

FIDUCIA ARAGONESA E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. UN RÉGIMEN TRIBUTARIO EN CONFLICTO PERMANENTE

Antonio J. García Gómez

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Zaragoza¹

Miembro de la AEDAF (España)

Title

The Aragonese «*fiducia*» and Inheritance Tax. An everlasting conflicting regulation

Resumen

La *fiducia* sucesoria aragonesa es una institución foral cuyo encaje en la normativa del impuesto sobre sucesiones ha suscitado desde siempre bastante polémica, no sólo desde el punto de vista doctrinal, sino también en los tribunales. El trabajo analiza su régimen tributario, partiendo de sus antecedentes y atendiendo a la situación nacida tras la anulación del artículo 54.8 RISD, un proceso que culmina con la Ley (aragonesa) 15/18, de 22 de noviembre, cuyo contenido y adecuación al marco competencial establecido por las normas de cesión de tributos es el objeto principal de estudio. Y, todo ello, a la vista de los diferentes pronunciamientos judiciales y la doctrina administrativa emanada tanto desde el Estado, como desde la propia CCAA de Aragón.

Palabras clave

Fiducia aragonesa. Impuesto sobre Sucesiones. Competencias normativas de las Comunidades Autónomas.

Abstract

The traditional Aragonese Law institution known as «*fiducia* sucesoria», through which a person designates in her testament or in notarial deed who will be in charge of arranging all the matters concerning her inheritance at the moment of her death, has always been problematic from the taxation

1 Miembro del grupo de investigación de la Universidad de Zaragoza «*De iure*» (S 26-17 R), reconocido como *grupo de referencia* por Resolución de 20 de marzo de 2018, de la Directora General de Investigación e Innovación de la CCAA de Aragón (BOA de 27 de marzo de 2018). El presente estudio se enmarca dentro de las actividades propias del grupo y se envió a publicación el 18 de marzo de 2020.

perspective. This work examines how Tax Law has regulated this institution, especially after the annulment of article 54.8 RISD, until the current Aragonese Law 15/18. The study focuses on its content and its adequacy to the distribution of powers between the Spanish State and the Autonomous Communities in taxation matters, paying especial attention to the existing jurisprudence and administrative doctrine both at State and Autonomous Community level.

Keywords

Inheritance tax. Distribution of tax powers: Spanish State versus Autonomous Communities.

Fecha de recepción: 18-03-2020 / Fecha de aceptación: 18-05-2020

Cómo referenciar: García Gómez, A.J. (2020). Fiducia aragonesa e impuesto sobre sucesiones. Un régimen tributario en conflicto permanente. *Revista Técnica Tributaria* (130), 65-111

SUMARIO

1. Rasgos esenciales del régimen jurídico de la *fiducia* aragonesa en el Derecho civil (desde la óptica que interesa a sus efectos tributarios)
2. El tratamiento tradicional de la *fiducia* aragonesa en el impuesto sobre sucesiones
3. Del Tribunal Superior de Justicia de Aragón al Tribunal Supremo. El tortuoso camino hasta la anulación del artículo 54.8 RISD
4. ¿Y ahora qué? De la modificación de la Ley autonómica a la doctrina de la DGT estatal
5. El nuevo régimen tributario implantado por la Ley aragonesa 15/2018
6. ¿Se ajusta la reforma fiscal aragonesa al marco constitucional?
7. Medidas adoptadas por la Administración autonómica en relación con la nueva tributación de la *fiducia*
 - 7.1. Cuestiones de derecho transitorio
 - 7.2. Opción por presentar autoliquidación con cargo a la herencia yacente (regularizada, en su caso, tras la ejecución total de la fiducia)
 - 7.3. Opción por postergar la tributación hasta las ejecuciones fiduciarias
8. Comentario final
9. Bibliografía

1. Rasgos esenciales del régimen jurídico de la *fiducia* aragonesa en el Derecho civil (desde la óptica que interesa a sus efectos tributarios)

De acuerdo con las normas que regulan el régimen sustantivo de la *fiducia* aragonesa, a través de esta institución una persona con vecindad civil aragonesa, el comitente, puede nombrar a una o varias personas, los fiduciarios, para que se encarguen de ordenar la sucesión *mortis causa*, produciéndose así una delegación de la facultad de disponer por causa de muerte. Se trata de una figura que forma parte de lo que genéricamente se denominan «instituciones de confianza», y que goza de amplia tradición en el Derecho civil aragonés² (arts. 439-463 Código del Derecho Foral de Aragón).

De acuerdo con su particular naturaleza, uno de los rasgos esenciales que definen esta institución es la situación de pendencia en que se encuentra la sucesión hasta que el fiduciario decide ejecutar la *fiducia*, ejerciendo la función de reparto que le corresponde³. Hasta ese instante, los posibles beneficiarios y futuros herederos (que aún no tienen jurídicamente tal condición) no están todavía llamados a la herencia ni pueden aceptarla, es decir, no se ha producido la delación hereditaria, como reconoce expresamente el artículo 448 del Código del Derecho Foral de Aragón (CDFA). De conformidad con dicho precepto, hasta

2 Esta vinculación personal entre el causante y el fiduciario entronca con otras instituciones sucesorias como las sustituciones fideicomisarias, fideicomisos, cláusulas y herencias de confianza o testamentos revelados en secreto a determinadas personas. No obstante, la *fiducia* aragonesa supera esa confianza genérica para albergar una auténtica facultad de disposición *mortis causa* que corresponde al fiduciario sobre la herencia del causante, de tal forma que en virtud de la misma corresponde al designado como fiduciario –a menudo el cónyuge supérstite– ordenar la sucesión de aquél, mediante la expresión de su propia y autónoma voluntad, sólo limitada, en ocasiones, por las propias instrucciones del causante (*vid.* ZUBIRI DE SALINAS, F., «La *fiducia* sucesoria», en *Actas de los Primeros Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1992, p. 75). De otra parte y como es conocido, nuestro Código civil, en virtud de su ascendencia romana, no admite la delegación de la facultad de disponer por causa de muerte. El artículo 670 Cc concibe el testamento como acto personalísimo y no puede dejarse su formación, en todo o en parte, al arbitrio de un tercero o hacerse por comisario o mandatario. Al mismo tiempo, sin embargo, otros Derechos territoriales españoles sí reconocen esta posibilidad de delegar la distribución de la herencia, aunque con muy diversa amplitud. Por lo que se refiere al Derecho aragonés, el origen de la *fiducia* aragonesa es consuetudinario y responde a la tradicional preocupación del Derecho aragonés por la protección del patrimonio familiar y de la posición dominante del cónyuge viudo, circunstancias que por otra parte no son ajenas a otros institutos arraigados en Aragón. En este sentido, su finalidad principal no es otra que dejar para más adelante el nombramiento de heredero y la distribución del patrimonio, a fin de que la elección pueda verificarse en mejores condiciones y recaiga en el que aparece más idóneo para llevar la casa, a la vez que fortalece la posición del cónyuge supérstite frente a los hijos (sobre los antecedentes de esta institución véase, entre otros, MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria en Aragón*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza 1994, p. 67 y ss. y ZUBIRI SALINAS, F., «De la *fiducia* sucesoria» en los *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, vol. III, dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRÍA, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996, p. 353 y ss.).

3 A falta de instrucciones precisas del comitente, el fiduciario podrá ordenar la sucesión con la misma libertad de aquél, es decir, sin más limitaciones que el respeto a la legítima y a las reglas del *stam dun est chartae* (*vid.* SANCHEZ-RUBIO GARCIA, A., «De la *fiducia* Sucesoria», en *Código del Derecho Foral de Aragón, concordancias, doctrina y jurisprudencia*, DELGADO ECHEVERRÍA, J. –dir.–, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 2015, p. 646).

la ejecución de la *fiducia*, la herencia se considera en situación de herencia yacente.

En este sentido, mientras no se ejecute el encargo fiduciario, los posibles beneficiarios del ejercicio de la *fiducia* no adquieren nada del causante, pues hasta que el fiduciario decida cuando quiere ordenar la sucesión no es posible ni siquiera conocer quiénes serán los herederos, ni cuál será su participación en la herencia. Resulta entonces, y con independencia de la naturaleza jurídica que quiera otorgarse a esta situación de pendencia, que nos encontramos ante una herencia abierta y no deferida en favor de nadie en concreto, sino ante un colectivo de posibles beneficiarios⁴. En rigor, se produce una situación de pendencia por indeterminación subjetiva y objetiva, es decir, tanto de las personas que serán llamadas a la herencia, como de los elementos patrimoniales que serán asignados a cada una⁵. Téngase en cuenta que en el Derecho aragonés la legítima es colectiva (art. 486 CDFa), la mitad del caudal hereditario debe recaer en favor de los descendientes de cualquier grado del causante, pero puede distribuirse desigualmente entre éstos e incluso atribuirse a uno solo.

Por lo que se refiere a la verdadera naturaleza de la *fiducia* aragonesa, se han venido aportando diferentes versiones doctrinales, fundamentalmente basadas en las tesis sobre el fenómeno de la delegación sucesoria. Bien entendido, como señala MERINO HERNANDEZ, que las diferencias y los matices existentes entre las distintas instituciones forales impiden ofrecer una naturaleza unívoca para todas estas ellas.⁶ Dicho de otra forma, el heredero distribuidor de Baleares, el fiduciario catalán, el poder testatorio vizcaíno, el testamento por comisario gallego o la *fiducia* aragonesa no comparten un idéntico régimen jurídico.

Hay que entender hoy ya superadas las teorías de la representación, del mandato o del negocio *per relationem*⁷, en tanto ni el fiduciario puede gestionar con terceros el interés de quién ha fallecido, propio de la representación, ni tampoco puede decirse que haya un mandato ya que se extinguiría con la muerte del mandante. Por su parte, no se trata de que el fiduciario se limite a concretar algún aspecto no fijado por el otorgante (negocio *per relationem*), sino que sus facultades son más amplias: ordenar la sucesión con la misma libertad que aquel⁸.

Para algunos autores, lo que se viene a producir es el desglose del dominio de forma que el poder de disposición pertenece a persona distinta del verdadero propietario, es decir, aunque el fiduciario no es propiamente propietario de los bienes, goza de una titularidad de disposición sobre los mismos. No obstante, parece que se ha impuesto la tesis de la voluntad integradora (LACRUZ BER-

4 ORIA ALMUDI, J., «El tratamiento de la *fiducia* sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», en *Revista de Derecho Civil Aragonés*, II, n.º 1, 1996, p. 75.

