de que la reciba, no sabe qué cantidad recibirá, y aun con todo el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, obliga a tributar al eventual heredero como si ya hubiera recibido la herencia, infringiendo el principio capacidad económica, según el cual la obligación tributaria no existe mientras no haya hecho imponible y exista incremento patrimonial, sin que en este caso se pueda considerar que se ha realizado el hecho imponible ni ha habido incremento patrimonial.

Varios tribunales se han pronunciado al respecto de la validez del apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Vamos a analizar dos sentencias del Tribunal Supremo que se contradicen, una apoyando la validez de dicho artículo y otra posterior declarándolo nulo.

La sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004 desestimó la cuestión de ilegalidad, pero la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 sí que anuló el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al apreciar infracción del principio de jerarquía normativa.

La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004, desestimó la cuestión de ilegalidad 15/03, planteada por la Sección 2^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

Los argumentos a favor de la cuestión de ilegalidad del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que planteó el Tribunal Superior de Justicia de Aragón se basaban en que era contrario a Derecho por los siguientes motivos:

El primero de ellos, por hacer referencia a "herederos" cuando los mismos no existen propiamente hasta el momento en que la fiducia se ejercita; por introducir normas reglamentarias sin la debida cobertura legal, contradiciendo los artículos 1, 3 y 5 de la Ley 29/1987; por vulnerar el artículo 24.3 de dicha Ley y discriminar a la fiducia aragonesa respecto de otras figuras forales análogas, al desconocer la naturaleza, el contenido y los efectos de la fiducia sucesoria, incorporando sin amparo legal una regulación huérfana de justificación desde la perspectiva de la seguridad jurídica o desde la de la lucha contra el fraude.

En el auto suscitando la cuestión de ilegalidad, dictado el 13 de junio de 2003, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón añadió que la Ley aragonesa 1/1999 pone de manifiesto aún más la ilegalidad del artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991, pues señala que la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción.

Y que la regulación autonómica, permitiendo que se pague el tributo con el patrimonio hereditario, no resuelve el problema esencial de la regulación fiscal contenida en el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto, pues hace tributar a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión, ello con vulneración, además de los preceptos ya citados en la sentencia, del artículo 31 de la Constitución y del 10.a) de la Ley General Tributaria de 1963.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en su sentencia de 31 de marzo de 2004, desestimó la cuestión de ilegalidad ya que consideraba que dicho artículo no era contrario a derecho por las razones que plasma en el fundamento jurídico tercero, que pueden sintetizarse del siguiente modo:

El artículo 24.3 de la Ley 29/1987 no es aplicable a la fiducia aragonesa, ya que la fiducia sucesoria no constituye una condición, un término, un fideicomiso o una limitación accesoria semejante, porque en la fiducia no hay un llamamiento real inicial de los beneficiarios, por tanto no puede entenderse que se trate de una adquisición subordinada a condición, término, fideicomiso o limitación accesoria.

Para el alto tribunal, el problema esencial consiste en determinar cuál es el momento en el que debe exigirse el tributo. Frente a la tesis romanista, en la que no existe transmisión hasta la aceptación de la herencia, las normas fiscales aplicables al caso optan por el criterio germánico de que tal evento acaece por el mero hecho del fallecimiento del causante, tal y como se refleja en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987. Por tanto, la regulación de la fiducia en el artículo 54.8 del Reglamento, aunque es cierto que plantea problemas, no deja de guardar plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal, que, con la muerte del causante, presume la adquisición hereditaria y exige el tributo, aunque no se realice realmente tal adquisición, y que atribuye la condición de sujetos pasivos a los llamados a la herencia, con abstracción de su posible rectificación posterior.

La tesis de la Sala de instancia, retrasó el devengo al momento de la ejecución de la fiducia, pero el Tribunal Supremo considera que esto plantearía problemas de prescripción del tributo por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública e incluso se podrían producir graves fraudes fiscales.

Por el contrario, el Tribunal Supremo considera que el artículo 54.8 no genera situaciones injustas, pues la inicial liquidación provisional resulta corregida por una posterior adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose de tal modo la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (hacerlo al tiempo del fallecimiento).

