



Trabajo Fin de Grado

IMPUUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN:

Estudio especial de la figura de la fiducia sucesoria
aragonesa.

THE INHERITANCE TAX IN ARAGÓN'S
AUTONOMOUS COMMUNITY.

Special research of the inheritance "*fiducia*" in Aragón.

Autora:

Nazaret Martínez Lorén.

Director:

Agustín Colás Vicente.

Facultad de Derecho de la Universidad de Zaragoza.

2018/2019

LISTADO DE ABREVIATURAS

| | |
|-------|---|
| | Decreto Legislativo 1/2011 de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de “Código de Derecho Foral de Aragón”, el Texto Refundido de las Leyes civiles Aragonesas. |
| CDFA | |
| CE | Constitución Española de 1978 |
| EAA | Ley Orgánica 5/2007 de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón |
| LISD | Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| LOFCA | Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de financiación de las Comunidades Autónomas |
| RISD | Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. |

ÍNDICE

| | |
|--|------------|
| INTRODUCCIÓN | p. 5 |
| I.- FIGURA DE LA FIDUCIA SUCESORIA | p. 6 a 16 |
| 1.- Concepto y naturaleza jurídica de la fiducia en Aragón. | |
| 2.- Origen y desarrollo histórico. | |
| 3.- Funciones que desempeña. | |
| 4.- Contenido y elementos de la fiducia. | |
| 4.1. Contenido | |
| 4.2. Elementos personales | |
| 5.- Nombramiento del fiduciario y tipos de fiducia | |
| 5.1.. Nombramiento del fiduciario | |
| 5.2. Tipos de fiducia | |
| 6.- Herencia pendiente de asignación y su administración. | |
| 7.- Plazo de ejercicio de la fiducia, formas de ejecución y eficacia de ésta. | |
| 8.- Extinción de la fiducia. | |
| II.- IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES | p. 16 a 21 |
| 1.- Naturaleza, objeto y fundamentos del impuesto | |
| 2.- Desarrollo legislativo de la regulación del impuesto de Sucesiones y Donaciones: Ley 29/1987 de 18 de diciembre. | |
| 3.- Elementos característicos del impuesto. | |
| III.- TRATAMIENTO FISCAL DE LA FIGURA DE LA FIDUCIA SUCESORIA EN ARAGÓN | p. 21 a 33 |
| 1.- Competencia de la comunidad autónoma de Aragón en la normativización y gestión del impuesto de sucesiones y donaciones | |
| 2.- Fiscalidad de la fiducia | |
| 2.1. Fiscalidad de la fiducia hasta el año 2012 | |
| 2.2. Sentencia del Tribunal Supremo 591/2012 de 30 de enero y fiscalidad de la fiducia desde entonces. | |

2.3. Fiscalidad de la fiducia sucesoria desde el año 2018

3.- Últimos movimientos relativos al Impuesto sobre Sucesiones y
Donaciones.

CRÍTICA A LA TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE

IV.- SUCESIONES EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN. p. 33 a 34

V.- BIBLIOGRAFÍA p. 35 a 37

1.- Manuales y revistas

2.- Sentencias y consultas

INTRODUCCIÓN

A lo largo de este Trabajo se expondrá y analizará la situación en la que se encuentra la figura de la fiducia sucesoria en lo que se refiere a su tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se trata de una figura única del ordenamiento jurídico de la Comunidad Autónoma de Aragón que, debido a su singular naturaleza, ha planteado muchos problemas.

La elección de este trabajo se basa en el hecho de que la regulación de esta figura, a mi juicio, no se ajusta con su naturaleza y funcionamiento, lo que produce distorsiones en su fiscalidad. Se trata de una figura ampliamente utilizada en el ámbito del Derecho Sucesorio aragonés debido a las ventajas que presenta, en especial en patrimonios no fraccionables que deben ser heredados por varios descendientes.

Este trabajo consistirá en una investigación acerca de la figura de la fiducia aragonesa, atendiendo a su regulación civil y la legislación aplicable a su tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En lo que respecta a esta última, se analizará su evolución desde el comienzo hasta su situación actual.

I. FIGURA DE LA FIDUCIA SUCESORIA

1. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA FIDUCIA EN ARAGÓN

La fiducia sucesoria es una institución jurídica propia del Derecho aragonés que se caracteriza por dar al causante la facultad de dejar a un tercero a cargo del reparto de sus bienes tras su fallecimiento, es decir, retrasando la delación de la herencia hasta el momento en que decida el fiduciario. Este encargo puede realizarse mediante escritura pública o testamento del comitente o causante en favor de uno o varios fiduciarios que podrán actuar conjunta, individual o sucesivamente, tal y como establece el artículo 439 del CDFA. Se trata de una manifestación de la libertad de ordenación de la sucesión que tiene el causante recogida en el artículo 318 del CDFA y del principio *standum est chartae*, recogido en el artículo 3 del mismo texto legal, según el cual se estará en todo caso a lo pactado entre los sujetos en lo que no sea de imposible cumplimiento o contrario a la Constitución o a las normas imperativas. Esta figura no daña el carácter personalísimo de los testamentos o pactos sucesorios ya que es el comitente quien los crea aunque luego sean ejecutados por un tercero, el fiduciario.

La fiducia es una figura de cuya naturaleza jurídica se duda. No puede considerarse como un supuesto de representación ya que el fiduciario no tiene capacidad para realizar negocios jurídicos con terceros en nombre del causante sino que tan sólo puede repartir la herencia. Tampoco puede considerarse como un mandato ya que, a tenor del artículo 1732 del CC que los regula, éste se extingue “*por muerte, declaración de prodigalidad o por concurso o insolvencia del mandante o del mandatario*” y, por ende, no tendría efectos tras la muerte del mandatario. En tercer lugar, tampoco puede considerarse un negocio *per relationem* subsumido a la muerte del causante ya que la función del fiduciario no es concretar algún aspecto del contrato que faltare en el momento de su redacción por encargo del causante, sino que debe realizar la partición y ordenación de la herencia como tal. Se trata de una figura personalísima, gratuita, salvo pacto en contrario, voluntaria y revocable, con mucha historia a sus espaldas que suele operar entre cónyuges¹. Esta naturaleza jurídica queda perfectamente descrita en la Sentencia de Tribunal Supremo de 2 de abril del 2012, 591/2012².

¹ JESÚS DELGADO ECHEVERRÍA, *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4º ed., Editorial El justicia de Aragón, Zaragoza, 2007.

² La fiducia sucesoria <<consiste en un título sucesorio propio y singular del derecho foral aragonés mediante el que el causante cede a una persona de confianza, llamado fiduciario, la labor de ordenar su

Está inequívocamente basada en la confianza entre el causante y el fiduciario, en tanto que uno deja en manos del otro el reparto de todos sus bienes tras su fallecimiento. En derecho aragonés los cónyuges suelen nombrarse recíprocamente como fiduciarios de forma que el último en fallecer, si ejerce la fiducia, repartirá los bienes de ambos, como mejor considere, entre sus descendientes, salvo disposición en contrario del causante.

2. ORIGEN Y DESARROLLO HISTÓRICO DE LA FIDUCIA EN ARAGÓN

El derecho foral aragonés nace en la edad media con los Fueros, que eran normas civiles, procesales y penales, otorgadas por reyes y nobles a ciudadanos de determinados territorios poco ventajosos, ofreciéndoles privilegios o exenciones jurídicas a cambio de su residencia. De acuerdo con un extenso estudio realizado por M. Alonso Lambán, los aragoneses llevan desde el siglo XII encomendando a terceros la distribución de sus bienes tras su muerte, aunque no existía una constancia expresa de esta figura hasta más adelante³. El Fuero de Aragón fue redactado por el Rey Jaime I en las Cortes Generales celebradas en Huesca en 1247 con intención de reunir todos los fueros y costumbres que ya existían en un solo texto legal. En ellos aparecieron las primeras trazas de la fiducia sucesoria aunque es más probable pensar que en aquella época se utilizara este modo de partición o reparto de la herencia por costumbre y no por imposición legal.

Con la aprobación de las Leyes del Toro de los Reyes Católicos, esta práctica se prohibió taxativamente debido a las irregularidades que suponía y a la implantación del derecho romano. No obstante, se tiene constancia de que las costumbres, ignorando esta legislación, perduraron y se continuó con la práctica de la figura de la fiducia⁴.

No fue hasta la redacción del proyecto de Código Civil de 1851 cuando se creó en Zaragoza la Comisión nº 16 del Congreso de Jurisconsultos. Ésta se encargó de redactar el cuerpo legal del que hoy en día es el Código de Derecho Foral Aragonés,

sucesión y, en última instancia, la de escoger el o los herederos conforme a sus instrucciones (artículos 125, 126 y 127 de la Ley aragonesa 1/1999). El fiduciario puede hacer uso de sus facultades de forma total o parcial, y aun en tiempos distintos, salvo que el causante hubiere dispuesto otra cosa (artículo 142.2 de la misma Ley). La tarea puede encomendarse, como en el caso que nos ocupa, al cónyuge supérstite, supuesto en el que el cumplimiento del encargo no queda sujeto a plazo (artículo 129.2)»> Sentencia del Tribunal Supremo (Sala tercera de lo Contencioso Administrativo, Sección segunda), núm. 6242/2008 de 2 de abril de 2008.