5 SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la *Fiducia* Sucesoria. Comentario desde el punto de vista del Derecho Tributario» en *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, vol. III, dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRÍA, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996, p. 487.

6 MERINO HERNANDEZ, JL, *La fiducia sucesoria...*, cit., p. 86.

7 Un resumen de estas posiciones doctrinales puede consultarse en los trabajos de MERINO HERNANDEZ, JL, *La fiducia sucesoria...*, p. 79 a 85 y ZUBIRI SALINAS, F., «De la *fiducia* sucesoria» en los *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, vol. III, cit., p. 365 a 374.

8 PARRA LUCAN, M.ª A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4ª ed., VVAA, DELGADO ECHEVERRÍA, J. (dir.), El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2012, p. 588.

DEJO, SANCHEZ REBULLIDA), entendiendo que las instituciones fiduciarias presuponen la intervención de un tercero en el proceso sucesorio con el fin de integrar la voluntad testamentaria que deliberadamente se expresó de forma incompleta. El fiduciario sustituye así al premuerto en orden a la determinación del heredero o a la distribución de la herencia. Podría decirse que en el caso de la *fiducia* aragonesa se trata de un negocio jurídico complejo perfeccionado en dos fases, nace incompleto cuando se instituye la *fiducia* y se completa cuando el fiduciario la ejecuta.⁹ Esto explicaría que no haya delación hasta la ejecución por el fiduciario, con el ofrecimiento a favor de quien resulte beneficiario y la posibilidad entonces de aceptar la herencia, teniendo en cuenta que los beneficiarios, si bien son designados por el fiduciario, serán en todo caso sucesores del causante.¹⁰ En este sentido, cuando se produce la aceptación por los beneficiarios, los efectos se retrotraen al momento de la muerte del causante (art. 343.1 CDFA).

En cuanto al contenido de la *fiducia*, está claro que al fiduciario corresponde, esencialmente, ordenar la sucesión del comitente, siguiendo las instrucciones recibidas, si las hubiere, respetando en todo caso la legítima, o, en defecto de estas, con la misma libertad que tendría aquél. De no existir tales instrucciones, la norma aragonesa únicamente establece reglas para la ejecución fiduciaria en los supuestos en que solo quedasen descendientes del causante, imponiendo la obligación al fiduciario de ordenar la sucesión exclusivamente en favor de ellos (o de alguno de ellos), o cuando se trate de sucesión de la casa. Advuértase que el plazo para la ejecución del encargo fiduciario será el señalado por el comitente, pero si éste no ha señalado plazo y el fiduciario es el cónyuge podrá hacerlo cuando lo estime oportuno (de por vida, dice la norma aragonesa). Por lo que se refiere el modo de ejecución de la *fiducia*, no ha de ser en unidad de acto, sino que cabe la ejecución parcial y en momentos distintos, a menos que el comitente hubiera dispuesto otra cosa (art. 457 CDFA).

Otro de los aspectos más importantes de esta figura tiene que ver con la condición de fiduciario, su naturaleza, sus facultades y atribuciones. Según establece el artículo 440 CDFA, puede ser fiduciario cualquier persona mayor de edad y que tenga plena capacidad de obrar en el momento del fallecimiento del causante. Como es sabido, en la práctica esta condición suele recaer en el cónyuge supérstite. También cabe el nombramiento de varios fiduciarios (*fiducia* colectiva).

Más controvertida resulta la naturaleza jurídica del fiduciario. La doctrina entiende que aunque puede realizar determinados actos de disposición sobre los bienes de la herencia no se trata propiamente de un heredero, no tiene derecho a usar y disfrutar de los bienes de la herencia, sin perjuicio de que, siendo fiduciario el cónyuge, podrá disfrutar de los bienes por el usufructo viudal. De la misma forma, esta figura va más allá que un simple albacea, ya que a éste le

9 Véase al respecto PARRA LUCAN, M.ª A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4º ed., p.588 y SANCHEZ-RUBIO GARCIA, A., «De la *fiducia* Sucesoria», op. cit., p. 646. A mayor abundamiento, MERINO HERNANDEZ, JL, *La fiducia sucesoria...*, p. 79 a 85 y ZUBIRI SALINAS, F., «De la *fiducia* sucesoria», p. 365 a 374. En todo caso, la voluntad del causante designando en testamento o escritura pública al fiduciario no basta para deferir la herencia, sino que la voluntad de este último completa e integra a la del causante al cumplir el encargo que se le hizo.

10 PARRA LUCAN, M.ª A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4º ed., cit., p. 588.

compete únicamente cumplir la voluntad del disponente o vigilar que se cumpla su voluntad.¹¹

El asunto central tiene que ver con el patrimonio hereditario pendiente de asignación, ya que esta situación puede mantenerse durante bastante tiempo, sobre todo cuando el fiduciario es el cónyuge, por lo que se requiere de una serie de actuaciones de administración y representación de dicho patrimonio¹², e incluso pueden llevarse a término algunos actos de disposición.

Entre las obligaciones del administrador: la formalización en escritura pública de un inventario del patrimonio hereditario (en garantía de los derechos de los futuros beneficiarios), aunque esta obligación se excepciona, con carácter general, cuando es el cónyuge viudo el único fiduciario, el pago de las cargas y deudas de la herencia y de los gastos de conservación de los bienes (con cargo al caudal relicto), la gestión de los negocios del causante que formen parte del caudal relicto, de acuerdo, en su caso, con las instrucciones recibidas, evitándose con ello que el patrimonio sujeto a *fiducia* se paralizase, y el ejercicio de la representación del patrimonio hereditario, tanto en el ámbito judicial como extrajudicial.

Por lo que se refiere a las facultades de disposición sobre los bienes objeto de *fiducia*, éstas corresponden al fiduciario y no al administrador (art. 453 CDFA)¹³. Únicamente pueden tener lugar a título oneroso y en tres casos: si el comitente lo hubiera autorizado, cuando se realicen para atender el pago de obligaciones y cargas del caudal relicto, y cuando lo estime conveniente para sustituirlos por otros. En todo caso, la contraprestación obtenida queda subrogada en lugar de los bienes enajenados, salvo que se haya destinado al pago de deudas y cargas del caudal pendiente de asignación. No obstante, se establece alguna cautela para los casos en que existieran legitimarios (art. 454 CDFA), por cuanto determinados actos de disposición (inmuebles, explotaciones económicas, valores mobiliarios..) requieren la previa autorización de cualquiera de ellos.

11 PARRA LUCAN, M.^a A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4^o ed., op. cit., p. 592.

12 Según dispone el artículo 449 CDFA, pendiente de ejecución la *fiducia*, la administración y representación del patrimonio hereditario corresponderá: en primer lugar, al cónyuge viudo sobre todos los bienes y derechos del premuerto mientras tenga la condición de administrador de la comunidad conyugal, o, en otro caso, sólo sobre los bienes afectos al usufructo de viudedad; en segundo lugar, al fiduciario o fiduciarios. En el caso de las fiducias colectivas, la administración del patrimonio pendiente de asignación sólo corresponderá a los fiduciarios si el comitente no hubiera designado un administrador. Esto significa que en el caso más habitual en el que el cónyuge viudo es además el fiduciario, este será el administrador de todos los bienes de la herencia, más allá de que sobre algunos de ellos no tuviera el usufructo viudal. Sobre este tema puede consultarse el estudio de PASTOR EIXARCH, GARCÍA CANO y PARDO TOMÁS, «La herencia pendiente de asignación en la *fiducia* sucesoria», en *Actas de los novenos encuentros del Foro de Derecho aragonés*, Zaragoza, 1999, p. 141 y ss., y, más reciente, PARRA LUCAN, M.^a A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4^o ed. op. cit., p. 598 y ss.

13 En los casos en que el fiduciario no sea el administrador, deberá dar cuenta a éste de los actos de enajenación realizados (art. 453.3 CDFA).

2. El tratamiento tradicional de la *fiducia* aragonesa en el impuesto sobre sucesiones

Como es bien conocido, a reforma fiscal postconstitucional llegó bastante tarde al ámbito sucesorio y hasta 1987 no se promulgó la todavía vigente Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29 /1987, de 18 de diciembre (LISD), que derogó el Texto Refundido de 1967. Por lo que interesa a este trabajo, la citada Ley omite toda referencia a la *fiducia* aragonesa, como hace en general con la mayor parte de las instituciones forales. Habría que esperar hasta el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto (RISD), para encontrar mención expresa a la *fiducia* aragonesa.

Así, el artículo 54.8 RISD se refiere a la institución foral en los términos siguientes:

«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 entre todos por partes iguales 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».

Básicamente, por lo tanto, a la muerte del comitente se giran liquidaciones provisionales a todos los «herederos» por partes iguales, entiéndase dividiendo la masa hereditaria pendiente de ejecución fiduciaria. Y posteriormente, al ejecutarse completamente el encargo fiduciario, procede una suerte de regularización, ingresando entonces cada heredero lo que proceda o devolviéndose lo liquidado en exceso.

En realidad, la normativa fiscal sucesoria ya recogía desde 1959 un tratamiento similar para la *fiducia* aragonesa, con el agravante añadido de que las liquidaciones complementarias que se giraban al ejecutarse el encargo fiduciario solo tenían lugar en caso de que resultaran a ingresar, es decir, cuando el beneficiario recibía una hijuela de mayor valor que la asignada en la provisional, pero, por el contrario, no había lugar a devolución si se daba el caso inverso.¹⁴ Esa manifiesta ilegalidad, cuando no inconstitucionalidad sobrevenida, dada la

¹⁴ El artículo 33 del Decreto de 15 de enero de 1959, dictado en desarrollo de la Ley de 21 de marzo de 1958 que aprueba los Textos Refundidos de la Ley y Tarifas de los Impuestos sobre Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, dedicado a los fideicomisos, hace referencia expresa por primera vez a la tributación de la *fiducia* sucesoria aragonesa. A tenor de lo dispuesto en su apartado

prohibición de confiscatoriedad que preconiza el artículo 31 CE¹⁵, trató de solventarse a través de la modificación que introdujo el artículo 54.8 RISD, antes transcrito.

De otra parte, en tanto se trata de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas (CCAA), el artículo 48 de 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, determina el alcance de las competencias normativas de las regiones en el ISD. En su virtud, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre los siguientes parámetros del impuesto: reducciones de la base imponible (siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CCAA de que se trate) así como podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones sobre la cuota. Finalmente, las CCAA también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.

Es sabido que en la última década las regiones han venido regulando reducciones y bonificaciones en este tributo con diferente alcance y contenido, hasta el punto de que se han disparado las diferencias entre unos territorios y otros.