Y además del hecho de poder corregir la liquidación provisional inicial con una posterior complementaria en la cual se devolvería en su caso el dinero ingresado de más, el artículo 1.º, Apartados 1 y 7, de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000, al regular la fiducia aragonesa, permite que el pago de las liquidaciones provisionales que procedan se haga con cargo al caudal relicto, previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, de quien sea su usufructuario.

En cuanto al problema de que el artículo 54.8 del Reglamento llame herederos a quienes no lo son no desvirtúa su legalidad, pues considerándose producido el hecho imponible y surgida la obligación tributaria por imperativo del artículo 24.1 de la Ley 29/1987 desde el fallecimiento del causante, es el Reglamento el que debe determinar quién es el obligado tributario, por lo que la atribución de dicha condición a quienes en sentido

amplio son herederos por aparecer designados en el testamento mancomunado es una solución razonable y además conforme a derecho.

Por último el Tribunal Supremo se pronuncia argumentando que el mencionado precepto reglamentario no contradice los artículos 1 y 3 de la referida Ley ya que si civilmente la aceptación de la herencia se retrotrae a la fecha del fallecimiento, resulta lógico que en la fiducia aragonesa el tributo se devengue con el fallecimiento del causante ya que lo contrario podría implicar que el cumplimiento de una obligación tributaria, nacida con la muerte de uno de los testadores mancomunados, se devengase según el interés y la elección del fiduciario y/o de los herederos.

Por el contrario, el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de enero de 2012, cambia de criterio y en este caso sí que lo considera contrario a Derecho y por tanto anula el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al apreciar infracción del principio de jerarquía normativa, concluyendo que "de lo anterior se deduce que no existen en la normativa reguladora del Impuesto sucesorio reglas que permitan la determinación de los elementos constitutivos de la obligación tributaria de acuerdo con la naturaleza jurídica de la fiducia sucesoria".

La Sentencia de 30 de enero de 2012 del TS, por tanto, estima el recurso de casación promovido por una contribuyente frente a la Sentencia de 17 de octubre de 2008 dictada por el TSJA que desestimó el recurso contencioso administrativo instado por la misma frente a la resolución del TEAC de 25 de octubre 2006, en relación con las liquidaciones tributarias derivadas de una fiducia sucesoria, rectificando su anterior criterio y marcando un hito en la polémica existente en cuanto al tratamiento fiscal de la fiducia.

La recurrente había otorgado con su marido testamento abierto mancomundado en el año 2002 nombrándose mutuamente fiduciarios-comisarios y designando herederos a sus seis sobrinos carnales, habiendo fallecido el marido al año siguiente de su otorgamiento.

En ese momento, la cónyuge supérstite presentó escrito manifestando su condición de fiduciaria y declarando que mientras no se hiciera efectiva la fiducia no existe delación sucesoria, y por tanto, no nace la obligación de pago del tributo. Por su parte, la Administración tributaria, al amparo del apartado 8 del art. 54 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (RISD), practica seis liquidaciones provisionales

por la cuota teórica que le correspondía a cada uno de los seis sobrinos del causante, que es el acto originario que se impugna.

El apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto fue declarado nulo por el Tribunal Supremo, en virtud de las siguientes consideraciones:

Según la naturaleza de la fiducia sucesoria hasta que el fiduciario no ejercita sus facultades se ignora quién o quiénes entre el círculo de personas designado por el causante y en qué cantidad van a heredar, momento en el que se entiende producida la delación de la herencia (artículo 133.1) y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación yacente (apartado 2 del mismo precepto).

La misma disciplina mantiene hoy el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas, aprobado con el nombre de "Código del Derecho Foral de Aragón", mediante Decreto legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón (Boletín Oficial de Aragón de 29 de marzo).

Sobre esta institución del derecho foral aragonés se proyecta el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, autorizando, sin perjuicio de la liquidación que se gire al cónyuge supérstite, a practicar tantas liquidaciones provisionales como personas designadas en el testamento en cuanto posibles herederos, mediante el expediente de dividir entre todos ellos y en partes iguales la masa hereditaria. Una vez ejecutada la fiducia se practican las liquidaciones complementarias pertinentes, dando lugar a las correspondientes devoluciones, si a ello hubiere lugar.

