



CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	9/2019
Fecha presentación.....:	05/03/2019
Núm. Registro.....:	E20190138856
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Habiendo presentado D. M. [REDACTED], con NIF. [REDACTED], y sus tres hijos, una consulta tributaria escrita en la que se plantean distintas preguntas que, de modo resumido, versan sobre el modo de aplicar el artículo 133-2 del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobada por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre (en adelante TR), cuando exista una ejecución fiduciaria por un fallecimiento de 2008 y sobre la tributación que pueda existir en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), según las distintas alternativas que se detallan al liquidar la sociedad conyugal, procede informar lo siguiente:

PRIMERO. Competencia para evacuar contestación a la consulta y alcance la misma.

Conforme a la letra a del apartado 2 del artículo 55 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la contestación a las consultas tributarias sobre impuestos cedidos sólo corresponde a las CC.AA. cuando se refieran a disposiciones dictadas por éstas en el ejercicio de sus competencias normativas.

La consulta formulada se dirige fundamentalmente a preguntar sobre el modo de aplicar el artículo 133-2 del TR. Dada la competencia que corresponde a este centro directivo, la contestación debe limitarse a lo que atañe a la normativa aprobada por las Cortes de Aragón, con los efectos vinculantes que reconoce el artículo 89 de la Ley General Tributaria (LGT), quedando, por tanto, al ámbito competencial de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda el contestar lo correspondiente a la liquidación de la sociedad conyugal.

SEGUNDO. Sobre la aplicación del artículo 133-2 al caso planteado

Sobre la aplicación del citado artículo 133-2 al caso planteado hay que señalar que el fallecimiento al que va unida la ejecución fiduciaria que se pretende realizar tuvo lugar en 2008.

En ese año la normativa vigente estaba constituida por el apartado 8 del artículo 54 Reglamento (Estatal) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, (en adelante RISD) y por el artículo 133-2 del texto refundido en la redacción dada por la Ley 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

El texto de ambos preceptos era el siguiente:



En el RISD se señala 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."*

Por su parte, el texto resultante de la Ley 26/03 fue éste:

"Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia.

1. El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Título IV de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte.

2. 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, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante.

3. En el caso de que, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, 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.

4. 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.

5. Los sujetos pasivos podrán satisfacer con cargo al patrimonio hereditario la deuda tributaria correspondiente al valor de los bienes o derechos pendientes de asignación fiduciaria que les haya sido imputado fiscalmente, siempre y cuando opten por la modalidad de autoliquidación del impuesto, mediante su presentación y pago dentro del plazo voluntario establecido, y acompañen a dicha autoliquidación un documento firmado por el propio obligado tributario y por el administrador del patrimonio hereditario en el que se haga constar la autorización expresa de este último para satisfacer el importe de la autoliquidación con efectivo, bienes o derechos del patrimonio hereditario pendiente de asignación.

El ejercicio de esta opción será individual por cada sujeto pasivo, no siendo necesario que la totalidad de los obligados tributarios opten por la aplicación de la misma.

Mediante Orden del Consejero competente en materia de economía y hacienda se podrán regular los aspectos formales y procedimentales de dicha opción. "



Mediante Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 30 de enero de 2012, Sala Tercera de lo Contencioso, Sección Segunda, acogiendo el Recurso de Casación 6318/08 interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de octubre de 2008, se declaró nulo de pleno derecho el apartado 8 del artículo 54 del RISD, regulador de la liquidación fiscal de la fiducia sucesoria aragonesa, por infringir el principio de jerarquía normativa.

Por su parte, la norma con valor y rango de ley antes referida debe considerarse inaplicable conforme al criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en resolución de 10 de octubre de 2013. En la misma se afirma que, a la vista de las consideraciones formuladas por el TS y fundamentando expresamente el art. 131.4 del Decreto Legislativo 1/2005, de Aragón (TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos) -en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012-la práctica de las liquidaciones provisionales en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia pendiente de ejecución, en un artículo de un reglamento estatal declarado nulo -art. 54.8 del RD 1629/1991 (RISD)-, este Tribunal Central confirma el criterio expresado por el TEAR de Aragón en el sentido de entender que dicho precepto legal autonómico ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permita su efectiva aplicación.

La situación nacida tras los pronunciamientos del TS y, especialmente, por el del TEAC, no es de fácil comprensión.

Por lo que hace al vicio de nulidad del precepto reglamentario sus efectos tienen el carácter ex tunc propio de tal tipo de irregularidad. Por tanto, la norma reglamentaria debe considerarse inexistente desde el momento mismo (6 de diciembre de 1991) en que entró en vigor. Respecto de los efectos del pronunciamiento del TEAC no es posible una caracterización precisa dada su falta de tipificación normativa y desarrollo jurisprudencial. Lo que sí parece derivarse de su Resolución es que la inaplicación de la ley aragonesa se produce por su expresa remisión al artículo 54.8 RISD. Por tanto, y a los efectos de esta contestación, se considera como hecho principal la anulación por el TS de la norma reglamentaria.