Por lo que interesa a este trabajo, Aragón ha establecido desde hace casi dos décadas medidas para ordenar la tributación de la *fiducia* aragonesa en materia sucesoria y que, manteniendo el esquema del RISD, se han ocupado, por una parte, de acomodarlo con los beneficios fiscales regulados por la normativa estatal y autonómica y, por otra, de concretar el modo de proceder y liquidar en estos casos, despejando algunas dudas, y favoreciendo, incluso, el pago de las liquidaciones provisionales con cargo al caudal relicto (artículos 131-4 y 133-2, respectivamente, del Decreto Legislativo 1/2005, que aprueba el Texto Refun-

noveno: «En la *fiducia* aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se practique a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girará con carácter provisional por igual a todos los herederos, cuando no hubiese disposición en contrario. 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 fuesen de cuantía menor que las satisfechas provisionalmente, no habrá derecho a devolución alguna». Una previsión normativa que nació con vocación de continuidad ya que se traslada al artículo 35.9 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones de Bienes y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Al margen de las imperfecciones técnicas del precepto, por su desarmonía con la normativa civil aragonesa, la tributación de la *fiducia* podía conducir a situaciones manifiestamente injustas y que alteraban el hecho imponible del impuesto, en tanto se podían gravar incrementos patrimoniales meramente ficticios. Piénsese, por ejemplo, en el caso más habitual, girando liquidaciones provisionales por partes iguales entre todos los hijos o descendientes (posibles beneficiarios de la *fiducia*) a la muerte del causante. Posteriormente, una vez ejecutada la *fiducia* por el fiduciario, se practicaban liquidaciones complementarias si alguno de los beneficiarios obtenía más de su cuota inicial, pero, si el fiduciario, en el ejercicio de las funciones que le son propias en relación con el reparto del haber hereditario, ejecuta la *fiducia* y deja fuera de la herencia a alguno de los descendientes, o bien les asigna una hijuela de inferior valor a la que sirvió de base para girar la liquidación provisional, la norma tributaria les negaba el derecho a la devolución de lo pagado tras la liquidación provisional.

15 Dado que esta normativa no se derogó hasta la publicación de la vigente LISD en 1987 (o, en realidad, hasta la aprobación del RISD en 1991, pues la LISD mantuvo en vigor el anterior Reglamento de 1959), algunos comentaristas habían apostado ya por la inconstitucionalidad sobrevenida de dicho precepto (vid.. MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria...*, p. 205).

dido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos).

Específicamente, el artículo 131-4 TR regula la aplicación de los beneficios fiscales previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico aragonés a las herencias ordenadas mediante *fiducia*, tanto en relación con la liquidación inicial que se practicara como en las complementarias.

De acuerdo con ello, la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante se aplica a todo sujeto pasivo que, cumpliendo el resto de requisitos establecidos, tuviera con el causante el parentesco exigido en la normativa del impuesto. Por su parte, la reducción por la adquisición de la empresa individual o del negocio profesional procederá cuando, al menos, uno de los sujetos pasivos continúe la actividad que realizaba el causante. En tal caso, la reducción beneficiará a todos los sujetos pasivos que tuvieran el parentesco exigido por la norma. Finalmente, la reducción por la adquisición de determinadas participaciones en entidades se aplicará a todo sujeto pasivo que, cumpliendo el resto de requisitos establecidos, tuviera con el causante el parentesco exigido en la normativa del impuesto. La definitiva procedencia de estas reducciones aplicadas provisionalmente, quedará condicionada a que el bien objeto del beneficio forme parte del caudal relicto una vez liquidada la comunidad conyugal y a que, en la ejecución fiduciaria, y conforme al principio de igualdad en la partición del artículo 27 LISD dicho bien se atribuya a quien tenga derecho a la reducción. Por último, el precepto regula igualmente las condiciones en que resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, en los casos de herencia pendiente de ejecución fiduciaria.

Por su parte, el artículo 133-2 TR se refiere al procedimiento a seguir en los casos de *fiducia* y que, hasta la reciente reforma producida a través de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, se había basado en el diseño de tributación previsto en el 54.8 RISD. A su tenor, *cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del ISD 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, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante. En el caso de 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. Finalmente, 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 liquidación a cuenta tendrá el tratamiento que proceda conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 451 del Código del Derecho Foral de Aragón.*¹⁶

16 La redacción de este precepto al que nos referimos tuvo lugar a través de la reforma de la Ley 10/2012, a consecuencia de la anulación por parte de la STS del artículo 54.8 RISD. Hasta ese

Cuando la ejecución de la *fiducia* no se producía en unidad de acto, por la totalidad del caudal hereditario objeto de la misma, sino de forma parcial y en distintos momentos, asignando bienes concretos a los diferentes beneficiarios, el Reglamento no resolvía si se debían realizar liquidaciones complementarias (necesariamente provisionales) o esperar a la ejecución definitiva, pero la norma aragonesa se decanta expresamente por esta segunda opción.

En cualquier caso, la polémica suscitada en torno a esta cuestión es también conocida, pues, en definitiva, se establece un gravamen provisional a los posibles beneficiarios cuando aquellos no son llamados a la herencia y no tienen todavía la condición de herederos, es más, incluso es posible que en algún caso no lleguen a tenerla nunca.¹⁷ Se somete, por lo tanto, a tributación, tanto por mandato reglamentario, como además en Aragón en virtud de sus propias leyes tributarias dictadas al amparo de la normativa de cesión, un incremento patrimonial inexistente y ficticio, en aras de asegurar la recaudación y de no dejar el devengo del tributo en manos de una decisión de los causahabientes.¹⁸

momento, el procedimiento establecido por el artículo 133.2 era sustancialmente el mismo, con la salvedad de que en lugar de referirse a la necesidad de girar inicialmente (a la muerte del causante) una «liquidación a cuenta» por quien tuviera la condición legal de heredero, se giraban las correspondientes liquidaciones provisionales en cumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas por el citado artículo 54.8 RISD.

17 Recordemos que con la muerte del causante se abre la sucesión (art. 657 Cc), si bien, respecto del caudal hereditario objeto de la *fiducia*, la delación de la herencia no se produce sino desde el momento de la ejecución de aquélla por el fiduciario o de su extinción (art. 448.1 CDFA). En el mismo sentido, dice el artículo 448.2 CDFA, mientras no se defiera la herencia, se considerará en situación de herencia yacente. En consecuencia, como han puesto de relieve reiteradamente los foralistas aragoneses, los posibles beneficiarios de la *fiducia* no deben ser considerados técnicamente herederos, porque hasta la ejecución del encargo por el fiduciario ni siquiera son llamados a la herencia, no pueden, por tanto, aceptar o repudiar nada. Hasta que el fiduciario ordene la sucesión no se conoce quiénes van a ser los sucesores, ni en qué cuantía ni en qué momento. No puede olvidarse en este sentido que en el Derecho aragonés la legítima es colectiva, la mitad del caudal hereditario debe recaer en favor de los descendientes de cualquier grado del causante, pero puede distribuirse desigualmente entre éstos e incluso atribuirse a uno solo y, por lo tanto, es posible que alguno o algunos de aquellos no lleguen a adquirir bienes de la herencia. (vid., ORIA ALMUDI, J., El tratamiento de la *fiducia* sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», en *Revista de Derecho Civil Aragonés*, II, n.º 1, 1996, p. 75).

18 Siendo este el problema principal no era, sin embargo, el único que presentaba esta regulación. Así, la norma reglamentaria estaba pensando únicamente en la *fiducia* viudal, en favor del cónyuge supérstite, que es la modalidad habitual, pero es conocido que la normativa civil aragonesa contemplaba ya entonces un abanico subjetivo mucho más abierto. Al margen de esta circunstancia, existían otras imprecisiones como la denominación de «comisario» para hacer referencia al fiduciario, o el hecho de suponer al cónyuge fiduciario como titular asimismo del usufructo de viudedad universal, lo que no ocurrirá en todos los casos. Finalmente, existía el problema de las valoraciones de los bienes y derechos, no resuelto por el artículo 54.8 RISD, es decir, si en la liquidación inicial y, en su caso, en las complementarias si las hubiere, se estará a los mismos valores, los que sirvieron de base a la primera liquidación, o si habrá de liquidarse con arreglo a los valores existentes en cada momento. La práctica administrativa, de acuerdo con la normativa civil aragonesa que retrotrae la aceptación por el beneficiario al momento del fallecimiento del comitente, ha optado por la primera solución. La paradoja, desde el punto de vista tributario, es que primero se exige una liquidación a quién todavía no ha adquirido bienes de la herencia y, por tanto, no ha realizado el hecho imponible, y, años más tarde, cuando en ejecución de *fiducia* se obtiene realmente el incremento patrimonial sujeto a gravamen, se cuantifica con arreglo a valores arcaicos. Nos ocupamos de estas y otras cuestiones en un trabajo anterior, GARCIA GOMEZ, A., «La fiscalidad sucesoria de la *fiducia* aragonesa. Una cuestión pendiente», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º 18, 2001.

3. Del Tribunal Superior de Justicia de Aragón al Tribunal Supremo. El tortuoso camino hasta la anulación del artículo 54.8 RISD

Los reparos contra este régimen fiscal no tardaron demasiado en trasladarse a los tribunales.

El primer paso importante se produce en el *Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sala de lo Contencioso)* que a través de la *Sentencia 411/2003, de 21 de abril, y el Auto posterior de 13 de junio*, planteó cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Supremo respecto del artículo 54.8 RISD, haciendo suyos, en parte al menos, algunos de los argumentos antes aludidos y que había puesto ya de relieve la doctrina civil, pero centrando ya el debate en el asunto esencial de esta cuestión: el desajuste de la norma reglamentaria respecto de la propia Ley del impuesto. En síntesis, se entendía que el precepto reglamentario vulneraba la regulación contenida en la LISD respecto de la definición del hecho imponible, del sujeto pasivo y del devengo, haciendo tributar, siquiera sea de forma provisional, a un eventual contribuyente que no ha realizado el hecho imponible del tributo, ni ha obtenido el correspondiente incremento patrimonial, pues ni siquiera ha sido llamado a la herencia (*Fundamento Jurídico Quinto*). El Tribunal considera que, conforme a su naturaleza, hasta la ejecución de la *fiducia* no tiene lugar la adquisición de bienes por el heredero, por lo que el artículo 54.8 RISD no se ajusta a lo dispuesto en los artículos 1 y 5 LISD.¹⁹ Es decir, en la liquidación inicial que contempla la norma reglamentaria no se ha producido el hecho imponible, tal y como lo define la Ley, ni el llamado al pago es, como tal, un causahabiente. A mayor abundamiento, aunque el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, el artículo 24.3 LISD contiene una regla al respecto que tiene mucho que ver en este asunto: «*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*». Un mandato asimismo vulnerado, a juicio del Tribunal, por el artículo 54.8 RISD en el tratamiento que confiere a la *fiducia* aragonesa.²⁰ Finalmente, la Sentencia entiende que el tratamiento conferido a esta institución foral resulta discriminatorio y de difícil justificación, toda vez que ni la LISD ni el RISD contienen previsiones específicas sobre otras figuras forales análogas.