Por tanto se permite liquidar, si bien con carácter provisional, el impuesto sobre sucesiones a personas de las que se ignora, de momento, si van a llegar a heredar, con lo que, de entrada, ya se atisba una cierta contradicción con el sistema de la Ley 29/1987, que sitúa el devengo del impuesto en el momento del fallecimiento del causante (artículo 24.1), pero, obviamente, respecto de quienes se sabe que son los sujetos pasivos, esto es, los causahabientes (artículo 5.a), aun cuando todavía no hayan recibido el caudal relicto. Por ello, el apartado 3 del artículo 24 de la propia Ley difiere la adquisición de los bienes y, por tanto, el devengo del impuesto, al momento en que desaparezca la condición, el término, el fideicomiso o cualquier otra limitación que pendiere sobre la institución hereditaria.

En el caso de la fiducia sucesoria el artículo 54.8 del Reglamento como ya hemos adelantado, autoriza a liquidar un impuesto sobre sucesiones sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo. Desconoce así los artículos 1, 3 y 5 de la Ley en cuanto gravan los incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por lo causahabientes en la sucesión *mortis causa*. Y, de este modo, al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

En la sentencia 27/1981, de 20 de julio, el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (FJ. 4º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal adquisición de riqueza, ya que en este caso se habla de una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.

La Ley 29/1987 sigue la pauta del derecho germánico consistente en considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar tal evento en otro momento distinto, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75 , es el del óbito del transmitente, pero entonces no tuvimos suficientemente en consideración que en el caso de la fiducia aragonesa, a diferencia de lo supuestos de herederos desconocidos a que alude el precepto citado en segundo lugar, no hay aún institución hereditaria y, por consiguiente, no existe sujeto pasivo. Parece evidente que para que se produzca el hecho imponible y el tributo se devengue tiene que mediar una transmisión hereditaria, que no puede suceder mientras no se designe uno o varios herederos. Por ello, la propia Ley (artículo 24.3) retrasa el devengo cuando esa institución y la consiguiente adquisición de bienes esté sometida a plazo, condición, fideicomiso u otra limitación análoga al momento en que el obstáculo desaparezca y la institución hereditaria adquiera carta de naturaleza.

En cuanto a los problemas de prescripción y el riesgo grave de fraudes de los que hablan anteriores sentencias como la sentencia de Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004,

antes analizada, no pueden prevalecer sobre la realidad irrebatible de que, mientras el fiduciario no ejecute el encargo, no hay institución hereditaria.

La propia sentencia de 31 de marzo de 2004 no dejó de reconocer que el artículo 54.8 del Reglamento plantea problemas, algunos graves, pero afirmó que dichos problemas no eran susceptibles de generar situaciones injustas, ya que la inicial liquidación provisional es corregida posteriormente por una liquidación adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose de tal modo la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (hacerlo al tiempo del fallecimiento), y añadió que, en esta línea, el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos.

Ahora bien, estas consideraciones no tienen en cuenta que el problema esencial no radica en que se grave un incremento lucrativo al tiempo del fallecimiento del causante y, por ende, cuando aún no se ha producido, sino que se hace recaer la carga tributaria sobre quien ni siquiera se sabe si va a llegar a ser heredero y, por ello, a obtener alguna vez aquel incremento y devenir sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones.

En definitiva, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto sujeta al tributo a personas que no tienen la condición de herederos y que puede que nunca la tengan, incide en las infracciones constitucionales y legales.

El autor de la norma reglamentaria podría haber adoptado respecto de la fiducia aragonesa la solución que, para otras fórmulas (fideicomisos y heredamientos de confianza), recoge en el propio artículo 54, gravando al fiduciario, bien en su condición de tal, bien considerándole, en su caso, usufructuario del caudal relicito, con derecho de reintegro si a ello hubiere lugar o de compensación para el fideicomisario. También, a la vista de que mientras no se ejecute la fiducia ni se defiera la herencia, se considera esta última en situación yacente (artículo 133.2 de la Ley de las Cortes de Aragón 1/1999). Pero no se condujo así, haciendo recaer la carga tributaria sobre quien no es heredero, por no haber sido instituido aún como tal, e, insistimos, tal vez nunca lo sea.

Por tanto, se estimó el recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia por ampararse en un precepto reglamentario, el artículo 54.8 del Reglamento del

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, como se ha fundamentado, infringe el principio de jerarquía normativa (artículo 9.3 de la Constitución), declarándose nulo de pleno derecho.