³ JESÚS DELGADO ECHEVERRÍA, “Manual de derecho civil aragonés”, p. 6

⁴ MANUEL ALBALADEJO, “Título IV. De la fiducia Sucesoria” en Revista de Derecho Privado, Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, tomo XXXIV, vol.1, editorial revista de derecho privado, (lugar) (año), p. 277 y ss.

incluyendo, aunque muy restrictivamente, la figura de la fiducia en sus conclusiones. Esta figura tan sólo se permitía entre cónyuges y siempre que se indicara en el testamento explícitamente. Paralelamente, en 1889 se publica y entra en vigor el Código Civil con una perspectiva completamente contraria al uso de la fiducia, tal y como redacta su artículo 670⁵, con la excepción del primer apartado del artículo 831⁶, relativo al viudo.

Las conclusiones de esta Comisión no pudieron sembrar sus frutos pero serían un gran punto de partida para lo que anunciaría el artículo 13 del recién estrenado CC, en el que se estableció la aplicación de su texto a Aragón y Baleares en cuanto no se opusiera a las disposiciones vigentes; y se les pidió que redactaran y enviaran apéndices con dichos fueros para que los jueces supieran cuáles eran las normas aplicables. En el artículo 29 del apéndice aragonés de 1925 se incluyó la figura de la fiducia de una forma mucho más clara al permitir al causante, mediante testamento, nombrar a su cónyuge “*fiduciario comisario*” para que se encargara de la regulación y ordenación de la sucesión, y eligiendo “*el heredero o los herederos y distribuya los bienes, ora libremente y sin más cortapisas que los derechos atribuidos con carácter forzoso por la ley, ora dentro de los límites que el testador señale y que no sean imposibles ni contrarios al derecho natural*”⁷.

Más adelante, en 1967, se redacta la Compilación de Derecho Civil de Aragón, que dedicó su Título IV del Libro II a la figura de la fiducia sucesoria como una consignación que debe realizarse mediante escritura pública o testamento hacia el

⁵ <<El testamento es un acto personalísimo: no podrá dejarse su formación, en todo ni en parte, al arbitrio de un tercero, ni hacerse por medio de comisario o mandatario. Tampoco podrá dejarse al arbitrio de un tercero la subsistencia del nombramiento de herederos o legatarios, ni la designación de las porciones en que hayan de suceder cuando sean instituidos nominalmente>> artículo 679 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, en adelante CC.

⁶ <<1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, podrán conferirse facultades al cónyuge en testamento para que, fallecido el testador, pueda realizar a favor de los hijos o descendientes comunes mejoras incluso con cargo al tercio de libre disposición y, en general, adjudicaciones o atribuciones de bienes concretos por cualquier título o concepto sucesorio o particiones, incluidas las que tengan por objeto bienes de la sociedad conyugal disuelta que esté sin liquidar.

Estas mejoras, adjudicaciones o atribuciones podrán realizarse por el cónyuge en uno o varios actos, simultáneos o sucesivos. Si no se le hubiere conferido la facultad de hacerlo en su propio testamento o no se le hubiere señalado plazo, tendrá el de dos años contados desde la apertura de la sucesión o, en su caso, desde la emancipación del último de los hijos comunes.

Las disposiciones del cónyuge que tengan por objeto bienes específicos y determinados, además de conferir la propiedad al hijo o descendiente favorecido, le conferirán también la posesión por el hecho de su aceptación, salvo que en ellas se establezca otra cosa>> artículo 831 del CC.

⁷ Artículo 29, primer apartado, del Real Decreto de 7 de diciembre de 1925, por el que se aprueba el Apéndice al Código Civil, formado en cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 6º de la Ley de Bases por la Comisión Permanente de Codificación.

cónyuge o descendiente consanguíneo hasta cuarto grado para que éste ordene la sucesión⁸.

No obstante, debido a las circunstancias políticas y jurídicas de la época, esta regulación no fue enteramente satisfactoria. La Ley de sucesiones por causa de muerte de 1999 introdujo una regulación especial en relación con la fiscalidad de la figura de la fiducia, actualmente incorporada en los artículos 439 a 463 del CDFA, debido a su “*notorio arraigo y frecuente uso entre nosotros*” y atendiendo a “*algunos problemas que la práctica venía señalando, muy en particular los relativos a la administración y disposición de los bienes durante el tiempo en que la herencia está pendiente de asignación y, por tanto, necesariamente yacente*”⁹.

Posteriormente, con la aprobación de la CE y en base a lo establecido en el número 18º del primer apartado del artículo 149¹⁰, Aragón tuvo competencias normativas para redactar el actual Código del Derecho Foral de Aragón aprobado por las Cortes en fecha de 29 de marzo de 2011, siendo la fiducia regulada en los artículo 439 a 463.

Actualmente se trata de una figura ampliamente utilizada entre cónyuges, muchas veces sin saber cuál es la denominación de esta figura, y en especial cuando existen empresas familiares. A continuación pasaremos a analizar la figura más íntegramente.

3. FUNCIONES QUE DESEMPEÑA

La finalidad que se persigue esta figura desde su creación es, por un lado, tratar de evitar que el patrimonio salga del núcleo familiar o se fragmente hasta que se produzca el fallecimiento del último de los cónyuges, quien puede disponer de sus bienes como estime oportuno. Se piensa, en este caso, en explotaciones comerciales, agrícolas o industriales. Esta función suele ir aparejada con la de crear una situación de igualdad entre los descendientes cuando ambos progenitores mueran, de forma que el último en fallecer pueda comparar la situación de los descendientes y repartir como considere más oportuno.

⁸ Artículos 110 y siguientes de la Ley 15/1967, de 8 de abril, sobre compilación del Derecho Civil de Aragón.

⁹ JESÚS DELGADO ECHEVERRÍA, et. al, “*Manual de Derecho Civil Aragonés*”, p. 7.

¹⁰ <<Las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas>>. Número 18º, del primer apartado del artículo 149 de la Constitución Española

Por otro lado, el hecho de que la figura del fiduciario recaiga sobre el cónyuge está relacionado con el segundo objetivo, relativo al derecho de viudedad del cónyuge supérstite recogido en el primer apartado del artículo 283 del CDFA¹¹. Así pues, éste no sólo tiene la seguridad de que recibirá los cuidados necesarios hasta sus últimos días sino también mantendrá su economía, pudiendo hacer uso y disfrute de los bienes que haya dejado su cónyuge hasta el fin de sus días.

4. CONTENIDO, ELEMENTOS Y TIPOS DE FIDUCIA.

4.1. Contenido de la fiducia sucesoria aragonesa

La fiducia tendrá el contenido que el comitente haya decidido darle en su escrito de creación. Fuera de estas reglas, el fiduciario actuará como considere, teniendo en cuenta siempre las normas del Código de Derecho Foral en los casos en los que sólo haya descendientes del comitente (artículo 457.1 del CDFA¹²) o en caso de sucesión “*de la casa*” (artículo 461 CDFA¹³).

Además de estas limitaciones, el fiduciario deberá tener en cuenta las facultades de administración, siempre que la figura de fiduciario no recaiga sobre el cónyuge, de sus facultades como usufructuario. Tampoco tiene la capacidad de ordenar la colación de las liberalidades hechas por el causante¹⁴.

¹¹ << 1. El fallecimiento de un cónyuge atribuye al sobreviviente el derecho de usufructo de todos los bienes del premuerto, así como de los enajenados en vida sobre los que subsista el derecho expectante de viudedad, de acuerdo con lo pactado y lo dispuesto en los artículos anteriores>>, artículo 283 del Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de “Código de Derecho Foral de Aragón”, el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas, en adelante CDFA.

¹² <<1. Salvo disposición en contra del comitente, cuando en el momento de ejecutar la fiducia existan descendientes suyos, el fiduciario habrá de ordenar la sucesión exclusivamente a favor de alguno o algunos de ellos, con la misma libertad con que podría hacerlo el causante.>> artículo 457 del CDFA

¹³ <<1. En los supuestos de que la casa o un patrimonio deban deferirse a un solo heredero, sin determinación de normas para su nombramiento o cuando resulten de imposible cumplimiento, la elección deberá efectuarse por el cónyuge sobreviviente, y, en su defecto o cuando éste hubiere fallecido sin realizarla, por las personas llamadas a integrar la fiducia colectiva conforme al artículo 459>> artículo 461 del CDFA.

