

A VUELTAS CON LA FISCALIDAD SUCESORIA DE LA FIDUCIA ARAGONESA

Como es bien conocido, a través de la fiducia sucesoria aragonesa una persona con vecindad civil aragonesa, el comitente, puede nombrar a una o varias personas, los fiduciarios, para que se encarguen de ordenar la sucesión mortis causa, produciéndose así una delegación de la facultad de disponer por causa de muerte. Se trata de una figura que forma parte de lo que genéricamente se denominan “instituciones de confianza” y que goza de amplia tradición en nuestro Derecho privado (vid. arts. 439-463 Código del Derecho Foral de Aragón).

De acuerdo con su naturaleza, uno de los rasgos esenciales que definen esta institución es la situación de pendencia en que se encuentra la sucesión hasta que el fiduciario decide ejecutar la fiducia, ejerciendo la función de reparto que le corresponde. Hasta ese instante, los posibles beneficiarios y futuros herederos no están todavía llamados a la herencia ni pueden aceptarla, es decir, no se ha producido la delación hereditaria (ex. art. 448 Código del Derecho Foral de Aragón).

La traducción de esta particularidad al ámbito de la tributación sucesoria no tiene especial reflejo en la vigente Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (1987), que no se refiere expresamente a la fiducia aragonesa, pero, en cambio, venía contando con **un precepto específico en el Reglamento del impuesto**. Básicamente, a tenor del artículo 54.8 RISD (1991), a la muerte del comitente se giran liquidaciones provisionales a todos los “herederos” por partes iguales, entendiéndose dividiendo la masa hereditaria pendiente de ejecución fiduciaria. Al ejecutarse completamente el encargo fiduciario, procede una suerte de regularización, ingresando entonces cada heredero lo que proceda o devolviéndose lo liquidado en exceso.

De otra parte, en virtud de las normas estatales que regulan la cesión de impuestos a las CCAA (LOFCA y su normativa de desarrollo), éstas han venido asumiendo importantes competencias normativas, particularmente en el ISD, donde pueden incidir decisivamente sobre el gravamen (reducciones, tipos, bonificaciones, gestión...). En este sentido, Aragón ha establecido medidas para ordenar la tributación de



un precepto específico en el Reglamento del impuesto.

Básicamente, a tenor del artículo 54.8 RISD (1991), a la muerte del comitente se giran liquidaciones provisionales a todos los “herederos” por partes iguales, entendiéndose dividiendo la masa hereditaria pendiente de ejecución fiduciaria. Al ejecutarse completamente el encargo fiduciario, procede una suerte de regularización

la fiducia aragonesa en materia sucesoria y que, manteniendo el esquema del RISD, se ocupan, por una parte, de acomodarlo con los beneficios fiscales establecidos por la normativa estatal y autonómica y, por otra, de concretar el modo de proceder y liquidar en estos casos, despejando algunas dudas, y favoreciendo, incluso, el pago de las liquidaciones provisionales con cargo al caudal relicto (artículos 131.4 y 133.2, respectivamente, del Anexo I de la Ley 10/2015, que contiene el texto actualizado de las disposiciones

dictadas por Aragón en materia de tributos cedidos).

En todo caso, la polémica suscitada en torno a esta cuestión es también conocida, pues, en definitiva, **se establece un gravamen provisional a los posibles beneficiarios cuando aquellos no son llamados a la herencia y no tienen todavía la condición de herederos**, es más, incluso es posible que en algún caso no lleguen a tenerla nunca. Se somete, por lo tanto, a tributación, por mandato reglamentario, un incremento patrimonial inexistente y ficticio, en aras de asegurar la recaudación y de no dejar el devengo del tributo en manos de una decisión de los causahabientes.

Los reparos contra este régimen fiscal no tardaron demasiado en trasladarse a los tribunales. El primer paso importante se produce en el **Tribunal Superior de Justicia de Aragón que, a través de la Sentencia de 21 de abril de 2003, planteó Cuestión de Ilegalidad ante el Tribunal Supremo respecto del artículo 54.8 RISD**, haciendo suyos los argumentos antes aludidos y que parte de la doctrina científica, primero civil y más tarde tributaria, había puesto ya de relieve. Se entendía que el precepto reglamentario vulneraba la regulación contenida en la LISD, respecto de la definición del hecho imponible y del devengo, haciendo tributar, siquiera sea de forma provisional, a un eventual contribuyente que no ha realizado el hecho imponible del tributo ni ha obtenido el correspondiente incremento patrimonial, pues ni siquiera ha sido llamado a la herencia. Es sabido que las normas fiscales establecen con cierta frecuencia presunciones, cuando no verdaderas ficciones, que determinan la existencia de un hecho imponible gravado, pero en todo caso ha de ser la ley y no el reglamento quien lo defina.