En definitiva, aunque es sabido que las normas fiscales establecen con cierta frecuencia presunciones, cuando no verdaderas ficciones, que determinan la existencia de un hecho imponible gravado, en cualquier caso, aquí no ha sido la Ley quien ha definido esencialmente las condiciones de tributación, sino que éstas se han determinado a través de una norma reglamentaria.

19 De acuerdo con estos preceptos, constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, estando obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, los causahabientes.

20 En realidad, la Sentencia viene a admitir que la situación de pendencia que existe hasta la consumación de la *fiducia* no puede configurarse propiamente como un supuesto de condición suspensiva, dependiente de la voluntad del fiduciario, pero ello no obsta a que, estando pendiente la existencia o no del título sucesorio y la naturaleza de éste, debería aplicarse igualmente en este caso el aplazamiento de las liquidaciones.

De otra parte, el problema de legalidad se abordaba así por el cauce apropiado, superando el discurso de los foralistas aragoneses que habían planteado el conflicto entre la norma fiscal reglamentaria y las leyes civiles aragonesas, que contienen el régimen jurídico privado de esta institución, cuando, en rigor, la posible ilegalidad ha de resolverse respecto de la propia Ley tributaria a la que el Reglamento del impuesto viene a desarrollar.²¹ No debe olvidarse que el legislador tributario no está vinculado por las reglas y principios jurídicos que rigen en el Derecho privado, y seguramente, la separación entre ambos órdenes se nos antoja necesaria en no pocos casos.

Sin embargo, los razonamientos del TSJ de Aragón no convencieron inicialmente al *Tribunal Supremo*, que, a través de la *Sentencia 2226/2004, de 31 marzo de 2004*, desestima la Cuestión de Ilegalidad, entendiendo plenamente ajustada a Derecho la normativa reglamentaria sobre la tributación sucesoria de la *fiducia* aragonesa.

En síntesis, entiende la Sentencia que el artículo 54.8 RISD encaja perfectamente en el artículo 3 LISD, en tanto, siguiendo la tesis del Derecho germánico, fija el devengo del tributo en el momento de la muerte del causante, con la consiguiente delación y transmisión hereditaria, e igualmente coincide con los efectos civiles de la aceptación de herencia, que se retrotrae a la fecha del fallecimiento. En definitiva, según este pronunciamiento, la regulación reglamentaria puede tener algunos problemas, pero guarda plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal, donde, con la muerte del causante, se presume una 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 modificación posterior (FJ 3º). Más aún, al parecer del Supremo, *«el hecho de que el RISD denomine herederos a quien no lo son, no desvirtúa su legalidad, sino que la atribución de la condición de obligados tributarios a quienes en sentido amplio son herederos, conforme a las normas de sucesión legal, es una solución razonable.»*

21 Bien es cierto, no obstante, que fueron precisamente las críticas vertidas por los, notarios, registradores, abogados y demás juristas aragoneses en relación con el régimen fiscal de esta institución las que impulsaron al legislador aragonés a tomar las medidas que ya conocemos y que trataban de aliviarlo. Así, la Disposición Adicional Única de la Ley Aragonesa 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por causa de muerte interpelaba al Gobierno de la Comunidad Autónoma para que aprobase antes de un año un *Proyecto de Ley que regulase las particularidades fiscales de la sucesión mortis causa en Aragón, atendiendo a las peculiaridades del Derecho Foral y a la realidad socioeconómica*. En este contexto y tomando ese testigo el Preámbulo de La Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, de donde proviene la regulación autonómica hoy vigente, señalaba lo siguiente: *«El legislador aragonés trata de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de sucesiones por causa de muerte, regulando aquellos aspectos tributarios de las instituciones forales sobre los que la limitada capacidad autonómica tiene cabida. Y así, despejando las dudas que la nueva normativa civil pudiera haber provocado sobre la tributación de la fiducia, se reconoce la aplicación de cualquier tipo de beneficio fiscal en la liquidación provisional que procede en estos casos en el momento del fallecimiento del causante. Para coadyuvar a solventar el principal problema fiscal de la fiducia –hacer tributar a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión– se arbitra la solución de posibilitar el pago de su deuda con cargo al caudal relicto pendiente de ejecución fiduciaria. Con ello, al no trasladar la carga tributaria al patrimonio del sujeto pasivo, se eliminan buena parte de los supuestos que la doctrina científica venía denunciando como injustificables.»*

Por lo que respecta a la posible vulneración 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*), el Alto Tribunal afirmaba que dicho precepto no se aplica a la *fiducia* aragonesa, pues no constituye en sí misma una adquisición subordinada a condición, fideicomiso, término ni otra limitación accesorio.

Caso zanjado, al menos eso pensamos muchos, y así se venía liquidando por parte de las Administraciones tributarias regionales, sin más incidencias, hasta que una sorprendente STS 591/2012, de 30 de enero da un giro de ciento ochenta grados respecto de la doctrina anterior²², confirmando, ahora sí, todos los argumentos que ocho años antes había rechazado y reconociendo abiertamente que decide cambiar el criterio. De esta forma, el Supremo hace suyas muchas de las tesis del TSJ de Aragón y declara la nulidad del artículo 54.8 RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa.²³ Un criterio y una doctrina que ha seguido manteniendo la propia Sala de lo Contencioso en posteriores sentencias.²⁴

Según la Sentencia, el artículo 54.8 RISD desconoce los artículos 1, 3 y 5 LISD en cuanto gravan incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por los causahabientes y concluye, en definitiva, que la liquidación inicial que el RISD hace recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni sabe si la recibirá, ignora un principio capital y constitucional, cual es el de la capacidad contributiva, consagrado en el artículo 31.1 CE.

Así, el Alto Tribunal viene a reconocer que para la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto tiene que mediar una transmisión hereditaria y que ésta no tiene lugar mientras no se designe herederos. De acuerdo con ello, en la *fiducia* aragonesa no hay designación de heredero y por lo tanto del sujeto pasivo del impuesto hasta la ejecución. Por otro lado, advierte la Sentencia, los posibles riesgos de prescripción o fraude en ningún caso pueden justificar un régimen tributario que no atendiera a la realización del hecho imponible.²⁵

22 Adviértase que lo sorprendente no es el contenido de la Sentencia, sino el repentino cambio radical de criterio.

23 Dice en su fundamento jurídico quinto, una vez contados los antecedentes jurisprudenciales sobre el tema: «*sin embargo, tras una profunda reflexión, la Sala ha decidido cambiar de criterio y alinearse con las tesis que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón decantó en aquella sentencia y en el auto subsiguiente*».

24 SSTs de 20 de marzo y 2 de abril de 2012.

25 La Sentencia se permite incluso realizar, *obiter dicta*, alguna orientación sobre las opciones de las que disponía el redactor del RISD: «*podría haber adoptado respecto de la fiducia aragonesa la solución que, para otras fórmulas (fideicomisos y heredamientos de confianza), recoge en el propio artículo 54, gravando al fiduciario, bien en su condición de tal, bien considerándole, en su caso, usufructuario del caudal relicto, con derecho de reintegro si a ello hubiere lugar o de compensación para el fideicomisario (.....) o, en otro caso y a la vista de que mientras no se ejecute la fiducia ni se defiera la herencia, se considera esta última en situación yacente que ha de ser administrada por el fiduciario o en, su caso, el cónyuge viudo (...), podría haber hecho tributar a esa herencia en la persona de su administrador, como autorizaba el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963 y permite hoy el 35.4 de la Ley homónima de 2003, sin perjuicio de las compensaciones ulteriores que procedieren.*»

4. ¿Y ahora qué? De la modificación de la Ley autonómica a la doctrina de la DGT estatal

La pregunta era obligada. ¿A partir de la anulación del precepto reglamentario por el Tribunal Supremo, qué ocurre con la tributación de la *fiducia* aragonesa? Muchos pensaron que se empezaría a liquidar conforme al momento en que tiene lugar la verdadera adquisición patrimonial por el beneficiario. Es decir, que la paralización que tiene lugar en el orden civil finalmente se iba a acoger en el orden fiscal. Sin embargo, nada más lejos de la realidad.

En Aragón, los órganos de gestión tributaria de la CCAA seguían aplicando el esquema tradicional de tributación de las herencias ordenadas mediante *fiducia*, sobre la base de que, con independencia de la anulación del precepto reglamentario, seguíamos contando con la normativa fiscal propia de la CCAA que regula este asunto, en virtud de las competencias que se habían ejercido, y que, en consecuencia, desde su punto de vista, continuaban resultando plenamente vigentes y aplicables.²⁶ Es más, para minimizar los efectos que pudieran derivarse de la Sentencia, a través de Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, se modifica el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos y que lleva por rubrica *«procedimiento para ordenar las herencias ordenadas mediante fiducia»*. Según reza el preámbulo de dicha Ley, *«destaca la regulación de la fiducia sucesoria aragonesa, sobre la que ha incidido de modo central la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en lo formal, la aparición de un Código Civil aragonés recopilatorio de nuestra normativa foral (...), siendo el resultado de esta regulación sustancialmente idéntica a la preexistente, aunque se evidencia más claramente el carácter a cuenta de la liquidación inicial y se permite el pago del impuesto con cargo al caudal relicto.»*

En síntesis, a instancias de la Administración regional, se impulsa una nueva redacción de este precepto donde, en realidad, y dada la desaparición del artículo 54.8 RISD, esas primeras liquidaciones que se efectúan a la muerte del comitente y antes de la ejecución de la *fiducia* entre el elenco de posibles beneficiarios continúan practicándose, pero dejan de tratarse como liquidaciones provisionales en cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos, como venía a decir el RISD y el propio artículo 133.2 de la Ley aragonesa en su versión anterior a 2012, para convertirse a partir de entonces en *«liquidaciones a*

26 POZUELO ANTONI, Director General de Tributos del Gobierno de Aragón, apoya este criterio en la doctrina del Tribunal Constitucional, en concreto en la STC 195/2015. De acuerdo con ella, *la competencia para decidir si una ley en vigor es o no aplicable por un supuesto vicio de inconstitucionalidad la tiene en exclusiva el Tribunal Constitucional*. Al mismo tiempo, *la facultad de seleccionar la norma aplicable al caso concreto, inherente a jueces y tribunales, no alcanza a desplazar una ley posconstitucional ante un eventual juicio de compatibilidad con la Constitución*, sino que, en caso de albergar dudas sobre ello, debería plantearse la correspondiente cuestión de constitucionalidad («Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» en *Actas de los vigesimosextos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019, p. 91 y 92). En definitiva, lo que se viene a decir es que si hay una Ley autonómica aplicable al caso concreto, que no ha cesado en su vigencia y que no ha sido objeto formalmente de recurso o cuestión de inconstitucionalidad, aplíquese, pues las autoridades administrativas o judiciales que han intervenido en este asunto no son competentes para declarar su inaplicación.

cuenta», que podrán pagarse con cargo al caudal relicto.²⁷ Por lo tanto, nada altera el esquema de tributación que se venía aplicando,²⁸ pues sean provisionales o a cuenta, se giran igualmente antes de la ejecución fiduciaria y deberán regularizarse, en su caso, cuando esta tuviera lugar.