¹⁴ ASESORÍA RUISEÑORES, *Fiducia aragonesa: régimen jurídico y tributación, Curso sobre fiducia aragonesa* [revista electrónica], 21 noviembre 2013, consultada el 21 de marzo de 2019.

4.2.Elementos personales

Las personas intervenientes en esta figura son dos: el comitente y el fiduciario. El comitente, aquel de cuya sucesión de trate, deberá ser aragonés con capacidad para testar (artículo 408 del CDFA). Así se extrae del artículo 439 del CDFA¹⁵.

En cuanto al fiduciario, requiere de un mayor análisis. Se encuentra regulado en el artículo 440 del mismo texto legal que establece que debe tratarse de una persona “*mayor de edad con plena capacidad de obrar en el momento del fallecimiento del causante*”. De aquí se deduce que el fiduciario no podrá ser una persona jurídica sino una persona física que cumpla con estas características. En cuanto a la plena capacidad de obrar, el fiduciario debe cumplir con los requisitos del artículo 4 del mismo Código¹⁶ y que no sea incapacitado en el momento en que fallezca el comitente ya que, de lo contrario, la fiducia quedaría extinguida (artículo 462.c y 463 del CDFA). Tal y como se menciona en el propio artículo 439, fiduciarios podrán ser una o varias personas que cumplan con las características ya descritas.

La figura del fiduciario no tiene por qué ser ocupada por un familiar, es decir, la fiducia no tiene que tener, necesariamente, un carácter familiar. No obstante, es cierto que lo más común es que se nombre como tal al cónyuge, y por ello se han introducido en la legislación aragonesa disposiciones que ayudan a realizar la fiducia en ese sentido. Algunos ejemplos del CDFA son el artículo 440.2, donde se establece que no podrá ser fiduciario el cónyuge del fallecido cuando su matrimonio se encuentre en trámite de separación, nulidad o divorcio; el artículo 444.2 relativo al plazo de ejecución de la fiducia de forma que, si el fiduciario fuera el cónyuge, se entendería su nombramiento hecho “*de por vida*”; el artículo 457.3 que establece que, respecto al modo de actuar, el cónyuge podrá atribuir bienes de la comunidad conyugal sin necesidad de realizar inventario; o el artículo 462.e según el cual la fiducia se extinguirá a la muerte del cónyuge del comitente. Para los casos en los que el cónyuge no sea fiduciario, el legislador aragonés también se encargó de insertar disposiciones que lo incluyeran

¹⁵ <<Todo aragonés capaz para testar puede nombrar uno o varios fiduciarios para que ordenen su sucesión actuando individual, conjunta o sucesivamente. Nombrados varios sin señalar cómo deben actuar, se entenderá que el llamamiento es conjunto.>> artículo 439 del CDFA.

¹⁶ <<1. Es mayor de edad: a) El que ha cumplido los dieciocho años. b) El que ha contraído matrimonio. 2. El mayor de edad es capaz para todos los actos de la vida civil, salvo las excepciones establecidas en casos especiales por la ley.>> artículo 4 del CDFA, apartados 1 y 2.

forzosamente como la del artículo 459.1, que obliga a que el cónyuge viudo forme parte de la fiducia colectiva, o el artículo 461.1 relativo a la sucesión de la casa¹⁷.

El fiduciario¹⁸ deberá estar a lo que mande el comitente, sin que pueda “*modificar las disposiciones sucesorias del causante, sean anteriores o posteriores a su nombramiento*”, lo cual implica que el fiduciario deberá respetar las disposiciones que el causante haya considerado oportunas establecer, pudiendo actuar libremente en lo no dispuesto. Esta subsidiariedad de la voluntad del causante aparece en el artículo 441 del CDFA.

Por otro lado, se trata de un cargo revocable de acuerdo con el artículo 443 del mismo Código. Esta revocación se realizará por el propio comitente en testamento o escritura pública, o mediante revocación tácita nombrando a un nuevo fiduciario.

Salvo que el comitente hubiera establecido otra cosa, será un cargo gratuito, y en todo caso se tratará de un cargo personalísimo, en tanto que esta figura está basada en la confianza entre las partes; y voluntario, por lo que quien es nombrado fiduciario puede renunciar a serlo sin alegar ninguna excusa (artículo 440.3 CDFA).

5. NOMBRAMIENTO DEL FIDUCIARIO Y TIPOS DE FIDUCIA

5.1. Nombramiento del fiduciario

El nombramiento del fiduciario se encuentra regulado en el artículo 442 del CDFA y será el primer acto de ordenación de la sucesión que realice el comitente. La forma de designación será mediante pacto sucesorio o testamento. Estos documentos pueden, además del cargo de fiduciario, contener otros elementos. La fiducia será válida en tanto esté constituida en estos formatos y siempre que éstos también cumplan con sus requisitos materiales y formales.

Aunque en el instrumento de creación participen varias personas, como podría ser unas capitulaciones matrimoniales o un pacto sucesorio, el comitente será siempre el sujeto capaz para revocar su cargo o modificarlo. Esta revocación no tiene por qué plasmarse en el mismo formato que se utilizó para crear el cargo sino que serán igualmente factibles cualesquiera otros permitidos por la ley.

¹⁷ JESÚS DELGADO ECHEVERRÍA, Manual de Derecho Civil aragonés, p.6.

¹⁸ JESÚS DELGADO ECHEVERRÍA, Manual de Derecho Civil aragonés, p.6.

El cargo de fiduciario se entiende perfeccionado y, por tanto, es eficaz desde el momento en que se produce válidamente el nombramiento y comenzará a surtir sus efectos desde el fallecimiento del causante. En cuanto a la aceptación de esta figura, existe un conflicto doctrinal: hay quienes entienden que se adquiere automáticamente en el momento en que fallece el comitente mientras que otra rama doctrinal entiende que es necesaria una aceptación expresa o tácita por parte del designado¹⁹.

5.2. Tipos de fiducia que resultan

En función de los nombramientos realizados, la fiducia podrá ser individual, cuando únicamente existe un fiduciario, o plural, cuando se han nombrado a varios. En este último caso, los fiduciarios podrán actuar sucesivamente, de modo que cuando el primero no pueda o no quiera ejecutar sus funciones lo hará el siguiente; o podrán actuar mancomunadamente²⁰.

A ésta última se le denomina fiducia colectiva y, en ella, los fiduciarios actúan conjuntamente. La composición de la fiducia colectiva se encuentran acotada en el artículo 459 del CDFA. En ella se incluye no solo los fiduciarios designados por el fallecido, sino también el cónyuge viudo de éste. En caso que el causante hubiera establecido fiducia colectiva a favor de parientes sin mayores instrucciones, “*serán llamados hasta un número de tres, los que tengan capacidad para ser fiduciarios, con el siguiente orden de prelación: ascendientes más próximos al causante de menor edad de una u otra línea, hermanos que hayan convivido familiarmente con el causante, con preferencia del mayor sobre el menor; y los colaterales que dentro del cuarto grado nombre el Juez, oído el Ministerio Fiscal*”.

6. HERENCIA PENDIENTE DE ASIGNACIÓN Y SU ADMINISTRACIÓN

Dada la naturaleza de la fiducia, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento en que se ejecute la fiducia, tal y como establece el artículo 448 CDFA. Hasta entonces se intenta mantener el patrimonio de la herencia vivo y se establece un administrador y representante de esta herencia yacente. La figura del administrador corresponderá al cónyuge viudo, siempre que tenga condición de

¹⁹ ASESORÍA RUISEÑORES, *Fiducia aragonesa: régimen jurídico y tributación, Curso sobre fiducia aragonesa*, p.10.

²⁰ ASESORÍA RUISEÑORES, *Fiducia aragonesa: régimen jurídico y tributación, Curso sobre fiducia aragonesa*, p.10.

administrador de la comunidad conyugal o, de lo contrario, en lo que respecta a los bienes del usufructo de viudedad; o al fiduciario en caso que así lo haya dispuesto el causante o cuando no pueda darse la primera opción (artículo 449 CDFA).

El administrador tendrá las siguientes funciones. En primer lugar deberá formalizar un inventario con todos los bienes que se encuentren dentro del patrimonio de la herencia en escritura pública, salvo si éste fuera el cónyuge viudo usufructuario y el fallecido no hubiera dispuesto otra cosa en testamento (artículo 450 CDFA). Además tiene la obligación de pagar las deudas con cargo al caudal relictio en lo que se refiere a alimentos a los hijos y descendientes, cargas y deudas de la herencia y los gastos de conservación, tributos, primas de seguro u otros gastos a que se hallen afectos aquellos, así como *“la obligaciones contraídas por el administrador en la gestión de los negocios del causante o que se deriven de su explotación, en cuanto no hayan de ser satisfechos por el cónyuge usufructuario”*, tal y como establece el artículo 451 del mismo texto legal.