Con esta Sentencia el TS rectifica y se alinea con la tesis sostenida por el TSJA en la Sentencia de 21 de abril de 2003, que anuló una liquidación practicada al amparo del art. 54.8 RISD, y que dio lugar a que la misma planteara por Auto de 13 de junio cuestión legalidad al TS al considerar nulo dicho precepto. En aquélla ocasión como ya se ha indicado el Alto Tribunal por Sentencia de 31 de marzo de 2004 desestimó la cuestión argumentando que la LISD sigue la pauta del derecho germánico al considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar la transmisión en otro momento, y, por otra parte, que la aplicación del mismo no genera situaciones injustas al poder ser corregido con posterioridad, teniendo como sentido último, la redacción del 54.8, resolver los problemas de prescripción y riesgo grave de fraudes fiscales que, en el ámbito tributario, genera la fiducia.

VIII. INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 131.4 DEL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2005

La cuestión que se va a analizar consiste en determinar si tras la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 por la que se declara nulo el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resulta posible o no practicar liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sucesiones en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia que se halla pendiente de ejecución, al amparo de los artículos 131-4 y 133 del Real Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, que aprueba el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Sobre ello se pronuncia la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central número 1152/2013, con fecha de 10/10/2013, la cual vamos a examinar.

El TEAC en sus conclusiones consideró que, partiendo de las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012, 20 de marzo y 2 de abril de 2012, el artículo 131.4 del Real Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido

de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012, está fundamentado en un artículo de un reglamento estatal declarado nulo (el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), confirmando el TEAC por tanto el criterio expresado por el TEAR de Aragón en el sentido de entender que dicho precepto legal autonómico ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permita su efectiva aplicación.

El artículo 131.4 citado regula la práctica de las liquidaciones provisionales en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia pendiente de ejecución.

La resolución del TEAC tuvo lugar como consecuencia del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto el 10 de octubre de 2013 por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración pública de la Diputación General de Aragón.

El procedimiento se inició como resultado de una reclamación económico-administrativa que interpuso un contribuyente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón.

Dicho contribuyente presentó autoliquidación el 12 de diciembre de 2008 por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el fallecimiento de su padre, determinando una cuota tributaria de 49.840,32 euros.

El fallecido se encontraba casado y bajo testamento mancomunado por el que ambos cónyuges se nombraron fiduciarios para distribuir libremente la herencia entre los hijos y descendientes comunes.

Una vez que el contribuyente presenta la autoliquidación se inició el procedimiento de verificación de datos mediante propuesta notificada el 13 de febrero de 2009, la Oficina Gestora practicó liquidación provisional por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la que resultó una deuda tributaria a cargo del interesado de 8.971,97 euros.

Dicha liquidación provisional puso fin al procedimiento de verificación de datos señalando de forma expresa que tal liquidación provisional había sido practicada en

virtud de lo establecido en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su Reglamento, Real Decreto 1629/1991.

Contra la liquidación provisional anterior, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón.

El 25 de octubre de 2012, el TEAR dictó una resolución considerando que era necesario plantearse con carácter previo a cualquier otra cuestión si la liquidación impugnada en la reclamación económico-administrativa tenía amparo jurídico, ya que recaía sobre una sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia que se hallaba pendiente de ejecución.

El TEAR tomando en consideración el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 que anula el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al apreciar infracción del principio de jerarquía normativa, concluye que "De lo anterior se deduce que no existen en la normativa reguladora del Impuesto sucesorio reglas que permitan la determinación de los elementos constitutivos de la obligación tributaria de acuerdo con la naturaleza jurídica de la fiducia sucesoria".

A juicio del TEAR, y de acuerdo con el marco competencial atribuido a la normativa autonómica, ésta es meramente procedural, no establece ninguna obligación sustantiva, ni puede hacerlo, sino que se remite al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento, esto es, las establecidas por una norma sustantiva que, de acuerdo con la distribución de competencias normativas, habrá de ser estatal.