Sin embargo, estos razonamientos no convencieron inicialmente al Tribunal Supremo, que, a través de la Sentencia de 31 marzo de 2004, desestima la Cuestión de Ilegalidad, entendiéndola plenamente ajustada a Derecho la normativa reglamentaria sobre la tributación sucesoria de la fiducia aragonesa.

Caso zanjado, pensamos muchos, y así se venía liquidando por parte de las Administraciones tributarias regionales, sin más incidencias, hasta que una sorprendente **STS de 30 de enero de 2012 da un giro de ciento ochenta grados respecto de la doctrina anterior**, confirmando, ahora sí, todos los argumentos que ocho años antes había rechazado y reconociendo abiertamente que decide cambiar el criterio. Se acoge ahora a las tesis del TSJ de Aragón **y deroga el artículo 54.8 RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa**. Un criterio y una doctrina que ha seguido manteniendo la propia Sala de Lo Contencioso del Supremo en posteriores sentencias.

Consecuentemente, la pregunta era obligada. ¿A partir de ese momento, qué ocurre con la tributación de la fiducia aragonesa? Muchos pensaron aliviados que se liquidaría conforme al momento en que tiene lugar la verdadera adquisición patrimonial por el beneficiario. Es decir, que la paralización que tiene lugar en el orden civil finalmente se iba a acoger en el orden fiscal. Sin embargo, nada más lejos de la realidad.

De una parte, los órganos de gestión tributaria de la CCAA de Aragón seguían aplicando el esquema tradicional de tributación de las herencias ordenadas mediante fiducia, sobre la base de que, con independencia de la anulación del precepto reglamentario por el Supremo, seguimos contando con la normativa propia de la CCAA que regula este asunto, en virtud de las competencias que se habían ejercido, y que, en consecuencia, continúan resultando plenamente vigentes y aplicables (vid. artículo 133.2 de las normas dictadas por la CCAA de Aragón de materia de tributos cedidos

y que lleva por rubrica “procedimiento para ordenar las herencias ordenadas mediante fiducia”).

De otra parte, sin embargo, **tanto el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón (Res. 25-10-2012) como el Tribunal Económico Administrativo Central (Res. 10-10-2013)**, este resolviendo un recurso para la unificación de doctrina, **entienden que, tras la intervención del Supremo, la normativa legal autonómica que establece la obligación de practicar aquellas liquidaciones provisionales a los “futuros beneficiarios” ha quedado desprovista del fundamento normativo que le permitía su efectiva aplicación**.

Sintetizando mucho el trasfondo jurídico, la LOFCA y sus normas de desarrollo permiten a las CCAA regular ciertos parámetros del impuesto, tales como reducciones en la base imponible, tipos de gravamen o bonificaciones sobre la cuota, así como los aspectos relativos a la gestión, pero no les atribuye capacidad normativa sobre el hecho imponible o el devengo. En mi opinión, no cabría entender, por lo tanto, que la liquidación provisional (ahora denominada “a cuenta” por la norma autonómica) que se gira al posible beneficiario tras la muerte del comitente se engloba entre esas competencias gestoras, como viene a defender la Administración tributaria regional, sino que se trata, más bien, de una cuestión que incide directamente sobre el hecho imponible y el devengo. En este sentido, suprimido el precepto estatal del RISD que habilitaba para ello, no cabría subsumir esa ordenación de las herencias en fiducia que hace la ley autonómica dentro de las competencias que la LOFCA y las normas de desarrollo atribuyen a las CCAA. De alguna manera, es el criterio que vienen a defender tanto el TEAR de Aragón como el TEAC, si bien, ambos se refieren a la redacción anterior del artículo 133.2 de la ley autonómica.

Pero el colofón aún estaba por llegar.

La contestación a la consulta

vinculante V 397-16 (01-02-2016) fija el nuevo criterio de la Dirección General de Tributos para proceder a la liquidación de las herencias ordenadas mediante fiducia aragonesa. Me refiero, claro está, a la Dirección general que se enmarca en la Secretaría de Estado de Hacienda, dentro del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y que, en consecuencia, es el órgano estatal competente para fijar la doctrina administrativa en materia de los impuestos del Estado, incluidos los cedidos a las CCAA, como es el caso.

A su tenor, en los casos de fiducia aragonesa, se debe acudir a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales; en concreto, al artículo 26 de dicha Ley, en tanto establece cuáles son las reglas aplicables tanto al usufructo, en sus diferentes modalidades, como (cito textualmente) en los casos de



La contestación a la consulta vinculante V

397-16 (01-02-2016) fija el nuevo criterio de la Dirección General de Tributos para proceder a la liquidación de las herencias ordenadas mediante fiducia aragonesa.

“sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales”. Conforme a dicho precepto y según esta interpretación administrativa, será preciso, en primer lugar, analizar las normas forales de Aragón que regulan la fiducia, así como las cláusulas específicas del testamento, para, a continuación, aplicar lo dispuesto en el citado artículo 26 LISD, especialmente, en sus apartados d) y e). De esta manera, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de

tales bienes y se valorará y tributará como tal. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, con carácter provisional, a la espera de que, en su caso, el fiduciario ejecute la fiducia, momento en el cual podrá solicitar la devolución que proceda por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos.

Consecuentemente, según este criterio, si se entendiera que el fiduciario puede disfrutar de los bienes, pero carece de facultades de disposición sobre ellos, se girará liquidación a aquél, como sujeto pasivo, por el valor del usufructo. Sin embargo, volveríamos a tener un problema respecto de la nuda propiedad, ya que, como tal, los futuros beneficiarios de la fiducia no la ostentan hasta la ejecución fiduciaria. Sería la herencia yacente la titular de aquella mientras tanto.

En otro sentido, si se entiende que el fiduciario ostenta la facultad de disposición sobre los bienes, entonces a la muerte del comitente se tendría que girar liquidación provisional contra el fiduciario, sujeto pasivo, y por el pleno dominio, a resultas de que, cuando se ejecute la fiducia, los ya herederos tributen por el incremento patrimonial efectivamente obtenido, procediéndose a la devolución al fiduciario por la parte correspondiente a la nuda propiedad por la que tributó y que ahora se transmite en virtud del acto de ejecución.

Y me temo que esta última opción va a resultar la más habitual en la práctica, en atención a lo dispuesto en el artículo 453 del Código del Derecho Foral de Aragón. A su tenor, “el fiduciario podrá disponer a título oneroso de los bienes o derechos hereditarios sujetos a fiducia si el comitente le hubiera autorizado para ello, o para atender el pago de las obligaciones y cargas señaladas en el artículo 451, o cuando lo juzgue conveniente para sustituirlos por otros”. No obstante, adviértase que el mismo precepto

viene a precisar el contenido de esas facultades de disposición, en tanto establece que la contraprestación obtenida quedará subrogada en lugar de los bienes enajenados, salvo que se haya destinado al pago de las deudas



La nueva solución que ahora se proyecta sobre la liquidación del ISD en los casos de fiducia aragonesa continúa desconociendo los rasgos esenciales de esta figura y puede acabar por desincentivar su utilización, poniendo en riesgo una tradición muy arraigada en nuestro derecho sucesorio.

y cargas del caudal pendiente de asignación, y que el fiduciario deberá dar cuenta al administrador de toda enajenación que haya realizado y, en su caso, de los bienes adquiridos que han sustituido a los enajenados.

El refranero español tiene una expresión para explicar lo ocurrido que incluye un viaje y unas alforjas.

Todo este proceso comenzaba con las quejas de los foralistas aragoneses por el desconocimiento que nuestro derecho fiscal sucesorio dispensaba a la peculiar naturaleza de esta figura, y continuaba con una versión crítica, ya desde un punto de vista puramente tributario, por el escaso tino que el artículo 54.8 RISD demostraba con relación a la delimitación del hecho imponible y del devengo que hace la propia LISD. Después de la intervención de varias instancias jurisdiccionales -TSJ de Aragón y TS- y de los TEA, **la solución de la Dirección General de Tributos pasa por eliminar la**

liquidación inicial que recaía en los posibles beneficiarios y sustituirla ahora por otra que incumbe al fiduciario y que tributaría por el pleno dominio de los bienes pendientes de ejecución fiduciaria. Lo que, en mi opinión, lejos de aclarar el panorama fiscal de esta figura lo acaba complicando aún más.

En este sentido, la tributación en el ISD de la fiducia aragonesa se asimilaría a la que la Ley dispensa al fideicomiso de residuo, donde se autoriza al fiduciario para que disponga de los bienes hereditarios y pase al siguiente sucesor el resto que quedase en el momento de la restitución. Consecuentemente, es lógico que se liquide el impuesto por el pleno dominio. En este caso, no cabe duda de que el fiduciario es un heredero que se subroga en la posición jurídica del causante.

Sin embargo, en la institución aragonesa, aunque el fiduciario puede realizar determinados actos de disposición sobre los bienes de la herencia, no se trata de un heredero, sino que su misión principal se centra en ordenar la sucesión. A mayor abundamiento, sus facultades de disposición sobre los bienes nada tienen que ver con el supuesto anterior, ya que, además de las limitaciones contenidas en la norma foral, la contraprestación obtenida por la enajenación de los bienes queda subrogada en lugar de los bienes enajenados.

La conclusión parece clara. La nueva solución que ahora se proyecta sobre la liquidación del ISD en los casos de fiducia aragonesa continúa desconociendo los rasgos esenciales de esta figura y puede acabar por desincentivar su utilización, poniendo en riesgo una tradición muy arraigada en nuestro derecho sucesorio.