El administrador y fiduciario, por disposición de los artículos 452 y 453 del Código de Derecho Foral Aragonés, deberá, además de cubrir las obligaciones anteriores, gestionar los negocios que deje el fallecido incluidos cobrar créditos vencidos, consentir la cancelación de fianzas y derechos que los garanticen, o cualesquiera otros actos propios de todo administrador además de las facultades que, específicamente, le haya otorgado el comitente. También podrá disponer a título oneroso de los bienes de la herencia sujetos a fiducia que el comitente hubiera autorizado siempre que la contraprestación obtenida sea subrogada en el lugar que éstos ocuparon. En el ámbito procesal, tendrán legitimación activa y pasiva.

No obstante, cuando ambos cargos no recaigan sobre la misma persona, el fiduciario deberá darle cuenta al administrador de sus actividades. Además podrá solicitar la liquidación de la comunidad conyugal.

En cualquier caso, si existen legitimarios, éstos deberán prestar consentimiento para los actos de disposición de inmuebles, empresas o valores (artículo 454 CDFA).

7. PLAZO DE EJERCICIO DE LA FIDUCIA, FORMAS DE EJECUCIÓN Y EFICACIA DE ÉSTA

La fiducia deberá ejercitarse en el plazo de dos años, a falta de plazo expreso por el comitente. En caso que el fiduciario sea el cónyuge, podrá retrasar su ejecución hasta su muerte, tal y como se entiende de la redacción del artículo 444 del CDFA. El plazo comenzará a computarse desde el día del fallecimiento del comitente o, si en ese momento existen legitimarios preferentes menores de edad, desde el tercer año una vez éstos hayan cumplido la mayoría de edad. En caso de fiducias colectivas, se estará a lo establecido en la ley mientras que en caso de reiteración del llamamiento, desde que el anterior resulte ineficaz (artículo 445 CDFA).

La fiducia se ejecutará en un acto *inter vivos*, en escritura pública. Salvo disposición en contrario, cuando en el momento de ejecución de la fiducia haya descendientes con vida, el fiduciario dispondrá con la misma libertad con que lo haría el propio causante a favor de uno o alguno de ellos. Éste podrá ejecutar su cometido total o parcialmente, en el mismo o distintos momentos. La actuación que realice será irrevocable, pudiendo reiterarse el llamamiento cuando los llamados no puedan o no quieran aceptar o porque sea declarada nula.

Cuando se haya designado como fiduciario al cónyuge, podrá cumplir el encargo en su propio testamento. Éste podrá atribuir bienes pertenecientes a la disuelta comunidad conyugal sin necesidad de la disposición del artículo 259 del CDFA. En este caso, lo que disponga será revocable, de acuerdo con la propia naturaleza del testamento, y no impedirán que los actos de disposición posteriores sean eficaces igualmente.

En caso de fiducia colectiva, cuya ejecución se regula en el artículo 460 CDFA, los fiduciarios deberán ponerse de acuerdo sobre la ejecución total o parcial de su cometido por mayoría, en un acto que deberá ser convocado por todos ellos y debiendo concurrir todos ellos en la escritura pública que la contenga.

8. EXTINCIÓN DE LA FIDUCIA SUCESORIA

La fiducia se extingue por pérdida de condición del fiduciario (artículo 462 del CDFA). Esta situación puede darse en los siguientes supuestos: cuando el fiduciario incurra en alguna de las causas de extinción mencionadas por el comitente, cuando expire el plazo para su ejecución sin realizar las actuaciones pertinentes, cuando el fiduciario fallezca,

sea declarado ausente o fallecido, sea privado de la plena administración de los bienes de la herencia o sea incapacitado judicialmente, cuando incurra en alguna de las causas de indignidad o desheredación; o, cuando, siendo el fiduciario cónyuge viudo del causante, contraiga nueva nupcias o tenga pareja de hecho.

Así pues en caso de fiducia individual, la pérdida de condición de fiduciario del único que ostentaba ese cargo extingue la fiducia completamente mientras que, en caso de fiducia colectiva, la pérdida de condición de alguno de ellos no extingue la figura ya que esta persistiría en los fiduciarios que no incurrieran en las causas nombradas supra.

II. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. NATURALEZA, OBJETO Y FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO

El impuesto de sucesiones es un impuesto directo, subjetivo, personal y progresivo que grava *“los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por persona físicas”*²¹ en los términos previstos en la Ley de Sucesiones.

Este impuesto ha sido muy discutido y, por ende, debe ser correctamente justificado. Aunque los argumentos para ello son dispares, actualmente se asientan en la creación de un sistema tributario justo que cumpla con los principios del artículo 31, en su primer apartado, de nuestra Constitución²². En este precepto se obliga a los ciudadanos españoles a contribuir con el gasto público siguiendo los principios de igualdad y progresividad, sin que llegue a ser confiscatorio.

Además del principio de igualdad, ampliamente establecido en el artículo 14 de nuestra Carta Magna²³, y al que no cabe hacer referencia por la claridad del texto, aparece el principio de progresividad. Este principio se basa en el reparto equitativo de la carga tributaria y establece que, para que se produzca esta equidad entre los sujetos pasivos que la soportan, la carga tributaria debe ser satisfecha en proporción al incremento o disminución de su riqueza. Para que un impuesto sea progresivo el tipo medio de gravamen debe incrementarse conforme aumenta la base imponible, lo cual se consigue bien gracias a una configuración proporcional del impuesto, o bien estableciendo un

²¹ Artículo 1 de la ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²² JOSÉ MANUEL MISAS BARBA, *Notarías: impuesto sobre sucesiones y donaciones I*, [artículo electrónico], de 20 de octubre de 2016, consultado el 31 de marzo de 2019.

²³ << 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>> artículo 14 de la CE.

tarifa progresiva, opción por la que se inclina el legislador en el caso del impuesto de sucesiones²⁴.

El principio de no confiscatoriedad es uno de los más importantes dentro del derecho tributario que hace referencia a la “*justicia tributaria*”, es decir, cómo debe ser repartida la carga tributaria entre los ciudadanos para que el sistema tributario existente resulte justo. Del artículo anterior podemos deducir que la prohibición de confiscatoriedad está íntimamente relacionada con la obligación de contribuir, complementándose y limitándose mutuamente para poder llegar a este sistema tributario justo. Este principio permite valorar el límite en el que el tributo se desnaturaliza y pasa a ser considerado como una sanción; el momento en el que el sistema tributario se deslegitima. Lo que trata es de imponer un límite a la acción redistributiva del Estado. El tributo, por su propia naturaleza, es una carga para la persona que lo soporta, pero en ningún caso puede comprender una cantidad tal que disminuya considerablemente el patrimonio del sujeto pasivo. Así pues este principio es el que evita que el sistema tributario se convierta en un sistema confiscatorio²⁵.

Estos principios en los que se basa y justifica el sistema tributario, en especial el impuesto de sucesiones, no deben tenerse en cuenta para cada impuesto concreto sino para la generalidad del sistema.

Doctrinalmente, el jurista italiano Cimbali justifica la tributación de este impuesto en ser una manera de que el Estado recoja su participación al contribuir en la formación del patrimonio del causante. Así pues, para este autor en la formación del patrimonio individual se involucran tres sujetos: el propio individuo, su familia y el Estado. Así pues, en el momento del fallecimiento del causante, es lógico que cada uno de los sujetos participantes restantes obtengan una parte del patrimonio²⁶.

²⁴ REVISTA EXPANSIÓN, *Principio de progresividad*, Unidad Editorial Información Económica SL, 2019 [revista electrónica], consultada el 31 de marzo de 2019.

²⁵ IRENE ARAGUÀS GALCERÀ, *El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española*, Revista de Academi Brasileira de DIreito Constitucional [revista electrónica], 2010.

²⁶ REGISTRADORES DE ANALUCÍA ORIENTAL, *Cursos de formación para empleados de registros*, módulo 4, Oficina liquidadora [artículo electrónico], a 23 de septiembre de 2014.

2. DESARROLLO LEGISLATIVO DE LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Este impuesto aparece englobado en el antiguo impuesto sobre Derechos Reales y siempre ha sido objeto de gran controversia, especialmente a raíz de su cesión a las Comunidades Autónomas²⁷.

La primera vez que aparece este impuesto, según establece Barberán Lahuerta, fue a finales del S. XVIII, en la Real Cédula de Carlos IV. Este impuesto sería modificado a lo largo de la historia en numerosas ocasiones, siendo la más importante la realizada por el Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde, quien inspiró la Ley de abril de 1900 en la que se reformaba el entonces “Impuesto de Derechos Reales y transmisión de bienes”. Tras la II República y la Guerra Civil el impuesto presentaba una regulación compleja en tanto que comprendía “*el Impuesto sobre Adquisiciones mortis causa, el Gravamen Complementario sobre adquisiciones mortis causa y sobre donaciones y el Impuesto sobre Bienes de las personas jurídicas*”. No fue hasta la entrada en vigor de la Ley 41/1964 de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario y, unos años más tarde, el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuesto Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, cuando se separaron los impuestos relacionados con la sucesión del Impuesto sobre Derechos Reales.