Para el TEAR de Aragón, la sentencia del Tribunal Supremo ha dejado a este precepto autonómico desprovisto de objeto regulatorio pues ha anulado la norma del Reglamento del Impuesto que permitía practicar las liquidaciones (estableciendo de modo provisional los elementos materiales, personales y temporales de la obligación tributaria). La posibilidad de practicar esas liquidaciones provisionales en los casos de fiducia es cuestionada en la argumentación del Alto Tribunal, que pone de relieve las discrepancias entre los rasgos definitorios de la naturaleza jurídica de la institución civil, y los elementos constitutivos de la obligación tributaria por el impuesto sucesorio. Esta discrepancia conduce a concluir la falta de encaje de tales liquidaciones

provisionales por fiducia sucesoria dentro del régimen normativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y es que la fiducia consiste en un encargo que el comitente realiza al fiduciario para que ordene su sucesión (art. 124 de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por causa de muerte). Es característico de la institución el que la delación de la herencia no se entienda producida hasta que la fiducia se ejecute o se extinga, quedando mientras tanto el patrimonio en situación de herencia yacente (art. 133 de la Ley 1/1999).

Por ello, la adquisición de la herencia por quien o quienes designe el fiduciario, dotando de contenido a la voluntad del comitente ("salvo disposición en contra del comitente y con la misma libertad con que podría hacerlo el causante", según el art. 142.1 de la Ley 1/1999), se retrotrae al momento de la ejecución o extinción de la fiducia (art. 7.1, en relación con el art. 6 de la Ley 1/1999), y no al del fallecimiento, como ocurre en el supuesto ordinario de delación, que es el que subyace bajo las normas de la Ley del Impuesto y al que se ajusta su esquema liquidatorio (definición del hecho imponible, identificación de los sujetos pasivos y fijación del momento del devengo).

Por tanto, existiendo fiducia, al fallecer el comitente no se defiere la herencia (hasta que aquélla se ejecute o extinga), no hay institución de herederos (pues será el fiduciario quien la materialice en uno o sucesivos instantes posteriores, al ejecutar la fiducia; o, en su defecto, al extinguirse la facultad fiduciaria); y por ello, no tiene lugar en ese momento la adquisición lucrativa *mortis causa*, no se realiza el hecho imponible del impuesto sucesorio y no existe sujeto pasivo de la misma, pues la herencia se encuentra yacente hasta la ejecución o extinción de la fiducia.

El TEAR consideró que una vez que la norma reglamentaria sustantiva del artículo 54.8 había quedado anulada y desaparecida, la cual permitía practicar una liquidación provisional, no había precepto jurídico vigente que amparara la determinación de la obligación tributaria, por lo que el precepto autonómico que regula el procedimiento que se ha de seguir para la práctica de estas liquidaciones provisionales había quedado sin objeto de aplicación.

Por tanto, a la conclusión que llega el TEAR de Aragón es que el acto administrativo impugnado por el contribuyente no se ajustaba derecho y procede anularlo, sin necesidad de continuar con el enjuiciamiento de las demás cuestiones alegadas.

Frente a la citada resolución del TEAR, el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimar la resolución del TEAR gravemente perjudicial y equívoca para el interés general, confirmando por tanto el criterio aplicado por el TEAR anteriormente.

Las razones tomadas en cuenta por el recurrente a la hora de defender la estimación del presente recurso, con apoyo en las sentencias que cita, serían las que a continuación se exponen:

El Director recurrente solicita que el TEAC unifique criterio en el sentido de declarar que "Un Tribunal Económico-Administrativo Regional no puede inaplicar una norma con rango de ley, sea estatal o autonómica, con base en el enjuiciamiento de dicho órgano administrativo de la compatibilidad de la norma inaplicada con el reparto competencial entre el Estado y Comunidad Autónoma, ya que tal facultad corresponde exclusivamente al Tribunal Constitucional."

Por tanto según el recurrente el artículo 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, está vigente y es de plena aplicación aunque con anterioridad haya sido declarado nulo el artículo 54.8 del RISD.

El citado artículo 133-2 de la norma aragonesa obliga a la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, por la parte de herencia no asignada, en el plazo máximo de 6 meses desde el fallecimiento por quien tuviera la condición legal de heredero.

No obstante, el TEAC considera que la conclusión alcanzada por el TEAR en su resolución no se realiza sobre la base de poner en entredicho la compatibilidad de una determinada norma con el reparto competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma, sino que, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la remisión de un artículo de una Ley autonómica a un precepto estatal reglamentario que ha sido declarado nulo, el TEAR considera que, al decaer el fundamento normativo en que se apoyaba expresamente la norma legal para permitir la práctica de las liquidaciones, dicha norma, aunque vigente, ha quedado vaciada de contenido. Es más,

en el caso concreto que en su día examinó el TEAR, la propia liquidación se fundamenta en el artículo reglamentario que con posterioridad fue anulado.

