

■ **Tribunal Supremo (Sala 3ª Sección 2ª)**

■ **Sentencia de 31 de marzo de 2004**

■ **Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó.**

Fiducia aragonesa. Régimen fiscal.

Estamos ante una sentencia que versa sobre el régimen fiscal de una institución foral aragonesa: la fiducia sucesoria. El tema ha sido objeto de mucha discusión doctrinal y de sentencias muy distintas que han amparado las muy diversas soluciones normativas que se han adoptado en la historia del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones.

La importancia de esta resolución estriba en que pone fin, si se consolida esta interpretación, a muchos de los debates a que hemos hecho referencia, pues cierra argumentos que siempre han contado con la posibilidad abierta de una sentencia de nuestro Alto Tribunal en un sentido inverso al que ahora reproducimos.

Para poner de manifiesto el debate, obtenemos de la propia sentencia un exacto resumen de la situación.

En virtud de la regulación contenida en el ordenamiento civil foral, la fiducia sucesoria aragonesa se traduce en que cada cónyuge —puede ser otra persona— puede nombrar fiduciario al otro para que ordene la sucesión de aquél entre descendientes y parientes consanguíneos hasta el cuarto grado, de modo que el fiduciario se subroga en la posición del causante, para efectuar tal ordenación sucesoria (instituir heredero o herederos, distribuir la herencia, etc.), como si de dicho causante se tratara. Es decir, mientras el fiduciario (que no adquiere, en cuanto tal, derecho alguno de contenido patrimonial sobre la herencia, sino tan sólo la facultad de integrar la última voluntad del causante) no efectúe nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes, no hay delación sucesoria, ni tampoco

co vocación hereditaria, de forma que ninguno de los posibles beneficiarios de la fiducia tiene un derecho efectivo sobre la herencia hasta tanto el fiduciario no haga uso de sus facultades (y, en tal situación de pendencia, los descendientes y parientes, eventuales beneficiarios, en todo o en parte, no son llamados a la herencia, ni pueden en consecuencia aceptarla, adquiriendo sólo una expectativa de que se les asignen todos a parte de los elementos patrimoniales que componen la herencia del causante, pero sin adquirir ningún derecho actual sobre ellos, ni en forma individual ni conjunta).

Esta realidad jurídica, con efectos económico patrimoniales claros, hubo de ser subsumida en el hecho imponible del ISD, lo que llevó a cabo, actualmente, el Reglamento, RD 1629/1991, en el que se establece 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 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".

A este precepto se le han imputado los siguientes vicios y defectos:

«a. Hace referencia a "herederos" cuando los mismos no existen, propiamente, hasta el momento en que la fiducia se ejercita, y, a pesar de ello, se gira una liquidación provisional a cargo de los mismos (sin perjuicio de las posteriores liquidaciones complementarias).

b. Al introducir normas reglamentarias sin la debida cobertura legal, contradice la L 29/1987 y, en concreto, sus arts. 1 (pues "el Impuesto sobre Sucesiones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley" y es evidente que en la fiducia sucesoria, con el fallecimiento de quien la instituye, nada adquieren, y puede que nada lleguen a adquirir, los destinatarios de las liquidaciones llevadas a cabo con arreglo al comentado art. 54.8), 3 ...

c. Vulnera el art. 24.3 de la L 29/1987 ("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"), pues la situación de pendencia creada con la fiducia no es equiparable a una institución hereditaria sujeta a condición suspensiva...

d. El art. 54.8 regula la fiscalidad de la fiducia sucesoria con desconocimiento de su naturaleza, contenido y efectos, al margen de precepto legal alguno que le habilite y sin que razones de seguridad jurídica o prevención del fraude fiscal lo amparen (pues bastaría con que, producido el devengo del tributo por fallecimiento del causante, el fiduciario formule ante la Hacienda Pública la correspondiente declaración acompañando los documentos que justifiquen la situación de pendencia y, al propio tiempo, permitan a la Administración

tributaria la ejecución de sus potestades de seguimiento del proceso sucesorio hasta su culminación).

e. Además, ni la Ley ni el Reglamento contienen previsiones similares sobre figuras forales análogas, produciendo una discriminación en el tratamiento jurídico tributario de las instituciones forales que es de difícil justificación.»

Todos estos son los argumentos que se contienen en el auto de 13 de Junio de 2003, del TSJ de Aragón, planteando cuestión de ilegalidad sobre el precepto reglamentario comentado. Aquel tribunal se suscitaba el caso en que, ante una sucesión ordenada en el régimen de la fiducia aragonesa, la Administración había practicado las correspondientes liquidaciones provisionales, contra las que reclamaron los contribuyentes.