Y todavía faltaba al respecto la intervención de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA). En primer lugar se pronunció el *Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón (Resolución de 25-10-2012)* y un año después lo hizo el *Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución de 10-10-2013)*, éste resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DGT del Gobierno de Aragón. En ambos pronunciamientos consideran que, *tras la intervención del Supremo, la normativa legal autonómica que establece la obligación de practicar aquellas liquidaciones provisionales a los «futuros beneficiarios» ha quedado desprovista del fundamento normativo que le permitía su efectiva aplicación.*

En concreto, se dice, la Sentencia del Tribunal Supremo habría dejado sin objeto regulatorio a la norma autonómica aragonesa que establecía el procedimiento de liquidación de las herencias ordenadas mediante *fiducia*. Es más, la resolución del TEAR va más allá y analiza la capacidad normativa de la CCAA en esta materia, señalando que, de acuerdo con el marco competencial atribuido a la CCAA, su carácter es puramente procedimental, pero no puede establecer ninguna obligación sustantiva de manera autónoma, sino que ello corresponde a la norma estatal. Así, sigue diciendo el TEAR, desaparecido el artículo 54.8 RISD, que permitía practicar la liquidación provisional, no existe norma que ampare la determinación de la obligación tributaria, por lo que el 133-2 de la norma aragonesa había quedado sin objeto de aplicación.

Este criterio ha sido igualmente compartido por la *STSJ de Aragón 184/2016, de 6 de abril (Sala de lo Contencioso)*. Según advierte la Sentencia, la norma aragonesa hace una remisión al artículo 54.8 RISD,²⁹ y es este precepto el que autorizaba las liquidaciones provisionales «a cargo de todos los herederos con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la

27 En concreto, donde decía, «cuando en el plazo de presentación de la declaración del Impuesto (...) 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 (...) con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante», se modifica de la forma que sigue: «cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto (...) 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 (...) con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante».

28 Señala QUERO CHAMORRO a este respecto que en la práctica el criterio de la Administración aragonesa ha sido el de continuar exigiendo la liquidación a los herederos legales con fundamento en la norma autonómica, forzando al contribuyente a recurrir la liquidación en vía económico-administrativa aun conociendo que con toda posibilidad la liquidación sea anulada. «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 V 0397-162», en *Revista de Derecho Civil Aragonés* 2015-16).

29 Hay que advertir, no obstante, que es el artículo 131.4 del Texto Refundido (referido a la aplicación de los beneficios fiscales en caso de *fiducia*) el que se remite expresamente al artículo 54.8 RISD, y no el artículo 133.2, que es quién ordenaba la liquidación controvertida. En este sentido, aunque la Resolución del TEAC y la STSJ-A muestran cierta confusión al respecto, no cabe duda que este segundo artículo (133.2 TR) igualmente estaba aludiendo de manera implícita al anulado precepto reglamentario.

base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria». Una liquidación que ahora resulta improcedente, como ha resuelto el Tribunal Supremo, por carecer de amparo normativo legal (*fundamento jurídico décimo*).

No obstante, adviértase que ambas Resoluciones (TEAR y TEAC), así como la STSJ de Aragón, están referidas a la redacción de la norma autonómica anterior a la reforma de la Ley 10/2012, esto es, antes de que se sustituyera la referencia al cumplimiento de las obligaciones tributarias por los herederos respecto de la herencia no asignada, por la obligación de realizar una «liquidación a cuenta por quién tuviera la condición legal de heredero».

Sintetizando el trasfondo jurídico, y aunque luego volveremos sobre este asunto, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y su normas de desarrollo permiten a las CCAA regular ciertos parámetros del impuesto, tales como reducciones en la base imponible, tipos de gravamen o bonificaciones sobre la cuota, así como los aspectos relativos a la gestión y liquidación (art. 48 de 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), pero no les atribuye capacidad normativa sobre los elementos identificativos de la obligación tributaria, hecho imponible, sujetos pasivos o el devengo.

En este sentido y tras la anulación del art. 54.8 RISD, si la norma autonómica anterior a la reforma de 2012 vulneraba el marco competencial diseñado por la LOFCA y su normativa de desarrollo, igualmente ofrece serias dudas de legalidad la redacción del artículo 133-2 TR que continuó vigente tras dicha reforma. La Administración tributaria regional, en cambio, a través de la consulta vinculante 7/2015, defiende su vigencia. Por una parte, como ya habíamos puesto de relieve anteriormente, advirtiendo que el juicio de legalidad de una norma con rango de ley queda reservado al Tribunal Constitucional, y no ha intervenido en este asunto y, por otra, acudiendo al contenido mismo de la reforma.³⁰

A mi parecer, cuando la LOFCA y las demás normas de cesión impositiva se refieren a que las CCAA pueden regular los aspectos de gestión y liquidación del tributo cedido, en este caso el ISD, están pensando en materias puramente procedimentales, como en las fórmulas de declaración (autoliquidación), los modelos, los plazos y medios de pago, la documentación a presentar etc. Sin embargo, más allá del nominalismo, la obligación de practicar una «liquidación a cuenta» por parte de un elenco de «futuros herederos» que no han realizado el hecho

30 La DGT regional se detiene en la modificación de los mencionados artículos 131-4 y 133-2 del Texto Refundido a través de la Ley 10/2012, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2013. Según explica esta consulta, respecto al artículo 133.2 se sustituye el «cumplimiento de las obligaciones tributarias» por el término meramente procedimental de «liquidación a cuenta», a la par que se cambia la remisión a la derogada Ley de Sucesiones por Causa de Muerte, por la referencia al vigente Código de Derecho Foral Aragonés. Por su parte, en el artículo 131-4, se cambió el carácter de «provisional» de la liquidación inicial, sustituyendo «*liquidación provisional*» por «*liquidación a cuenta*»; se ha eliminado la referencia, como fundamento de las liquidaciones, al artículo 54.8 RISD y, finalmente, se ha modificado la remisión a la *fiducia* regulada en la antigua Ley de Sucesiones por la *fiducia* regulada ahora en el nuevo texto recopilatorio del Código del Derecho Foral de Aragón. Ahora bien, a la vista de la Resoluciones del TEAR y del TEAC, antes citadas, si bien la DGT regional no comparte su criterio, y así lo manifiesta expresamente, entiende que debe quedar restringido a la redacción vigente hasta diciembre de 2012.

imponible del tributo –tal y como lo concibe la LISD– y que, por lo tanto, no pueden ser considerados sujetos pasivos –siguiendo la propia argumentación del Tribunal Supremo–, va mucho más allá de aquella atribución de competencias, pues están incidiendo directamente en elementos sustantivos y de identificación de la obligación tributaria (hecho imponible, devengo y sujeto pasivo) para los cuales las CCAA no tienen atribuido ningún título competencial. En consecuencia, suprimido el precepto estatal del RISD que habilitaba para ello, subsistirían los problemas competenciales para encajar el contenido de ley autonómica dentro del marco definido por la LOFCA y su norma de desarrollo³¹. Bien es cierto, sin embargo, que, con relación a la redacción de la norma aragonesa surgida de la reforma de 2012, no ha habido pronunciamiento alguno, no ya del Tribunal Constitucional, sino de los TEA o de instancias judiciales, que pusieran en tela de juicio su efectiva aplicación.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que esta normativa propia de la CCAA de Aragón únicamente resulta aplicable cuando el causante residiera en Aragón, y ello con independencia de donde tengan fijada su residencia los distintos causahabientes, pues así lo disponen las normas estatales que regulan la cesión de este tributo³². En concreto según establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en el caso de las adquisiciones *mortis causa* el rendimiento del impuesto –y la competencia de gestión– corresponde a la CCAA donde residiera el causante (se atiende al lugar de residencia de los últimos cinco antes de su muerte). Consecuentemente, si el causante no reside en Aragón, ni cabe aplicar ya desde entonces el artículo 54.8 RISD, derogado, ni existe normativa propia de otras CCAA que regule específicamente este asunto, por lo que la tributación de la *fiducia* aragonesa en este caso ha de resolverse aplicando las normas generales de la LISD.

Así, la contestación a la consulta vinculante V397-16, de 1 de febrero, fija el criterio de la Dirección General de Tributos para proceder a la liquidación de las herencias ordenadas mediante *fiducia* aragonesa. Nos referimos a la Dirección General que se enmarca en la Secretaría de Estado de Hacienda, dentro del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y que, en consecuencia, es el órgano estatal competente para fijar la doctrina administrativa en materia de los impuestos del Estado, incluidos los cedidos a las CCAA, como es el caso, cuando no se trate de normativa dictada por la propia de la CCAA.

31 Si el debate jurídico, como puede apreciarse, tiene por sí mismo suficiente trascendencia práctica, en este caso, además, en el momento en que el Supremo anulaba el precepto reglamentario (2012) se añadía un elemento de oportunidad que resultaba clave. El legislador aragonés había previsto un calendario de reducciones y bonificaciones fiscales para la tributación de las adquisiciones hereditarias por parte los parientes más próximos del causante que iba a implantarse progresivamente, de manera que a partir de 2015 se pretendía conseguir la eliminación del gravamen bajo ciertas condiciones. De entenderse, entonces, que en la *fiducia* aragonesa únicamente se debía tributar cuando tuviera lugar la ejecución del encargo por parte del fiduciario, presumiblemente tendría lugar, de facto, una postergación de toda ejecución pendiente hasta el momento en que se eliminase el gravamen, es decir, hasta después de 2015. No obstante, esa situación no se produjo finalmente. La coyuntura política sufrió un importante cambio y el legislador autonómico abandonó la senda de la eliminación progresiva del gravamen.