Sigue afirmando que, los Tribunales Económico-Administrativos, de acuerdo con el mandato constitucional y legal, en el ejercicio de sus competencias revisoras en ningún momento pueden pretender revisar el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, pero que la Resolución del TEAR se limita a preservar, entre otros, los principios de seguridad jurídica, jerarquía normativa o capacidad contributiva, así como la interdicción de la indefensión del obligado tributario.

Este criterio ha sido reiterado con posterioridad por el Alto Tribunal en sentencias posteriores de 20 de marzo (Rec. nº 184/2009) y de 2 de abril de 2012 (Rec. nº 6242/2008).

Las normas aragonesas con rango de ley que regulan esta figura, son, como indica expresamente el Director recurrente en su escrito de alegaciones, los artículos 131-4 y 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre que aprueba el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Ambos preceptos han sido recientemente modificados por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2013.

Respecto del referido artículo 133-2, "Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia" del Decreto Legislativo 1/2005, se observa que mientras que con anterioridad a la modificación se decía que "cuando en el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, 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 conforme a lo previsto en el Título VII de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante", ahora se dice que "cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente

autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una liquidación a cuenta, respecto de la parte de herencia no asignada, por quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Título VII, Libro Tercero, del Código de Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante".

Por tanto en este caso queda remplazado el término sustantivo "cumplimiento de las obligaciones tributarias" por el término meramente procedural de "liquidación a cuenta". También se procede a la sustitución de la remisión a la derogada Ley de Sucesiones por Causa de Muerte, por la referencia al vigente Código de Derecho Foral Aragonés.

Por su parte, el artículo 131-4, en la redacción vigente cuando se dicta por el TEAR la resolución impugnada, establecía lo siguiente:

"Art. 131.4 Fiducia sucesoria: 1. Los beneficios fiscales relativos a adquisiciones sucesorias, estén previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico aragonés, se aplicarán en la liquidación provisional que, conforme al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se practique por la fiducia sucesoria regulada en la Ley 1/1999 de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte, sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 133 de la citada Ley."

Y tras la modificación, la nueva redacción establece que "los beneficios fiscales relativos a las adquisiciones sucesorias, estén previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico aragonés, se aplicarán en la liquidación a cuenta que se practique por la fiducia sucesoria regulada en el Título IV, Libro Tercero, del Código del Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción, de acuerdo con lo previsto en la citada norma".

Por lo tanto, se sustituye el carácter de "provisional" de la liquidación inicial, por "liquidación a cuenta"; se ha eliminado la referencia, como fundamento de las liquidaciones, al artículo 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 del Derecho Foral de Aragón.

Al contrario de lo que afirma el recurrente, el TEAR no concluye que la normativa del Impuesto sea exclusivamente estatal, sino que, al contrario, después de analizar la normativa autonómica, considera que la misma ha quedado vacía de contenido, al fundamentarse dicha normativa, para permitir la práctica de las liquidaciones, en el mismo precepto reglamentario estatal que ha sido declarado nulo por el Tribunal Supremo.

En consecuencia, a la vista de las consideraciones formuladas por el Tribunal Supremo y fundamentando expresamente el artículo 131-4 del Real Decreto Legislativo 1/2005 - en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012- la práctica de las liquidaciones provisionales en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia, en un artículo de un reglamento estatal declarado nulo (el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto), el Tribunal Central confirma el criterio expresado por el TEAR de Aragón en el sentido de entender que dicho precepto legal autonómico ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permita su efectiva aplicación.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, el TEAC desestima el recurso de unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración pública de la Diputación General de Aragón.

IX. CONCLUSIONES

La conclusión fundamental de este trabajo es la inexistencia de una norma legal o reglamentaria que permita realizar liquidaciones en el Impuesto sobre Sucesiones cuando se produzca una sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia.

En este sentido es fundamental destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 que anuló el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al apreciar infracción del principio de jerarquía

normativa, modificando su anterior jurisprudencia que afirmaba la validez legal de dicho precepto.