Desde esa perspectiva, la nulidad supone la expulsión de nuestro ordenamiento de la norma y también la consideración de contrarios al ordenamiento de los actos realizados por la Administración o el contribuyente en su aplicación.

Esa nulidad de la normativa determina, por lo que ahora interesa, la inaplicación del apartado 4 por el que pregunta el consultante y que determinaba liquidaciones finales para ajustar las inicialmente practicadas.

El aparente vacío normativo creado por la Sentencia del TS y por la resolución del TEAC para los fallecimientos acaecidos entre el 6 de diciembre de 1991 (fecha de entrada en vigor del RISD) y el 1 de enero de 2013 (fecha de entrada en vigor de la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón que dio nueva redacción al artículo 133-2 del texto refundido) no es tal por cuanto resulta aplicable, previa la correspondiente interpretación, la normativa general recogida en



la ley y reglamento del impuesto aunque no contengan regulación expresa de nuestra figura civil.

Conforme a la Sentencia 280/19 de 12 de abril de la Sección nº 2 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que recoge en este punto el criterio sentado previamente por el TEAC, hay que considerar *" que la fiducia sucesoria aragonesa es una forma del fideicomiso puro, contemplado en el artículo 54.1 a 3 del Reglamento del impuesto."* En la Sentencia se analizaba la problemática tributaria de una sucesión ordenada mediante fiducia por un fallecimiento de 2009.

Así pues, la normativa que debe considerarse aplicable en el ámbito temporal antes marcado, y por tanto para el supuesto por el que se nos consulta, es la de los tres primeros apartados del artículo 54 RISD:

"Artículo 54. Fideicomisos

1. En los fideicomisos, cuando dentro de los plazos en que deba practicarse la liquidación no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario el resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente más alto de los señalados en el artículo 44 para el Grupo IV, salvo que el fideicomisario tuviese que ser designado de entre un grupo determinado de personas, en cuyo caso el coeficiente máximo a aplicar por razón de parentesco será el correspondiente a la persona del Grupo de parentesco más lejano con el causante.

2. Lo pagado con arreglo al número anterior aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido. Si el coeficiente que le correspondiese fuese inferior al aplicado al fiduciario, quien hubiese hecho el pago superior o sus causahabientes tendrán derecho a la devolución del exceso satisfecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.

3. Si dentro de los plazos para practicar la liquidación se conociese el fideicomisario, éste satisfará el Impuesto con arreglo al coeficiente que corresponda a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante."

Por su parte, el artículo 75 citado en el 54 dispone lo siguiente:

"Artículo 75. Supuesto de herederos desconocidos

En caso de adquisiciones por causa de muerte, cuando no fueren conocidos los herederos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar liquidación, excepto la relación de herederos, y si estos presentadores no justificaren la existencia de una justa causa para suspender la liquidación, se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 de este Reglamento establece para el grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente."



De estos preceptos reglamentarios se desprende que, junto a la liquidación inicial a cargo del fiduciario, que en el caso consultado no procede conforme al artículo 66 de la LGT por estar prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el fideicomisario debe satisfacer el impuesto que corresponda a su adquisición "cuando sea conocido".

Adaptando esta normativa a la singularidad civil de la fiducia aragonesa, y a la vista del artículo 24.3 LISD ("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."), en cada ejecución fiduciaria que se produzca, sea parcial o total, se entenderá devengado el impuesto y deberá liquidarse conforme a los valores patrimoniales y legislación vigente en ese momento.

De esa liquidación podrá restarse lo pagado por el fiduciario (párrafos 2 y 3 del artículo 54 RISD) pero no los pagos que pudieran haberse hecho por aplicación del artículo 54.8 del RISD (declarado nulo de pleno derecho por el TS).

TERCERO. Conclusión

Por tanto, el criterio de esta Administración sobre cómo proceder en 2019 por una ejecución fiduciaria correspondiente a un fallecimiento de 2008 es que existe la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación, valorando el caudal relicto conforme a su estado y condición en 2019, procediendo la aplicación de la normativa vigente este año (y por tanto la reducción del artículo 131-5 del TR tendrá como límite 500.000 euros) y pudiéndose descontar los pagos efectuados por el fiduciario en virtud del apartado 1 del artículo 54 RISD, pero no los efectuados por aplicación de cualquier normativa declarada nula o inaplicable en vía judicial o económico-administrativa.

CUARTO. Efecto vinculante.

Por último, debe reseñarse que la respuesta a estas cuestiones tiene carácter vinculante sólo para los órganos de la Administración Tributaria Aragonesa, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Zaragoza, a fecha de la firma electrónica.

Francisco Pozuelo Antoni.
Director General de Tributos