32 A salvo los supuestos en los que alguno de los causahabientes fuera no residente en España y no resultará de aplicación el régimen previsto en la disposición adicional segunda LISD.

En el supuesto objeto de la consulta, el causante había fallecido en Cataluña y por tanto la gestión del impuesto y la normativa tributaria aplicable, además de la estatal, era la de aquella CCAA, donde no hay precepto específico sobre esta cuestión.

A tenor de ello, según la DGT, en los casos de *fiducia* aragonesa se debe acudir a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales. En concreto, al artículo 26 de dicha Ley, en tanto establece cuáles son las reglas aplicables tanto al usufructo, en sus diferentes modalidades, como en los casos de «sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales». Una doctrina que se repite, con alguna matización, en la consulta V095-17, de 19 de enero.

Conforme a dicho precepto y según esta interpretación administrativa, será preciso, en primer lugar, analizar las normas civiles de Aragón que regulan la *fiducia*, así como las cláusulas específicas del testamento, para, a continuación, aplicar lo dispuesto en el citado artículo 26 LISD, especialmente, en sus apartados d) y e).

De esta manera, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes y se valorará y tributará como tal. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, con carácter provisional, a la espera de que, en su caso, el fiduciario ejecute la *fiducia*, momento en el cual podrá solicitar la devolución que proceda por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos.

Consecuentemente, según este criterio, si se entendiera que el fiduciario puede disfrutar de los bienes, pero carece de facultades de disposición sobre ellos, se girará liquidación a aquél, como sujeto pasivo, por el valor del usufructo.³³ Es lo que va a ocurrir en la generalidad de los casos cuando el fiduciario es el cónyuge viudo, aunque adviértase que el usufructo viudal podría no alcanzar a todos los bienes que forman parte del encargo fiduciario. Sin embargo, no aporta la DGT ningún criterio claro respecto de la nuda propiedad, ya que, como tal, los futuros beneficiarios de la *fiducia* no la ostentan hasta la ejecución fiduciaria. Sería, en mi opinión, la herencia yacente la titular de aquella mientras tanto³⁴, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 448.2 CDFA.

Por otra parte, en los casos en los que el fiduciario sea persona distinta del cónyuge supérstite, conforme a la normativa civil aragonesa, será normalmente el administrador de los bienes objeto de la *fiducia*, salvo respecto de los que estuvieran sujetos al usufructo viudal (art. 440 CDFA), pero no tendrá el derecho de uso y disfrute. En estos casos, por lo tanto, de acuerdo con lo que parece

³³ Según señala la consulta V095-17, para que el fiduciario tribute por el concepto de usufructo temporal o vitalicio no es necesario que tenga la condición de usufructuario, pues el precepto dispone que tributará como tal quien tenga derecho a disfrutar de todos los bienes o de parte de ellos.

³⁴ Por su parte, la consulta V095-17 señala a este respecto que los posibles herederos de la herencia fiduciaria deberán tributar por ella siempre que tengan derecho a disfrutar de los bienes de la herencia. Una afirmación que no contribuye mucho a clarificar el panorama e incrementa las dudas planteadas, máxime porque es una situación extraña a la estructura de esta figura.

desprenderse de la consulta, sería la herencia yacente la titular del usufructo y la nuda propiedad, sin desmembrar el dominio,³⁵ salvo en aquella parte de la herencia sobre la que existiera un derecho de usufructo por parte del cónyuge o de un tercero.

En otro sentido, si se considera que el fiduciario ostenta la facultad de disposición sobre los bienes, entonces a la muerte del comitente se tendría que girar liquidación provisional contra el fiduciario, sujeto pasivo, y por el pleno dominio, a resultas de que, cuando se ejecute la *fiducia*, los ya herederos tributen por el incremento patrimonial efectivamente obtenido, procediéndose a la devolución al fiduciario por la parte correspondiente a la nuda propiedad por la que tributó y que ahora se transmite en virtud del acto de ejecución. Y da la impresión de ser ésta la tesis que se impone como eje del criterio sentado en ambas consultas.

A pesar de que al fiduciario aragonés se le reconocen ciertas facultades de disposición sobre los bienes (art. 453 CDFA),³⁶ no parece que esta situación sea suficiente para encajarlo dentro del tratamiento que el artículo 26 d) LISD reserva a los fiduciarios con este tipo de atribuciones. En mi opinión, al hacerles tributar por el pleno dominio, la Ley está pensando más bien en los fiduciarios con facultades genéricas para disponer de bienes, como en el caso del fideicomiso de residuo,³⁷ muy diferente al que se regula en la *fiducia* aragonesa³⁸. No obstante, la DGT no parece compartir este mismo criterio, sosteniendo que el precepto se refiere a la facultad de disponer en general, sin mayor especificación y, por ello, debe entenderse comprendido en el concepto tanto la facultad de disponer incondicionada (libre disposición) como la sometida a condición (disposición limitada)—por ejemplo, a la autorización de los legitimarios—, desde que la condición se cumpla (V095-17). Lo que, lejos de aclarar, todavía siembra más dudas sobre el tratamiento que debe dispensarse al fiduciario aragonés.

35 *Vid.* QUERO CHAMORRO, B., cit., p. 194.

36 A su tenor, «el fiduciario podrá disponer a título oneroso de los bienes o derechos hereditarios sujetos a *fiducia* si el comitente le hubiera autorizado para ello, o para atender el pago de las obligaciones y cargas señaladas en el artículo 451, o cuando lo juzgue conveniente para sustituirlos por otros». No obstante, adviértase que el mismo precepto viene a precisar el contenido de esas facultades de disposición, en tanto establece, en su apartado segundo, que la contraprestación obtenida quedará subrogada en lugar de los bienes enajenados, salvo que se haya destinado al pago de las deudas y cargas del caudal pendiente de asignación. Por su parte, según el apartado tercero del mismo precepto, el fiduciario deberá dar cuenta al administrador de toda enajenación que haya realizado y, en su caso, de los bienes adquiridos que han sustituido a los enajenados.

37 En el mismo sentido, QUERO CHAMORRO para quien la letra d) del artículo 26 está pensada para otro tipo de instituciones, como el fideicomiso de residuo o el usufructo poderoso del Valle de Ayala, en las que realmente existe una libertad total de disposición de bienes equivalente al pleno dominio sin serlo propiamente («La fiscalidad de la *fiducia* sucesoria aragonesa a la vista de la última jurisprudencia...», cit., p. 194-195).

38 Apunta a este respecto VILLARO GUMPERT, F., muy crítico con estas consultas, que en el caso del fiduciario aragonés se trata más bien de una facultad de administración de los bienes sujetos a *fiducia* y no de disposición, toda vez que la facultad regulada en los artículos 453 y 454 CDFA, además de precisar la autorización de los legitimarios, lo es al solo efecto de poder subrogar en lugar de los bienes enajenados la contraprestación obtenida («La herencia pendiente de asignación fiduciaria. Tratamiento vigente en los diferentes impuestos. Doctrina administrativa y resoluciones de los tribunales», en *Actas de los vigesimosextos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019, p. 108).

Como hemos venido señalando en páginas precedentes, en la institución aragonesa y aunque el fiduciario puede realizar determinados actos de disposición sobre los bienes de la herencia, no se trata en puridad de un heredero,³⁹ no adquiere en cuanto a tal derecho alguno de contenido patrimonial sobre la herencia, sino únicamente le compete la función de ordenar la sucesión de acuerdo con las instrucciones del causante, si las hubiere. A mayor abundamiento, sus facultades de disposición sobre los bienes nada tienen que ver con un fideicomisario de residuo, sino que están condicionadas a que se cumplan determinados presupuestos, específicamente los señalados en el artículo 453 CDFA. En primer término, el fiduciario solo puede disponer a título oneroso, pero además, y en segundo lugar, para que pueda disponer de los bienes, o bien lo ha autorizado expresamente el comitente, o es necesario para pagar las deudas y cargas que según las leyes sean por cuenta del caudal, o bien el fiduciario juzga conveniente la disposición de los bienes para sustituirlos por otros (optimizando su rentabilidad, por ejemplo). Es más, incluso se establece alguna cautela para los casos en que existieran legitimarios, por cuanto determinados actos de disposición (inmuebles, empresas, explotaciones económicas o valores mobiliarios u objetos preciosos) requieren la previa autorización de cualquiera de ellos (art. 454 CDFA).⁴⁰ Y en cualquier caso, no obstante, la contraprestación obtenida por la enajenación de los bienes queda subrogada en lugar de los bienes enajenados, salvo que se haya destinado al pago de las deudas y cargas del caudal pendiente de asignación.

En definitiva, la solución que parece apuntar la DGT estatal sobre la liquidación del ISD en los casos de *fiducia* aragonesa continúa desconociendo los rasgos esenciales de esta figura.⁴¹ Y es que, desde el punto de vista de la tributación sucesoria, no tenemos actualmente un precepto donde encajar al fiduciario, que ni es propiamente un usufructuario, ni tiene el pleno dominio de los bienes y tampoco ostenta la condición de heredero. De otra parte, desde el punto de vista de los posibles beneficiarios, parece claro que en ningún caso deben reputarse causahabientes hasta el cumplimiento del encargo fiduciario, pero al mismo tiempo la normativa fiscal tiene que arbitrar alguna solución para esa situación de diferimiento.

39 Como señala PARRA LUCAN, M.^a A, a diferencia del fiduciario de la sustitución fideicomisaria, el de la *fiducia* aragonesa no es un heredero, ni ese título le da derecho a usar y disfrutar de los bienes de la herencia, a salvo de que siendo el cónyuge, pueda corresponderle el disfrute de los bienes por el usufructo viudal. (*Manual de Derecho Civil Aragonés*, op. cit., p. 592).

40 A mayor abundamiento, PARRA LUCAN, M.^a A, *Manual de Derecho Civil Aragonés*, op. cit., p. 602, SANCHEZ RUBIO, A., «De la *fiducia* sucesoria», en *Código del Derecho Foral de Aragón, concordancias, doctrina y jurisprudencia*, op. cit., p. 661 y 662; y PASTOR EIXARCH, GARCÍA CANO y PARDO TOMÁS, «La herencia pendiente de asignación en la *fiducia* sucesoria», en *Actas de los novenos encuentros del Foro de Derecho aragonés*, Zaragoza, 1999, p. 141 y ss.