Es una sentencia fundamental ya que marcó un hito en la polémica existente en cuanto al tratamiento fiscal de la fiducia, negando la validez legal de un artículo que permitía liquidar con carácter provisional el Impuesto sobre Sucesiones a personas que se ignoraba si iban a llegar a heredar en algún momento y en qué cantidad.

Desde mi punto de vista la Sentencia del Tribunal Supremo es totalmente acertada ya que si una persona no sabe si va a llegar a heredar en algún momento no se le puede tratar como sujeto pasivo del Impuesto, y por tanto no tendría que estar obligado a realizar una liquidación aunque sea provisional. El momento del devengo del Impuesto debería ser, tal y como dice la Sentencia del Supremo, el momento en que se ejecute o se extinga la fiducia, ya que en ese momento sí que existen verdaderos sujetos pasivos del Impuesto al haber recibido la herencia y obtener un incremento patrimonial.

También me parece acertada la resolución del TEAC al dejar desprovisto del fundamento normativo el artículo 131-4 del Real Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Dicho artículo era de aplicación en la CA de Aragón y regulaba la práctica de las liquidaciones provisionales en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia. Este artículo fue inaplicado ya que se fundamentaba en un artículo de un reglamento estatal declarado nulo (el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Por tanto, es lógico que si un artículo está basado en otro artículo que ha sido declarado nulo, éste quede vacío de fundamento normativo para su aplicación.

En cuanto a la conveniencia de revisar la imposición sobre sucesiones y donaciones en España me parece totalmente correcta, ya que nos encontramos en la situación de que dicho Impuesto fue cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas y nos encontramos con una gran diversidad de normas en el territorio español.

Los aragoneses nos vemos discriminados frente a más de 30 millones de españoles los cuales no pagan el Impuesto de Sucesiones gracias a las exenciones y reducciones aprobadas por sus respectivas CCAA haciendo uso de sus competencias normativas.

Y por ello se podría afirmar que este impuesto puede vulnerar los principios de igualdad, progresividad, capacidad económica y no confiscatoriedad.

La situación existente en España con respecto a este impuesto, llevó a la Comisión Europea a interponer un recurso contra nuestro país al considerar la Comisión que se habían incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y al Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes.

Si la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea admite el razonamiento de la Comisión supondrá un cambio en la actual regulación del Impuesto, al obligar a revisar el reparto competencial entre Estado y Comunidades Autónomas.

X. BIBLIOGRAFÍA

ALEGRE ALONSO,G., «Naturaleza jurídica de la fiducia sucesoria », en *Actas del Foro de Derecho Aragonés*, t.IV, nº1 y 2, 1998.

ARTERO FELIPE, J.L., *Estudio de Derecho Comparado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España*, Hispajuris, Zaragoza, 2011.

DIEZ PICAZSO, L., *El arbitrio de un tercero en los negocios jurídicos*, Barcelona, 1957.

ESCOLÁN REMARTÍNEZ, A. «Planteamiento de la problemática actual de la fiducia sucesoria aragonesa», en *Saberes Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*, v. 11, 2013.

GALIANO ESTEVAN, J., *Todo sucesiones*, CISS, S.A., 2011.

GARCÍA GÓMEZ, A.J., «El impuesto sobre sucesiones y donaciones desde la perspectiva autonómica » en *Revista aragonesa de administración pública*, nº. 22, 2003.

GARCÍA GÓMEZ, A.J., «Impuesto sobre sucesiones y Donaciones», en *Manual de Derecho tributario parte especial*, Martin (dir.et al.), e. 10º, Aranzadi, Pamplona, 2013.

GARCIA-MONCO A., «El nuevo modelo de financiación autonómica: lecciones de una reforma» en *Nueva Fiscalidad*, nº6.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la imposición sobre sucesiones y donaciones», en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, 2010.

ORIA ALMUDÍ, J., «El tratamiento de la fiducia sucesoria aragonesa en el impuesto de sucesiones», en *Actas del Foro de Derecho Aragonés*, t.II, nº1, 1996.

PARRA LUCÁN, M.A. «La fiducia sucesoria», en *Manual de Derecho civil aragonés*, Delgado (dir.), e. IV, El justicia de Aragón, Zaragoza, 2012.

ZUBIRI SALINAS, F., «De la fiducia sucesoria, (art. 110 a 118)» en *Comentarios a la Compilación del Derecho civil de Aragón*, Lacruz (dir.et al.), vol. 3, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1988.