Con la aprobación de nuestra Constitución Española se llevaron a cabo una serie de modificaciones a lo largo de todo el ordenamiento jurídico que llevaron, en primer lugar, a la redacción de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas y, posteriormente, a la promulgación de la Ley 14/1996, en la que el Estado cedió la recaudación y competencias normativas a las Comunidades Autónomas en lo que refería al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Con la modificación de la LOFCA gracias a la Ley Orgánica 1/2001 de 27 de diciembre se aumentaron las competencias cedidas de las comunidades autónomas, incluyendo entre ellas reducciones, tarifas, deducciones y bonificaciones de la cuota.

Con todo ello, en lo que respecta a la normativa nacional se redacta la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁸.

²⁷ MARÍA CRISTINA BUENO MALUENDA et al., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II*, 2º edición, Prensa de la Universidad de Zaragoza, 2016

En lo que respecta a la normativa autonómica, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estaba regulado por la Ley 1/1999 de 24 de febrero de Sucesiones por causa de muerte, la cual, posteriormente, fue derogada por el CDFA.

Este impuesto quedó cedido a las Comunidades Autónomas de forma que cada una ha acabado teniendo una regulación diferente. Con respecto a la situación de Aragón, se promulgó el Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre del Gobierno de Aragón por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, que regulan el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los artículos 131-1 y siguientes. Posteriormente, se redactó la Ley 10/2015 de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón por la que se modifican determinados artículos del Decreto Legislativo 1/2005 y, mucho más recientemente, la Ley 10/2018 de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DEL IMPUESTO

Se constituye como hecho imponible para este impuesto las adquisiciones *mortis causa*, incluyéndose las acumulaciones y adiciones que, en su caso, se pudieran llevar a cabo de acuerdo con los artículos 30.1²⁹ y 11 del mismo texto; y el ajuar doméstico del fallecido.

La obligación de tributar puede ser personal o real. Tendrán obligación personal de contribuir aquellas personas residentes en España según las reglas de domicilio de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Por otro lado, tendrán obligación real de contribuir aquellos no residentes que hereden bienes inmuebles que radiquen en territorio español.

²⁸ FUNDACIÓN ALTERNATIVAS, “*Evolución normativa del impuesto de sucesiones en España*”, [Revista electrónica], de 11 de febrero de 2018 [consultada el 13 de abril de 2019].

²⁹ << 1. Las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas>>, primer apartado del artículo 30 de la LISD.

El impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante a excepción que exista una condición o término para la adquisición de los bienes, en cuyo caso se devengará en el momento en que se cumpla dicha condición o término.

Los sujetos pasivos del impuesto, enumerados en los artículos 5 y siguientes de la LISD, serán aquellos que obtengan el incremento patrimonial gravado por el impuesto, es decir, los causahabientes, los herederos y los legatarios. Subsidiariamente podrán ser responsables los intermediarios en caso de depósitos, garantías o cuentas corrientes; las entidades de seguros que verifiquen las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos y, finalmente, los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia³⁰.

La base imponible del impuesto, establecida en el artículo 9 de la Ley del impuesto, constituirá el “*el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente*”. A esta cantidad deberán sumársele las adiciones y el ajuar doméstico; y restársele las cargas, deudas y gastos deducibles³¹. Una vez calculada la base imponible, se calculará la base liquidable restando a la primera las reducciones pertinentes³². Finalmente se le aplicará el tipo de gravamen³³ de acuerdo con las escalas establecidas en la propia ley y se le aplicarán las deducciones necesarias para llegar a la cuota líquida³⁴.

Cabe puntualizar una serie de peculiaridades que tiene este impuesto. Por un lado, cabe hacer referencia a la ficción de igualdad de la partición recogida en el artículo 27 de la Ley del Impuesto de Sucesiones. Esta regla implica que las particiones y adjudicaciones que se realicen entre los herederos, siempre que se hubiera establecido por testamento un reparto igualitario, “*se considerará[n] para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad*”. Los excesos de adjudicación que pudieran producirse en estos casos se tributarán por el Impuesto de Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

³⁰ Artículo 6 de la LISD.

³¹ Artículos 11 a 15 de la LISD

³² Artículo 20 de la LISD

³³ Artículo 21 de la LISD

³⁴ Artículos 22 a 23.bis de la LISD.

Por otro lado, el usufructo también tendrá un cálculo específico para calcular la cantidad que tanto el usufructuario como el nudo propietario deben pagar por este impuesto. Este cálculo queda establecido en el apartado a) del artículo 26 de la Ley del impuesto³⁵.

III. TRATAMIENTO FISCAL DE LA FIGURA DE LA FIDUCIA SUCESORIA EN ARAGÓN.

1. COMPETENCIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN LA NORMATIVIZACIÓN Y GESTIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

La Constitución, como norma suprema de nuestro Ordenamiento Jurídico, ordena el territorio nacional en diferentes comunidades autónomas, cada una de las cuales tiene autonomía para gestionar sus intereses³⁶. Para ello se les otorga una serie de competencia, supeditadas a aquellas que son exclusivas del Estado y que se encuentran recogidas en artículo 149 de nuestra Carta Magna, entre las que se incluye la competencia exclusiva para establecer tributos³⁷. Sin perjuicio de ello, algunas de estas competencias son delegadas a las Comunidades Autónomas para permitirles obtener recursos para ofrecer los servicios públicos necesarios a sus ciudadanos. Así pues, al amparo del artículo 157 de la Constitución, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por los “*impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado*” y sus propios impuestos, entre otros.

Con la finalidad de regular estos recursos con los que se dotan a las Comunidades Autónomas, entra en vigor la LOFCA. En su artículo 10 define como tributos cedidos

³⁵ << a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes>> apartado a) del artículo 26 de la LISD.

³⁶ <<El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses>>, artículo 137 de la CE.

³⁷ << 1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 14.^a Hacienda general y Deuda del Estado.>>, artículo 149.1.14 de la CE

aquellos “*establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*”. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concreto, está cedido a la Comunidad Autónoma aragonesa siempre que su hecho imponible se produzca en el territorio de ésta. Se entenderá cedida la competencia en concreto una vez así lo reconozca el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma en cuestión. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a Aragón, la disposición adicional segunda de nuestro Estatuto de Autonomía establece que “*1. Se cede a la Comunidad Autónoma de Aragón l rendimiento de los siguientes tributos: c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”.

Para regular las competencias fiscales cedidas a la Comunidad Autónoma de Aragón entra en vigor el Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. Las disposiciones específicas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentran reguladas en los artículos 131 y siguientes. En concreto, en su artículo 131-4 se regula la fiducia sucesoria. En su texto original se establecía que dicha figura debía tributarse de acuerdo con el artículo 54.8 del RSD que establecía que “*En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras, con carácter provisional, a cargo de todos los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente*”.

Posteriormente, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece cómo se va a regular el sistema de financiación a Comunidades Autónomas y Ciudades Estado, en especial, cuál será el régimen general de la cesión de tributos por parte del Estado. El alcance de la cesión abarca el rendimiento del impuesto, es decir, el importe de la recaudación líquida derivada del hecho imponible de este impuesto tanto en

periodo voluntario como en periodo ejecutivo³⁸. Las competencias normativas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones incluyen, en primer lugar, la introducción de nuevas reducciones de la base imponible tanto en transmisiones “*inter vivos*” como “*mortis causa*”, siempre que estén relacionadas con las circunstancias económicas o sociales de los sujetos pasivos del impuesto; o modificar aquellas establecidas en la normativa estatal manteniendo condiciones análogas o mejorándolas. En segundo lugar la Comunidad Autónoma tendrá competencia para regular la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente o las deducciones y bonificaciones de la cuota. Esta últimas deberán ser compatibles con las establecidas en la normativa estatal. Finalmente, se añade que podrán regularse autonómicamente aspectos de la gestión y liquidación³⁹.

En cuanto a su gestión, será competencia de las Comunidades Autónomas la incoación de expedientes de comprobación de valores siguiendo los criterios establecidos por el Estado, la realización de actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias, la calificación de infracciones y la imposición de las sanciones pertinentes, la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento, la aprobación de modelos de declaración y las demás competencias necesarias para la gestión del impuesto a excepción de las enumeradas en el apartado segundo del artículo 55 de la ley 22/2009⁴⁰.

Todo aquello no incluido expresamente en los artículos anteriores será competencia del Estado y una actuación por parte de las Comunidades Autónomas podría ser objeto de una cuestión de competencia.

La aceptación de estas competencias delegadas junto con su regulación se recoge en el Estatuto de Autonomía Aragón. En relación con la disposición adicional segunda mencionada anteriormente donde se establece la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Aragón tiene competencia normativa para la fijación del tipo impositivo, las exenciones, las reducciones sobre la base imponible y las deducciones sobre la cuota.