41 En palabras de POZUELO ANTONI, el criterio manifestado en estas consultas «no solo es bastante más gravoso para los posibles interesados, sino que aparenta tener bases civiles y fiscales escasamente fundadas». Así, es el usufructuario es el que tiene el uso y disfrute de los bienes y no el fiduciario, aunque sea habitual en la práctica que ambos títulos jurídicos coincidan en la misma persona. Por otra parte, considerar que el fiduciario, en tanto puede disponer de los bienes, debería tributar por el pleno dominio no encaja tampoco en el esquema de la *fiducia* aragonesa, pues ese poder de disposición está condicionado al pago de las cargas hereditarias o está sometido al principio de subrogación real y hacerlo tributar como pleno propietario tendría parecidos problemas de legalidad que el derogado 54.8 RISD («Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» en *Actas de los vigesimosextos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019, p. 90).

Por otra parte, respecto de la consulta V095-17, de 19 de enero, se plantea otra cuestión añadida. En este caso, los consultantes tienen vecindad civil aragonesa y residen en Aragón, resultando de aplicación las normas vigentes en 2017, es decir, no solo la LISD y su norma de desarrollo, sino, previsiblemente, la propia normativa legal aragonesa nacida de la reforma de 2012 (sobre la que no se había pronunciado ni el TEAR de Aragón ni el TEAC). Sin embargo, la DGT estatal prescinde, sin más explicación, de la Ley autonómica y fija su criterio como si ésta no resultase aplicable. Como explica POZUELO ANTONI, dado que en este caso el órgano competente para la interpretación de la norma autonómica sería la DGT regional, o bien la DGT estatal entendió que debía contestar en atención únicamente a la normativa estatal (para la que pueden emitir efectos vinculantes), o bien desconocía la norma propia aragonesa, o bien consideró desplazable la Ley aragonesa⁴². Especialmente preocupante, añadimos nosotros, las dos últimas justificaciones, el desconocimiento de la norma, por inexcusable, y, su no aplicación por albergarse dudas competenciales o de legalidad, lo que, exceda o no de las funciones de ese centro directivo, debería en cualquier caso haberse mencionado.

Al hilo de todo ello y muy recientemente, la *Sala de lo Contencioso del TSJ de Aragón (Sentencia 280/2019, de 12 de abril)* ha tenido ocasión de intervenir en esta misma cuestión.

Se trataba de un caso habitual en el que el fiduciario es el cónyuge viudo y donde el causante había muerto en Aragón, por lo que compete a esta CCAA la gestión y aplicación del impuesto con arreglo a su normativa propia. La inspección de tributos de la CCAA había girado actas de disconformidad con una liquidación tributaria de la herencia en *fiducia* pendiente de ejecución siguiendo las directrices de la DGT, del TEAR y del TEAC, ya que el devengo tuvo lugar antes de la entrada en vigor de la reforma de 2012 de la Ley aragonesa, por lo que, en virtud de aquellas resoluciones y tras la anulación del precepto reglamentario por el Tribunal Supremo, no resultaba ya aplicable la normativa aprobada por nuestra CCAA.

El TSJ de Aragón analiza primero el significado de la regulación tributaria contenida en el propio RISD en el que, a continuación de las sustituciones (artículo 53) y diferenciados de ellas, se contemplan los fideicomisos (artículo 54), entre los que cabe distinguir el fideicomiso puro (párrafos 1 a 3), un supuesto análogo a la sustitución fideicomisaria (párrafo 4), el fideicomiso de residuo (párrafo 5), así como las figuras especiales por razón del territorio, como son el heredamiento de confianza de las legislaciones forales de Cataluña y Navarra (párrafo 6) y el fideicomiso propio de la legislación catalana (párrafo 7).

Según esta Sentencia, 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; mientras el fideicomiso puro, con más precisión, es aquél en que el fiduciario es un encargado, designado por el causante, de hacer llegar la herencia al fideicomisario, sin que aquel llegue a alcanzar la condición de heredero. Por su parte, es ele-

42 POZUELO ANTONI, F., «Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» en *Actas de los vigesimocuartos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019, p. 91.

mento esencial de la *fiducia* sucesoria la atribución por el causante al fiduciario de la facultad de ordenar su sucesión, basada en la confianza, y con la misma libertad con que pudo hacerlo aquél o, lo que es igual, que el fiduciario mantiene incólume su voluntad para cumplir el cometido que le ha sido asignado

Consecuentemente, a juicio del Tribunal, *la fiducia sucesoria aragonesa vendría a ser una forma del fideicomiso puro, contemplado en los artículos 54.1 a 54.3 RISD, y que, con arreglo a este precepto, debe practicarse a la fiduciaria una liquidación como la que había realizado la inspección tributaria de la CCAA*. Así el hecho de que la delación de la herencia deba referirse al tiempo de la ejecución de la *fiducia* o de su extinción, según la normativa civil aragonesa, generando así el devengo del impuesto, no es obstáculo para la práctica de la liquidación recurrida que tiene *el carácter de liquidación a cuenta, pues lo pagado con arreglo a esta aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido*, según el artículo 54.2 RISD.

En segundo término, admitiendo las diferencias alegadas en por los demandantes entre la *fiducia* sucesoria aragonesa y las propias del Derecho civil catalán o del navarro, lo que haría innecesaria la referencia del acto de liquidación al supuesto del párrafo 6 del artículo 54 RISD, la Sentencia confirma que no se está en un caso de aplicación analógica de una norma, en tanto el supuesto de hecho contemplado es subsumible en el artículo 54.1 RISD, referido al fideicomiso puro. Esto tiene que ver el contenido de la Resolución de 11 de noviembre de 2014, por la que se concluye el procedimiento de inspección, en tanto afirmaba expresamente lo siguiente: *«la fiducia aragonesa, no obstante ser diferente en el orden jurídico civil del fideicomiso común, aparece equiparada en su tratamiento fiscal a este (apartados 1 a 4 del artículo 54) por ser un heredamiento de confianza del apartado 6 del mismo artículo»*. La Resolución insiste en que *«esta equiparación entre la fiducia aragonesa y el fideicomiso común se realiza exclusivamente a efectos fiscales ... por lo que resultan irrelevantes las diferencias o singularidades civiles que presentan las distintas figuras de heredamiento de confianza reguladas por los distintos derechos forales existentes en nuestro país»*.

5. El nuevo régimen tributario implantado por la Ley aragonesa 15/2018

Con esta reforma pretende culminarse con éxito el proceso de acercamiento entre el régimen civil de la institución y su régimen tributario en el seno del impuesto sobre sucesiones. Un proceso que comenzaba con la reivindicación de los foralistas aragoneses por el «desconocimiento» que el Derecho fiscal sucesorio dispensaba a la peculiar naturaleza de esta figura y continuaba, con una versión crítica, ya desde un punto de vista puramente tributario, por el escaso tino que el artículo 54.8 RISD demostraba con relación a la delimitación del hecho imponible y del sujeto pasivo que hace la propia LISD. Después de todos los avatares que hemos relatado en este trabajo, con la intervención de varias instancias jurisdiccionales –TSJ de Aragón y TS– y de los TEA, finalmente el legislador aragonés parecía haber dado el paso decisivo con la anhelada

reforma. En este sentido, las Cortes de Aragón aprueban la *Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, cuyo preámbulo reconoce abiertamente aquella intención de la que hablamos: «*habida cuenta de que la fiducia es una institución tradicional en Aragón que debe ser objeto de una especial protección, tanto desde el punto de vista jurídico como tributario, se trata de ajustar la normativa fiscal a la regulación civil aragonesa de la misma.*»⁴³

Adviértase que esta medida se enmarca a su vez en un contexto de rebaja del gravamen sucesorio a las familias aragonesas, iniciado unos meses antes con la aprobación de la *Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, donde se disminuye sustancialmente la carga tributaria de los parientes más próximos del causante.⁴⁴ Es más, en principio, este nuevo régimen tributario para la *fiducia* estaba previsto que formara parte de aquella Ley, junto con el resto de los beneficios fiscales allí incluidos. Sin embargo, finalmente, por razones fundamentalmente políticas, se consideró más adecuado mantenerla al margen de aquella norma y aprobarla como reforma independiente unos meses más tarde.

Entrando ya en el contenido de la reforma, la Ley confiere una nueva redacción al artículo 133-2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, que lleva por rúbrica «*procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia.*»

Básicamente, el precepto contempla dos opciones muy diferentes de tributación. Una primera que supone la gran novedad en esta materia y que, a los efectos prácticos, pospone la tributación al momento de cada ejecución fiduciaria, con la consiguiente delación hereditaria, de forma que el beneficiario, designado, ahora sí, como heredero, tributará en función de su hijuela, es decir, del incremento patrimonial efectivamente obtenido. Y una segunda basada en el esquema de tributación tradicional, aunque con algunas diferencias.

A tenor de dicho precepto, «*cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del ISD no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una declaración informativa y copia de la escritura pública*

43 No me puedo resistir a un comentario sobre esta frase, en tanto da la impresión de que al legislador aragonés le ha traicionado el subconsciente. Y es que todavía es común, incluso entre juristas, esa distinción entre «lo jurídico» y «lo tributario», como si lo segundo no formara parte de lo primero. Estando claro lo que se pretendía, propiciar una especial protección de la *fiducia* tanto por parte del Derecho civil aragonés como desde las normas fiscales que resultasen de aplicación, no puede caber, sin embargo, duda alguna de que el régimen tributario de esta institución, como de cualquier otra, es tan jurídico como el que más, con la única particularidad de que son normas pertenecientes al Derecho público las que lo disciplinan. El debate acerca de la juridicidad de las normas tributarias está superado desde los años treinta del siglo pasado (VANONI), acabando con la vieja idea decimonónica de que las normas fiscales eran fundamentalmente económicas y no contenían verdaderas reglas jurídicas. Hoy en día la norma tributaria se aplica y se interpreta atendiendo a los mismos criterios que el resto de las normas (art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

44 Nuevamente el preámbulo de la Ley 15/18 es claro al respecto, señalando que el nuevo régimen de la *fiducia* aragonesa comparte el mismo objetivo de la recientemente aprobada Ley 10/2018: «*reducir la mayor carga fiscal que, en términos comparativos con otras Comunidades Autónomas, soportaban las familias aragonesas por este impuesto. Unas leyes que han sido fruto de la negociación y el acuerdo de distintas fuerzas parlamentarias.*»

a que hace referencia el artículo 450 del Código del Derecho Foral de Aragón por quien tenga la condición de administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación. La declaración informativa tendrá el contenido que se fije mediante orden del Consejero competente en materia de hacienda y deberá presentarse con periodicidad anual hasta la completa ejecución fiduciaria. Entre otros datos, deberá contener información suficiente sobre los pagos, disposiciones o ejercicio de facultades a que se refieren los artículos 451 a 455 CDFA».