Antonio J. García Gómez

*Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario (Universidad de Zaragoza)
Coordinador del Grado en Derecho.*

ARAGÓN PARTICIPA EN LA PREPARACIÓN DEL “INFORME DE COMUNIDADES AUTÓNOMAS 2016”

Desde el año 2010 el Gobierno de Aragón, a través del Departamento de Presidencia, y en particular de la Dirección General de Relaciones Institucionales y Desarrollo Estatutario, viene participando en la elaboración anual de una interesantísima publicación denominada **“Informe de las Comunidades Autónomas”**. Se trata de una publicación anual, que dirige y coordina el Instituto de Derecho Público de Barcelona desde el año 1989, y que analiza pormenorizadamente la actividad de las Comunidades Autónomas y del Estado central, valorando así la evolución y desarrollo del Estado autonómico. En este informe se investigan además, competencialmente hablando y desde el año pasado las técnicas de colaboración en los principales ámbitos compartidos por el Estado y las Comunidades Autónomas.

Todos los años una vez concluido el informe y antes de su publicación, es presentado y debatido

en el denominado Foro de las Autonomías. Este foro está destinado a promover el diálogo académico y político entorno al desarrollo del Estado autonómico español. El objetivo último del Foro es fortalecer el debate académico-político en torno al Estado autonómico en un doble sentido, desde el ámbito académico ofreciendo análisis y propuestas, y desde el ámbito político, planteando los problemas y retos más urgentes de manera que se pueda orientar la investigación y el análisis hacia los temas planteados, prestando especial atención, en cuanto a su contenido a los temas tratados en los estudios monográficos.

Próximo el final de este “ajetreado” 2016, **se han iniciado ya los trabajos preparatorios del Informe de las Comunidades Autónomas de 2016**, en los que, un año más, está participando la Comunidad Autónoma de Aragón. El 24 de octubre de 2016 ha tenido lugar la primera reunión de la

Comisión de Seguimiento del Informe en la que se han acordado los temas monográficos que van a ser analizados y posteriormente debatidos en el Informe de las Comunidades Autónomas 2016 y en el Foro de las Autonomías. En concreto los temas a tratar serán: de un lado el papel de las CC.AA en garantía de los derechos sociales, que se ha suscitado a raíz de los recortes económico-sociales provocados por la crisis económica. El segundo de los temas sería la inminente necesidad de proceder a la revisión del modelo de financiación autonómica. A este respecto se abordará además el uso “correcto o no”, que el Estado realiza del artículo 135 de la CE 1978 para justificar “posibles injerencias” competenciales en los ordenamientos internos autonómicos. El nuevo informe incorporará un apartado dedicado a cuestiones candentes de política internacional que hayan marcado el año objeto de análisis en el informe.

Staff

Redacción:	Edificio Pignatelli • Paseo María Agustín, 36 • 50071 Zaragoza • Teléfono: 976 713 214 • e-mail: ada@aragon.es
Director de la Publicación:	Enrique Giménez Allueva • Director General de Relaciones Institucionales y Desarrollo Estatutario
Secretario:	Concepción Peralta Santolaria • Jefa de Servicio de Estudios Autonómicos
Consejo de Redacción:	Rosa Aznar Costa • Asesora Jefe del Gabinete del Justicia de Aragón Jorge Ortillés Buitrón • Presidente de la Asociación de Letrados de la Comunidad Autónoma de Aragón Elena Marquesán Díez • Asesora Técnica de la Dirección General de Relaciones Institucionales y Desarrollo Estatutario M ^a Belén Corcoy de Febrer • Asesora Técnica de la Dirección General de Relaciones Institucionales y Desarrollo Estatutario F. Javier Alcalde Pinto • Interventor-Contador del Colegio Oficial de Graduados Sociales de Zaragoza Ángel Luis Monge Gil • Profesor Titular de Derecho Mercantil de la Facultad de Derecho de la Universidad de Zaragoza Carmen Rivas Alonso • Asesora de prensa del Justicia de Aragón
Asesoramiento:	www.estatutodearagon.es • www.eljusticiadearagon.com • www.unizar.es/derecho
Acceso a la publicación digital:	Hellobook S.L.
Diseño y maquetación:	Z-299-2009
Depósito Legal:	1889-268X
ISSN:	

La Dirección y el Consejo de Redacción se responsabilizan plenamente de los editoriales. Los distintos artículos recogen opiniones personales, con su correspondiente fundamentación. Actualidad del Derecho en Aragón. Todos los derechos reservados. El contenido de esta publicación no podrá utilizarse con fines comerciales sin expresa autorización, incluyendo reproducción, modificación o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier medio, modo o formato.



EL JUSTICIA DE ARAGÓN



Departamento de Presidencia