³⁸ << 1. Correspondrá a las Comunidades Autónomas la recaudación: a) En período voluntario de pago y en período ejecutivo, de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Determinados Medios de Transporte, Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y de los Tributos sobre el Juego.>>, artículo 56, apartado primero, letra a) de la Ley 22/2009.

³⁹ Artículo 48 de la Ley 22/2009.

⁴⁰ Artículo 55, apartados primero y segundo de la Ley 22/2009.

2. REGULACIÓN DE LA FIDUCIA SUCESORIA

La fiducia aragonesa encuentra una referencia a su fiscalidad en el Decreto Legislativo 1/2005. Éste establece expresamente que los beneficios fiscales relativos a adquisiciones mortis causa se aplicarán a la fiducia sin perjuicio de que la delación no se produzca hasta el momento de ejecución o extinción de la fiducia. Procederá igualmente la aplicación de reducciones, entre otras, por adquisición de vivienda habitual del causante, de empresa individual o negocio profesional, la reducción por la adquisición de determinadas participaciones en entidades de forma provisional, etc. Su aplicación definitiva quedará condicionada a que, en la delación, el bien que justificare dicha reducción fuera entregado al sujeto pasivo, conforme al principio de igualdad de participación del artículo 27 de la LISD⁴¹.

La regulación de la fiscalidad de la fiducia sucesoria ha variado a lo largo del tiempo debido a que la regulación que se ofrecía en un primer momento con el RISD no guardaba relación con la propia naturaleza de la figura. Así pues, a lo largo de estos años puede dividirse la regulación de la tributación de la fiducia sucesoria aragonesa en tres bloques: un primer bloque se refiere a la regulación e interpretación que se ofrecía hasta el año 2012, un segundo bloque comienza con la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 que anula el artículo 54.8 RISD ofreciendo una nueva interpretación, y un tercer bloque que comienza con la Ley 15/2018 de 22 de noviembre del Gobierno de Aragón sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.1. Fiscalidad de la fiducia sucesoria hasta el año 2012⁴².

El artículo 54.8 RISD establecía la obligación de realizar liquidaciones provisionales por partes iguales a cargo de los posibles futuros herederos en cuanto no hubiera sido utilizado por el fiduciario en la ejecución de sus funciones. Éste era el artículo que se aplicaba hasta el año 2012 a la hora de tributar una herencia en la que existía un encargo de fiducia no ejecutado. Muchos autores, entre ellos Miguel Ángel Martínez-Cortés Gómez, afirmaban la inconstitucionalidad del precepto por vulneración del artículo 31.1 de la CE ya que, en el momento del gravamen del impuesto no se había producido

⁴¹ Artículo 131-4 del Decreto Legislativo 1/2005.

⁴² MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ-CORTÉS GÓMEZ, “*La fiducia sucesoria aragonesa*”, Colección “El justicia de Aragón”, Zaragoza, 2008.

ninguna adquisición; y el artículo 8 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria que obligaba a que la legislación encargada de delimitar el hecho imponible, el devengo, la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen y otros elementos directamente relacionados en la determinación de la cuantía del tributo, junto con lo relacionado con los sujetos pasivos, debía tener forma de ley, no de reglamento.

Con la intención de reconducir esta situación tan poco acertada en cuanto a la tributación del impuesto de sucesiones con fiducia, la Ley 1/1999 de 24 de febrero, en su artículo 133.1 dispuso que “*a todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción*”. Además, introdujo en su disposición adicional única la necesidad de realizar un Proyecto de Ley “*...que regule las particularidades fiscales de la sucesión mortis causa en Aragón...*”.

La interpretación que daban los tribunales seguían el criterio del artículo 54.8 RISD. El Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en fecha de 21 de abril de 2003, declaró inaplicable el artículo 54.8 RISD por ser contrario a la ley y planteó mediante Auto de 13 de junio de 2003, una cuestión de ilegalidad de dicho precepto, argumentando una falta de adecuación entre la tributación que se llevaba realizando de la fiducia y su naturaleza y funcionamiento. No obstante, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 31 de marzo de 2004 argumentó cuatro puntos para declarar la constitucionalidad y legalidad del precepto en cuestión. El primero, que exigir el impuesto a quien no fuera heredero todavía “*no desvirtúa la legalidad de la norma, porque la obligación tributaria surge desde el fallecimiento del causante por el art.24.1 Ley 29/1987...*”, calificando de “razonable” la opción que había elegido. El segundo, que el artículo 54.8 RISD continúa con los criterios utilizados por las normas fiscales respecto al momento en que se produce la transmisión hereditaria, esto es, el momento del fallecimiento, tal y como respaldaban los artículos 24.1 LISD y 10.2 RISD. Con respecto a este argumento cabe recordar una cita de Lacruz Berderjo que decía “*para que una persona sea heredero no le basta ser llamado: ha de ofrecérselle asimismo la herencia para su aceptación y ha de aceptarla*”. El tribunal, en su sentencia, no apreció esta puntualización. El tercero, que no podía hablarse de una contradicción del precepto con los artículos 1 y 3 LISD en tanto que ellos también establecen como momento de la tributación el momento de fallecimiento del causante, sin tener en cuenta el momento del devengo que, de acuerdo con el artículo 24.3 LISD, podría entenderse realizado en

un momento diferente. El cuarto, que si se retrasara la tributación del impuesto sobre sucesiones al momento de ejecución de la fiducia, podrían producirse problemas de prescripción del tributo y graves fraudes fiscales. Con todo ello, fallaron a favor de la legalidad del precepto.

Así pues, en el momento del fallecimiento del causante, si no se ejecutaba la fiducia completamente, debía dividirse en tantas partes como personas llamadas a heredar, quienes realizarían una liquidación provisional que, en el momento de la ejecución de la fiducia, sería ajustada en función de lo realmente percibido por cada sujeto. Así se establece en el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre que dice “*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*”.

En su apartado cuarto se estableció que “*Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió*”. La misma solución se ofrecía en el artículo 54.8 RISD que ordenaba girar liquidaciones complementarias una vez se produjera la ejecución de la fiducia para adecuar el impuesto ya pagado con la cantidad realmente percibida.

2.2.Sentencia del Tribunal Supremo 591/2012 de 30 de enero y fiscalidad de la fiducia desde entonces.

En el año 2012 se produjo un cambio significativo en la legislación relativa a la tributación del impuesto sobre sucesiones con fiducia. Este cambio fue consecuencia, en primer lugar, de la Sentencia del Tribunal Supremo número 591/2012 de 30 de enero, la cual anuló el artículo 54.8 RISD que, hasta el momento, había reglado estos supuestos; y, en segundo lugar, de la jurisprudencia posterior que estableció cómo debían

interpretarse las normas relativas a la fiscalidad del hecho sucesorio en los casos en los que apareciera la figura de la fiducia.

Los hechos probados de la Sentencia de 30 de enero mencionada anteriormente relataban la situación de una pareja, un hombre y una mujer, con testamento abierto mancomunado en el que se proclamaban mutuamente fiduciarios-comisarios, pudiendo pues el sobreviviente nombrar como herederos a cualquiera de sus sobrinos carnales y los descendientes de éstos únicamente, todos ellos nombrados en el testamento. En el momento del fallecimiento del hombre, su cónyuge manifestó que al no haber ejecutado su encargo como fiduciaria, no se había producido la delación de la herencia y, por tanto, no cabía el pago del impuesto sobre sucesiones. Frente a ello, la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón inició un expediente practicando liquidaciones provisionales por la parte alícuota de la herencia a cada uno de los sobrinos. Esta liquidación fue impugnada por la viuda sin éxito y, finalmente, decide redactar el recurso de casación que motiva esta sentencia.

De los cuatro motivos de casación interesa especialmente la nulidad del artículo 54.8 RISD y su consecuente infracción del artículo 24.3 LISD. Por todos los argumentos descritos en el apartado segundo de los hechos probados, la demandante exigía la declaración de nulidad del anteriormente mencionado artículo del Reglamento junto con la nulidad de las declaraciones giradas a cargo de sus sobrinos. En este sentido, el tribunal recuerda la naturaleza de la fiducia, describiéndola como un títulos sucesorio único del derecho foral aragonés “...mediante el que el causante cede a una persona de confianza, llamado fiduciario, la labor de ordenar su sucesión y, en última instancia, la de escoger el o los herederos conforme a sus instrucciones (artículos 125, 126 y 127 de la Ley aragonesa 1/1999) ... La tarea puede encomendarse, como en el caso que nos ocupa, al cónyuge supérstite, supuesto en el que el cumplimiento del encargo no queda sujeto a plazo (artículo 129.2). Habida cuenta de la naturaleza de esta institución, hasta que el fiduciario no ejecuta su cometido, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, 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)”. El tribunal afirma, retirándose de su sentencia de 31 de marzo de 2004, que “los problemas de prescripción y el riesgo grave de fraude ... no pueden prevalecer sobre la realidad incontestable de que,

mientras el fiduciario no ejecute el encargo, no hay institución hereditaria”, y que la obligación que impone el artículo 54.8 RISD implicaría hacer 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*”. Esto no sólo infringe los artículos 1, 2 y 3 de la LISD, sino el principio rector del sistema tributario, consagrado en el artículo 31.1 de la CE y en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la capacidad contributiva de los ciudadanos. Por todo ello, declara nulo el precepto reglamentario.