A nuestro juicio los argumentos que emplea el Tribunal Supremo en esta sentencia, son de muy dudosa fuerza para convencernos de que la solución reglamentaria es ajustada a la Ley del ISD, y ello se confirma si examinamos el caso de alguna Diputación Foral que ha resuelto de forma diferente la tributación de su propia institución civil -alzar poderoso-semejante a la fiducia aragonesa.

Fundamentos de Derecho

...

Tercero.- *A pesar de la casi perfecta justificación técnico jurídica, desde el punto de vista dialéctico, de la presente cuestión de ilegalidad, no hay, sin embargo, motivos suficientes, desde el prisma comentado, para poder dar lugar a su estimación, habida cuenta que, al contrario de lo sentado en la sentencia de instancia y de lo aducido en el auto del planteamiento de la cuestión, es evidente, a tenor de lo alegado por el abogado del Estado y por la CA Aragón, que:*

A) La solución arbitrada, en realidad, por la sentencia de instancia es la de que, ante la fiducia aragonesa, lo procedente, fiscalmente, a la luz de la legislación vigente del Impuesto sobre Sucesiones, y, en concreto, del art. 24.3 de la L 29/1987, sería aplazar la liquidación hasta que se haga efectiva la ejecución hereditaria, se nombren herederos por el fiduciario y se produzca la aceptación ...

Pero tal precepto no es aplicable a la fiducia aragonesa, pues la misma no es una condición, ni un término, ni un fideicomiso ni una limitación accesorio semejante (como también lo viene a reconocer, ab initio, el propio auto que plantea la cuestión), y, frente a ello, el Tribunal a quo no ha realizado un estudio pormenorizado que justifique la virtualidad de tal precepto (al limitarse a considerar que el mismo, sin más, es directa y naturalmente aplicable a la fiducia).

Y es que en la fiducia no hay un llamamiento real inicial de los beneficiarios, de modo que no puede entenderse que se pueda tratar de una adquisición subordinada a condición, término, fideicomiso ni limitación accesorio (pues lo que aquí existe es una atribución de facultades al fiduciario para que determine, definitivamente, quienes van a ser, de entre los designados testamentariamente o de entre otros parientes o interesados, los beneficiarios finales de la herencia del causante); ...

B) Problema esencial es el de determinar cuál es, en el supuesto de autos, el momento en que se exige, o debe exigirse, el Impuesto sobre Sucesiones: o bien el del fallecimiento del causante o bien el de la adquisición efectiva del derecho a la herencia.

a. Frente a la tesis romanista del CC, de que, según los arts. 989, 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los arts. 440, 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el art. 24.1 de la L 29/1987 ("En las adquisiciones por causa de muerte..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...").

b. Tal declaración legal impide al RD 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo. ...

c. El criterio del Tribunal a quo supondría que, a través de la fiducia, el devengo no se situaría en realidad en el fallecimiento del causante, sino en la decisión de los interesados en la herencia, subordinándose la exacción del Impuesto al momento en que se ejecutara la fiducia, ya globalmente, ya sucesivamente mediante disposición de cada uno de los bienes integrantes de la herencia, de modo que, según tal tesis, el fiduciario dejaría de pagar el Impuesto al tiempo del fallecimiento y, a medida que dispusiera de los bienes en favor de alguno de los beneficiarios, se alzaría la suspensión y devendría ya factible exigir el tributo (dependiendo todo, de tal manera, de la voluntad del fiduciario, en oposición a lo ordenado en el art. 36 de la LGT).

d. La regulación reglamentaria de la fiducia, en el art. 54.8 del RD 1629/1991, si bien plantea algunos problemas, algunos de ellos graves, no deja de guardar una plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal ... donde, con la muerte del causante, se presume la adquisición hereditaria y se exige el Impuesto aunque no conste fehacientemente tal adquisición y donde, además, se presume la condición de sujetos pasivos en los llamados a la herencia, con abstracción de su posible rectificación posterior.

El sistema del art. 54.8 consiste en una liquidación inicial provisional y en las liquidaciones complementarias que puedan derivar de la adquisición sucesoria...

Si, según la cuestión planteada, se retrasara el pago del Impuesto, se producirían problemas de prescripción del tributo por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública e, incluso, en su caso, graves fraudes fiscales. Y, en cambio, en el art. 54.8 no parece que puedan generarse situaciones injustas, pues la liquidación provisional inicial resulta corregida por una posterior liquidación adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose, de tal modo, la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (gravarlo al tiempo del fallecimiento).

Y, en tal línea, el art. 1.7 de la L 13/2000 de las Cortes de Aragón permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos del Impuesto devengado (respetando lo indicado en el art.