Esta anulación supuso la necesidad de modificar el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre con la Ley 10/2012 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, que lo vinculó, en vez de con el precepto recientemente anulado, con lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV del CDFA. Esta modificación comenzó a tener efectos desde el día 1 de enero de 2013. Así pues, la fiscalidad de la fiducia queda perfectamente clarificada con el nuevo texto del artículo 133-2 Decreto Legislativo 1/2005 que establece 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 Libro Tercero, Título VII, 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, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante*”. El que caso en que el pago del impuesto correspondiera a varias personas, “*...la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada*”. Una vez ejecutada la fiducia, si el destino de los bienes hubiera sido distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, “*...se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió*”, de acuerdo con dispuesto en la letra c) del artículo 451 del CDFA, relativo a las obligaciones y cargas del caudal relicto⁴³.

⁴³ << c) Los gastos de conservación de los bienes, los tributos, primas de seguro u otros gastos a que se hallen afectos aquéllos así como las obligaciones contraídas por el administrador en la gestión de los

La interpretación que deja entrever el Tribunal en su Sentencia de 30 de enero de 2012 es la de aplicar el artículo 24.3 de la LISD que establece que “*toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan*”. Este punto de vista llevaría a que no existiera obligación de tributar por el impuesto sobre sucesiones hasta que se produjera la ejecución de la fiducia sucesoria. Dado que el planteamiento del Tribunal parece contrario a la redacción del artículo 133-2, se planteó si eran válidos aquellos preceptos que, aunque sin hacer referencia al artículo anulado, siguieran sus mismos pasos. En este sentido, la Consulta a la Dirección General de Tributos de 18 de septiembre de 2015, afirmó que los preceptos que anteriormente estaban vinculados con el artículo anulado como los artículos 131-4 o 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, aunque obligaran a la realización de una liquidación a cuenta que posteriormente fuera corregida con una liquidación complementaria de acuerdo con lo que se obtuviera de la herencia, siempre que fueron modificados para que hicieran referencia a preceptos no anulados, como lo fueron por la ley 10/2012, son perfectamente aplicables.

No obstante, el Tribunal Supremo también ofrece otras fórmulas constitucionalmente posibles que se recogen en el propio artículo 54 RISD como gravar al fiduciario “*...bien en su condición de tal, bien considerándole, en su caso, usufructuario del caudal relichto, con derecho de reintegro si a ello hubiere lugar o de compensación para el fideicomisario*”. Como la herencia se encuentra en situación yacente administrada por el fiduciario o por el cónyuge viudo, podría hacerse tributar a estos sujetos como autoriza el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963, sin perjuicio de las compensaciones ulteriores que procedieren.

La Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 1 de febrero de 2016 parece abrazar esta última interpretación y establece que, dado que ha sido anulado un precepto reglamentario, lo propio sería acudir a al artículo 26 LISD, apartados d) y e) que establecen, respectivamente: “*Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda*” y “*La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la*

negocios del causante o que se deriven de su explotación, en cuanto no hayan de ser satisfechos por el cónyuge usufructuario>>, artículo 451, letra c) del CDFA.

consideración de usufructo, y se valorará conforme a las reglas anteriores”. Así pues, la Dirección General de Tributos distingue dos situaciones que pueden darse en el momento en que existe un fiduciario. Por un lado, si el fiduciario tiene derecho a disfrute, tanto de forma temporal como vitalicia, se considerará, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones como un usufructo que deberá tributarse de acuerdo con la letra a) del mismo artículo. Por otro, si además de derecho a disfrute tiene derecho a disponer de los bienes, es decir, tiene derecho a repartir la herencia, se girará una liquidación provisional de pleno dominio a cargo del fiduciario hasta que éste decida ejecutar su encargo, momento en que podrá solicitar un reembolso de lo que hubiera pagado en exceso.

Esta interpretación queda afianzada por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 18 de enero de 2018. Con la anulación del artículo 54.8 RISD fija su atención en el artículo 51, relativo a los fideicomisos en general, que imputa la liquidación provisional al fiduciario; en relación con el artículo 54.6 RISD que establece que “*el heredamiento de confianza autorizado por la legislación foral se considerará como fideicomiso a efectos del Impuesto*”, es decir, en el caso que nos ocupa, la fiducia sucesoria se equipará, a efectos fiscales, con el fideicomiso común. Con todo ello, siguiendo con la interpretación que había realizado con fecha de 1 de febrero de 2016 la Dirección General de Tributo, el tribunal entiende que, en primer lugar, debe analizarse el contenido del negocio jurídico, en este caso la regulación del Derecho Civil aragonés con respecto a la fiducia; y, una vez realizada esta tarea, procederá a aplicarse el artículo 26, teniendo en cuenta el artículo 54.6 RISD. El tribunal concluye que, dado que no existe ningún fundamento legal que justifique la liquidación de la parte reservada a la fiducia a los herederos legales, se “*entiende como una solución adecuada y conforme a derecho la liquidación a cuenta practicada a cargo de la fiduciaria utilizando las reglas previstas para la sustitución fideicomisaria en los apartados 1 a 4 del artículo 54 RISD*”.

Esta sentencia fue impugnada ante la Sala de la Contencioso Administrativo, sección segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, alegando que no existía adquisición de bienes y que la naturaleza de la fiducia aragonesa no se corresponde con la de una herencia de confianza y que, por ello, no puede equiparse a ésta. La Sala, en su sentencia de 280/2019, de 12 de abril, recordó que “*desde la perspectiva tributaria, el fideicomiso es la institución por la que el causante atribuye al fiduciario en el título*

respectivo la conservación y entrega de todo o parte de la herencia al fideicomisario”, siendo el fiduciario puro aquel encargado de hacer llegar la herencia al fideicomisario, sin que llegue a alcanzar la condición de heredero. Remitiéndose a la naturaleza jurídica de la fiducia, desarrolla ya por el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de enero de 2012, concluye que la fiducia es un tipo de fideicomiso puro. Con todo ello, falla a favor de la sentencia recurrida afirmando que “*el hecho de que la delación de la herencia deba referirse al tiempo de la ejecución de la fiducia o de su extinción... no es obstáculo para la práctica de la liquidación recurrida que tiene carácter de liquidación a cuenta*” y que cabe la aplicación del artículo 54.1 del RISD, no de forma analógica, sino porque se da el supuesto de un fideicomiso puro.

2.3.Fiscalidad de la fiducia sucesoria desde el año 2018

Las Cortes de Aragón, bajo los fundamentos del artículo 149.1.14º CE⁴⁴, el artículo 19 de la LOFCA⁴⁵ y el artículo 104 del EAA⁴⁶, deciden redactar la Ley 15/2018 de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que modifica el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 y el artículo 450 del CDFA. Ya con la Ley 10/2012 de 6 de septiembre se modificó el citado precepto junto con otros con la finalidad de adecuar el ordenamiento fiscal aragonés a la anulación del precepto 54.8 por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012. Actualmente, el precepto modifica la “*liquidación a cuenta*” por una “*declaración informativa y copia de escritura pública a que hace referencia el artículo 450 del CDFA por quien tenga condición de administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación*”. Además, se añade a este segundo apartado cuál debe ser el contenido de la declaración informativa. Cada vez que el fiduciario ejerza sus funciones, deberá presentarse una autoliquidación y, en caso que existieran varias a favor de una misma persona, “*...se considerará como una sola transmisión a efectos de la liquidación del impuesto*”, debiendo aplicar a la base liquidable de la nueva adquisición

⁴⁴ <<El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 14.ª Hacienda general y Deuda del Estado.>>, artículo 149.1.14º de la CA.

⁴⁵ << Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión>> artículo 19.Dos.c del LOFCA

⁴⁶ << La Hacienda de la Comunidad Autónoma estará constituida por los siguientes recursos: 1. El rendimiento de los tributos propios que establezca la Comunidad Autónoma...3. El rendimiento de los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.>> artículo 104.1 y 3 del EAA.

el tipo medio de la base liquidable teórica de las adquisiciones anteriores. Además, presenta la opción de que sea el propio administrador quien, en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, presente una autoliquidación a cargo de la herencia yacente.

Con respecto al artículo del CDFA, se añade la letra d) que incluye, como cargas del caudal relicto, “*la garantía del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*” en caso de su aplazamiento.

Esta modificación, en primer lugar, hace desaparecer la liquidación a cuenta de la que se hablaba anteriormente para sustituirla por una declaración informativa, lo cual implica que los posibles futuros herederos no deberán adelantar el pago del tributo antes de que se produzca la delación. No será hasta que se produzca una ejecución fiduciaria cuando se girarán liquidaciones por la cantidad percibida. En su lugar, el administrador, en este caso el fiduciario, podrá girar una autoliquidación a cargo del caudal relicto por la cantidad que deba tributarse conforme a las normas del impuesto sobre sucesiones.

3. ÚLTIMOS MOVIMIENTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El pasado 19 de marzo del año 2019, la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno de Aragón redactó una Resolución relativa al Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Aragón-Estado en relación con la Ley 15/2018 de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Comisión Bilateral adoptó un Acuerdo para “*iniciar negociaciones para resolver las discrepancias manifestadas en relación con la Ley 15/2018 de 22 de noviembre...*” e interponer recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional al amparo del segundo apartado del artículo 33 de la Ley Orgánica 2/1979 de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

El recurso de inconstitucionalidad es un “*proceso constitucional a través del cual el Tribunal Constitucional garantiza la supremacía de la Constitución y enjuicia la*

*conformidad o disconformidad con ella de las leyes, disposiciones normativas y actos con fuerza de ley del Estado y de las Comunidades Autónomas”*⁴⁷.

Aunque la sentencia no ha sido redactada aún se intuyen los motivos que han llevado a la redacción de este recurso de inconstitucionalidad. Para ello, debe recordarse el artículo 19 de la LOFCA, en concreto su apartado Dos, letra a), que establece las competencias de la Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Gracias a él se ceden competencias normativas en materia de “*reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión*”. El resto, al amparo del artículo 149.1.14º de la CE, es competencia exclusiva del Estado. La Ley 15/2018 de 22 de noviembre, al modificar el artículo 133-2 del Decreto Legislativa 1/2005, podría vulnerar estos preceptos por incluir una regulación con respecto a la que excede de las competencias cedidas.

En los nuevos apartados cuarto y quinto del artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, se establece cómo realizar la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los casos en los que aparezca la fiducia aragonesa. Dado que esta competencia no está cedida, debería corresponderse con la normativa estatal; sin embargo, el legislador autonómico opta por ofrecer una tributación nueva, sustituyendo la liquidación provisional por una declaración informativa, e indicando cómo debe calcularse la base liquidable del impuesto en el momento de ejecución total o parcial de la fiducia.

IV. CRÍTICA A LA TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN.

Tras este estudio puedo concluir que la fiscalidad de la figura de la fiducia sucesoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones plantea muchos problemas, principalmente porque el legislador estatal, en el marco de sus competencias, no ha logrado ofrecer una solución al momento en que debe devengarse este impuesto cuando aparece la fiducia.

Dado que el propio CDFA establece el momento en que se produce la delación de la herencia, considero que debería respetarse dicha naturaleza ya que, de hecho, es lo que

⁴⁷ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA, “*El recurso de inconstitucionalidad*”, [artículo electrónico], [consultado el día 6 de mayo del 2019].

caracteriza a la figura. Así pues el devengo del impuesto debería producirse en el momento en que se produjera el hecho imponible que, tal y como establece el artículo 3 de la LISD, consiste en la adquisición de bienes por causa de muerte.

En relación con lo establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012, donde se declaraba nulo el precepto 54.8 RISD por ir en contra de la naturaleza de la figura de la fiducia sucesoria, entiendo que debería optarse por una solución que fuera coherente con ésta, y no con las soluciones que se aplican actualmente, asimilando la fiducia sucesoria aragonesa con el fideicomiso común. Así pues el artículo 24.3 LISD podría ser la solución la más idónea, al menos hasta que el legislador decida regularlo de una forma individualizada como había hecho con el artículo anteriormente mencionado del reglamento.

V. BIBLIOGRAFÍA

1. REVISTAS Y LIBROS CONSULTADOS

AMADEO ESCOLÁN REMARTÍNEZ, “*Antecedentes de la fiducia sucesoria aragonesa*”, *Saberes, Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*, vol.11 [revista electrónica], Separata, 2013, Universidad Alfonso X El Sabio, Madrid, [consultada el 10 de marzo del 2019]. Disponible en: <https://revistas.uax.es/index.php/saberes/article/view/815>

ASESORÍA RUISEÑORES, “*Fiducia aragonesa: régimen jurídico y tributación, Curso sobre fiducia aragonesa*” [artículo electrónica], [consultado el 21 de marzo de 2019]. Disponible en: <http://www.arasociados.com/wp-content/uploads/2015/12/Curso-Fiducia-Aragonesa-2013.pdf>

A&A ABOGADOS, “*¿Qué es y cómo funciona la fiducia aragonesa?*” [artículo electrónico], [consultado el 18 de marzo del 2019]. Disponible en: <https://aa-abogados.com/fiducia-aragonesa/>

FRANCISCO DE BORJA QUERO CHAMORRO, “*La fiscalidad de la fiducia sucesoria aragonesa a la vista de la última jurisprudencia. Comentario de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos VO397-16*”, [artículo electrónico], [consultado el 17 de marzo del 2019]. Disponible en: <https://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/35/77/06fiscalidadfiducia.pdf>

FUNDACIÓN ALTERNATIVAS, “*Evolución normativa del impuesto de sucesiones en España*”, [Revista electrónica], de 11 de febrero de 2018 [consultado el 13 de abril de 2019]. Disponible en: <https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/impuesto-sucesiones-espana/20180209183017148391.html>

IRENE ARAGUÀS GALCERÀ, “*El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española*”, Revista de Academi Brasileira de Direito Constitucional, número 3 [revista electrónica], 2010 [consultado el 30 marzo de 2019]. Disponible en: <http://www.abdconst.com.br/revista4/galcera.pdf>

JESÚS DELGADO ECHEVERRÍA et al., “*La fiducia sucesoria*” en *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4º Ed., Editorial El justicia de Aragón, Zaragoza, 2007.

JOSÉ MANUEL MISAS BARBA, “*Notarías: impuesto sobre sucesiones y donaciones I*”, [artículo electrónico], de 20 de octubre de 2016, [consultado el 31 de marzo de 2019].

Disponible en

<https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/oposiciones/temas/tema-13-fiscal-notarias-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-i/#I>

LUIS PARTOR EIXARCH et al., “*La herencia pendiente de asignación en la fiducia sucesorio*” [artículo electrónico], [consultado el 22 de marzo de 2019]. Disponible en http://www.eljusticiadearagon.com/gestor/ficheros/_n001038_9o_foro_4_la_herencia_pendiente_de_asignacion_en_la_fiducia_sucesoria.pdf

MANUEL ALBALADEJO, “*Título IV. De la fiducia sucesoria*” en *Revista del derecho privado, Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, tomo XXXIV, vol.1, editorial Revista de Derecho Privado, (lugar), (año).

MARÍA CRISTINA BUENO MALUENDA et al., “*Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II*”, 2º edición, Prensa de la Universidad de Zaragoza, 2016.

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ-CORTÉS GÓMEZ, “*La fiducia sucesoria aragonesa*”, Colección “El justicia de Aragón”, Zaragoza, 2008.

REGISTRADORES DE ANALUCÍA ORIENTAL, “*Cursos de formación para empleados de registros*”, módulo 4, Oficina liquidadora [artículo electrónico], a 23 de septiembre de 2014 [consultado el 10 de abril de 2019]. Disponible en: <https://registradoresandaluciaoriental.es/cursos-de-formacion-para-empleados-de-registros-modulo-4-oficina-liquidadora/>

REVISTA EXPANSIÓN, “*Principio de progresividad*”, Unidad Editorial Información Económica SL, 2019 [revista electrónica], [consultado el 31 de marzo de 2019]. Disponible en <http://www.expansion.com/diccionario-juridico/principio-de-progresividad.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA, “*El recurso de inconstitucionalidad*”, [artículo electrónico], [consultado el día 6 de mayo del 2019]. Disponible en: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/Composicion-Organizacion/competencias/Paginas/01-Recurso-de-inconstitucionalidad.aspx>

2. SENTENCIAS Y CONSULTAS

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 591/2012, de 30 de enero, sección segunda de la sala de lo Contencioso-Administrativo.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2202/2012, de 2 de abril, sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo.

Consulta Vinculante de 18 de septiembre de 2015 de la Dirección General de Tributos.

Consulta Vinculante a la Dirección General de Tributos de 1 de febrero de 2016

Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Económico Administrativo de la Comunidad Autónoma de Aragón de 18 de enero de 2018.

Resolución de 19 de marzo de 2019 de la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno de Aragón.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma de Aragón núm. 280/2019 de 12 de abril, sección segunda de la sala de lo Contencioso-Administrativo.