5 de la L 29/1987, es decir, que el sujeto pasivo sólo puede ser la persona física), solución que quedaría huérfana de base si desapareciera el art. 54.8 del RD 1629/1991 (con el que guarda una intrínseca relación jurídica).

C) La concreción del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones se hace atribuyendo dicha condición, en el art. 54.8, a los herederos, y, si bien la fiducia aragonesa no permite hablar, en sentido estricto, ab initio, de herederos, el hecho de que, en dicho precepto, se denomine tales a quienes aún no lo son, no desvirtúa la legalidad de la norma, pues, considerándose producido el hecho imponible y surgida la obligación tributaria, por imperativo del art. 24.1 de la L 29/1987, desde el fallecimiento del causante, es el Reglamento, y su art. 54.8, el que debe determinar quien es el obligado tributario (para lo que, por lo dicho, no se puede estar a otro momento diferente del citado fallecimiento), por lo que la atribución de dicha condición a quienes en sentido amplio son herederos conforme a las normas de la sucesión legal (o aparecen designados como tales, en el caso presente, en el testamento mancomunado) es una solución razonable y, además, conforme a derecho (y, en especial, a los principios jurídicos que históricamente han venido regulando dicha concreta cuestión).

Tal criterio permite, además, la distribución de la obligación tributaria entre los afectados por partes iguales (que es un principio de equidistribución no sólo frecuente en los supuestos de sucesión testada y contractual sino también coherente con el sistema general de la sucesión legal).

D) El art. 54.8 del RD 1629/1991 no vulnera, en realidad, la reserva de Ley en materia tributaria...

E) No existe, tampoco, contradicción del citado precepto reglamentario con los arts. 1 y 3 de la L 29/1987, pues, determinándose en los mismos que el hecho imponible del Impuesto se produce al tiempo de la muerte del causante (con la consecuente delación y transmisión hereditaria), queda así justificada la virtualidad del art. 54.8, en cuanto, si civilmente la aceptación de la herencia se retrotrae a la fecha del fallecimiento, es obvio que la decisión contenida en dicho artículo es consecuente con los efectos civiles de la adquisición hereditaria...

F) El art. 54.8 no incurre en discriminación alguna con respecto a otros supuestos comunes semejantes (no, sin embargo, con relación a otras instituciones forales, que ni se concretan en la sentencia ni en el auto de planteamiento de la cuestión de ilegalidad, y que no se ha demostrado, tampoco, que conformen un término apropiado de comparación por su identidad sustancial con la fiducia aragonesa), sino que, por el contrario, incluso, en un caso parecido a dicha fiducia, como es el de los herederos desconocidos, el art. 75 del RD 1629/1991 arbitra una solución más rigurosa que la analizada en aquél.

Al fin y al cabo, para garantizar el cumplimiento de la Ley y el pago de la obligación tributaria, el art. 54.8 no hace más que establecer un sistema cautelar fundado en liquidaciones provisionales, sobre la base de aplicar el sistema civil para completar el orden tributario en coherencia con la previsión del art. 120.3 de la LGT -coordinando, de tal modo, el interés público y el privado-.

G) El citado art. 54.8 ha quedado ratificado, además, por un precepto con rango legal, cual es la Ley, ya citada, 13/2000 de las Cortes de Aragón, que, al regular, en su art. 1.1 y 7, la fiducia aragonesa, acoge expresamente el sistema previsto en el mismo (con remisión a la L 1/1999, no vigente aún al tiempo de los hechos determinantes de las presentes actuaciones) y resuelve, de forma incluso más satisfactoria que la indicada en aquél (partiendo también, con modulaciones, del criterio tradicional fijado en los arts. 33.9 del D 176/1959 y 35.9 del D 1018/1967), el problema de que el pago de las autoliquidaciones procedentes se haga con cargo, no al patrimonio del virtual heredero o virtuales herederos, sino al caudal relictivo, previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, también, de quien sea usufructuario de dicho caudal.

Cuarto: No obstante el tenor desestimatorio de la presente sentencia, no ha lugar a hacer especial imposición de las costas causadas en esta cuestión de ilegalidad, al tener que estar, en cuanto a las mismas se refiere, a los criterios generales previstos en el art. 139.1 de la LJCA 29/1998.

FALLAMOS

Que, desestimando la cuestión de ilegalidad planteada por la Secc. 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Aragón, mediante el auto dictado, con fecha 13 Jun. 2003, en el recurso contencioso-administrativo núm. 808/1999, declaramos la validez del art. 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el RD 1629/1991, de 8 Nov., por estar ajustado a derecho; sin hacer expresa imposición de costas.