Por su parte, *«en cada ejecución fiduciaria deberá presentarse la correspondiente autoliquidación en los plazos previstos con carácter general. Si existieran varias ejecuciones a favor de una misma persona, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. A estos efectos, 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 efectivamente adjudicadas a una misma persona».* Es decir, se aplica el mecanismo que dispensa la LISD para los casos en que se realizan sucesivas transmisiones gratuitas de bienes por el mismo transmitente y en favor de una misma persona (acumulación de donaciones), tratando de evitar que el fraccionamiento de aquellas terminase alterando la progresividad del impuesto.

Por otra parte, habida cuenta de que el artículo 131-5 TR, tras la última reforma, contiene una importante reducción global de 500.000 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes del causante (ampliable, en algunos casos, y sujeta a ciertos límites), el nuevo artículo 133-2 TR advierte que *se aplicará sobre el conjunto de las ejecuciones fiduciarias y no individualmente*. La finalidad de la norma en este caso es la misma que acabamos de señalar respecto del tipo medio.

Pero la nueva Ley no se queda ahí, sino que permite al administrador de la herencia yacente optar por un régimen de tributación muy distinto al derivado de esa primera opción. Se trataría de seguir tributando en el seno del impuesto conforme al sistema tradicional, en el sentido que existe una liquidación inicial, antes de la ejecución fiduciaria y luego, tras producirse ésta, se giran liquidaciones complementarias en función de la hijuela que se atribuya a cada heredero. Según el texto de la Ley, *«el administrador puede optar por presentar, en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, una autoliquidación a cargo de la herencia yacente y, cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, se conozca el destino de los bienes, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió».*

Estamos hablando, en esta segunda opción, de una situación más parecida al régimen vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 10/18, aunque con ciertas diferencias.

Hasta ahora, se giraba inicialmente una liquidación a cuenta respecto de la parte de herencia no asignada por quien tuviera la condición legal de heredero —conforme a lo previsto en el Título VII, Libro Tercero, del Código de Derecho Foral de Aragón—, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco

respecto del causante, y dividiendo esa herencia no asignada por partes iguales entre todos ellos, si bien, el pago del impuesto se podía hacer con cargo a la herencia yacente. Posteriormente, tras la ejecución fiduciaria, se giraban complementarias si hubiere lugar, es decir, cuando alguno recibía más o menos de lo inicialmente liquidado.

Tas la reforma, sin embargo, de acogerse esta segunda opción, lo que inicialmente se ha de presentar no es una liquidación a cuenta por cada «futuro heredero», sino una autoliquidación que incluya la herencia pendiente de ejecución fiduciaria, siendo el administrador el obligado tributario y realizando el pago con cargo a la propia herencia yacente. De esta forma, en muchos casos (sobre todo en herencias con varios herederos), cuando tenga lugar la ejecución fiduciaria, esto es, cuando se haya ejecutado totalmente el encargo fiduciario, se habrán de girar liquidaciones complementarias a cada heredero tomando en consideración el valor de la herencia realmente asignado en cada caso. Ha de entenderse, como se venía actuando, que las ejecuciones parciales no dan lugar a liquidaciones complementarias (el propio tenor de la Ley parece confirmarlo al reservar dichas liquidaciones al momento en que *se haya ejecutado totalmente la fiducia*).

Una última novedad que se incluye en esta Ley 15/2018. La disposición adicional única modifica el artículo 451 CDFA añadiendo una nueva letra d), de manera que entre las obligaciones y cargas que pueden pagarse con cargo al caudal relicto se incluye «*la garantía del pago del ISD en caso de aplazamiento*». En todo caso, el pago de dichas garantías con cargo al caudal relicto no supondrá, entendemos, una minoración de la base imponible del impuesto como un gasto más de la sucesión. Por otra parte, debería concretarse un poco más ya que no se distingue si esto solo afecta a esa primera autoliquidación con cargo a la herencia yacente o a las demás que tengan que hacer los ya designados herederos (bien es verdad que lo segundo no tendría mucha justificación).

En cualquier caso, la nueva regulación presenta algunos interrogantes que necesitan ser aclarados. Es más, la Ley entró en vigor el 14 de diciembre de 2018, al día siguiente de su publicación en el BOA, pero a juzgar por los problemas que ha planteado su puesta en práctica quizás hubiera sido aconsejable una *vacatio legis* que hubiera permitido el necesario desarrollo reglamentario. Por otra parte, tampoco contiene previsión alguna sobre el derecho transitorio. No obstante, sobre todas estas cuestiones volveremos más tarde.

6. ¿Se ajusta la reforma fiscal aragonesa al marco constitucional?

Como es bien conocido, el impuesto sobre sucesiones y donaciones forma parte del elenco de los impuestos cedidos por el Estado a las CCAA de régimen común. Más aún, dentro de este marco flexible con el que la Constitución y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) han diseñado ese concepto, el de impuesto cedido, el ISD estaría dentro de aquellos tributos de cesión amplia, donde además de atribuirse a las CCAA la totalidad del rendimiento del impuesto, se le confieren importantes competencias normativas que van a incidir directamente en el gra-

vamen, así como se delega en aquellas la gestión del mismo. Comúnmente, se habla incluso de tributo compartido entre el Estado y las CCAA, aunque, técnicamente, no lo sea.

Sin perjuicio de lo anterior, desde un punto de vista estrictamente jurídico, el ISD continúa siendo un impuesto estatal y son las leyes promulgadas desde las Cortes Generales las que establecen el marco de actuación de las CCAA en relación con este tributo, igual que con el resto de los tributos cedidos. Una competencia que, de acuerdo con el mandato constitucional, ha sido ejercida esencialmente por la LOFCA y su normativa de desarrollo, en este caso 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. En virtud de estas normas, se permite a las CCAA regular ciertos parámetros del impuesto. Básicamente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48.1 de la Ley 22/2009, podrán establecer reducciones de la base imponible, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma, así como podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas; igualmente y sin más condiciones, tienen competencia para regular la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota, siempre, en este último caso, que resulten compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal. Por último, el apartado segundo del mismo artículo cierra esta atribución de competencias diciendo: *«las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.»*⁴⁵

Siendo este el marco competencial diseñado por las normas de cesión, parece que la voluntad del legislador estatal –acordada, por otra parte, con las CCAA, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera– descansa en dejar en manos de la regulación general y común la delimitación de los ejes materiales del impuesto, hecho imponible, devengo, sujetos pasivos, y base imponible, permitiendo a las CCAA incidir en el gravamen a través del resto de los elementos de cuantificación; a saber, reducciones, tipos y bonificaciones o deducciones, dejándoles, finalmente, que puedan regular los aspectos formales relativos a la gestión del tributo, toda vez que la ejercen por delegación del Estado.

Por otra parte, al margen de las medidas tributarias que puedan adoptarse por las CCAA en este impuesto de acuerdo con aquella delimitación competencial, interesa especialmente lo dispuesto en el artículo 19.2 LOFCA, en cuanto establece un límite genérico al ejercicio de las competencias normativas en materia de tributos cedidos. A su tenor, *«las Comunidades Autónomas observa-*

45 La LOFCA, por su parte, se limita a enumerar las competencias normativas que pueden asumir las CCAA en este tributo, sin más límites ni condiciones: *«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»* (art. 19.2 LOFCA).

rán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional». En resumen, el uso de estas competencias normativas deberá respetar el principio de solidaridad y no podrán resultar discriminatorias.

La cuestión que ahora se plantea, por lo tanto, es analizar las consecuencias jurídicas de una eventual vulneración por parte de alguna ley autonómica de las condiciones y límites establecidos en las normas estatales que regulan la cesión del tributo. Adviértase al respecto que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, cualquier vulneración de la Ley 22/2009 debe resolverse como si se hubiera conculcado la misma LOFCA, pues las leyes de cesión de tributos son complementarias de la LOFCA, toda vez que esta se remite a aquellas para determinados contenidos⁴⁶ (STC 137/1986 y STC 181/1988, entre otras). Ello supondría, en consecuencia, la inconstitucionalidad de la Ley autonómica que no responda a la habilitación dada por las normas de cesión o exceda de los márgenes delimitados por estas.

Entrando ya en el caso que nos ocupa, no puede negarse que la nueva regulación de la tributación de la *fiducia* aragonesa en el ISD introducido por la Ley 15/2018 alberga serias dudas sobre su adecuación a la LOFCA y a la Ley 22/2009. Y buena prueba de ello es el paso que se dio desde la propia Secretaría General Técnica del Gobierno de Aragón. A través de la Resolución de 19 de marzo de 2019, se publica en el Boletín Oficial de Aragón (BOA) el 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 ISD.

El Acuerdo se centraba en tres cuestiones:

- a) Iniciar negociaciones para resolver las discrepancias manifestadas 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.
- b) Designar un grupo de trabajo para proponer a la Comisión Bilateral de Cooperación la solución que proceda.
- c) Comunicar el Acuerdo al Tribunal Constitucional y publicarlo en el BOE y en el BOA.

De acuerdo con ese juicio de constitucionalidad, la vigente regulación de la tributación de la *fiducia* sucesoria aragonesa contenido en el artículo 133-2 TR, suscita, a mi juicio, esencialmente dos cuestiones.

⁴⁶ Así lo destaca CAYÓN GALIARDO, A., «Las diferencias de tributación por razón del residencia en el Impuesto sobre Sucesiones» en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 89, 2010, p. 12. La STC 137/1986 equipara esta relación a la que existe entre ley y reglamento y, con más acierto, la STC 181/1988 establece que «para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una ley el TC considerará además de los preceptos constitucionales las leyes que, dentro del marco constitucional se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y de las CCAA o para regular o armonizar el ejercicio de competencias de estas».

Por una parte y como apuntábamos más arriba, el artículo 19.2 LOFCA establece un límite genérico al ejercicio de las competencias normativas en materia de tributos cedidos, prohibiendo a las CCAA que adopten medidas que pudieran resultar discriminatorias.

En este sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el uso de las competencias tributarias autonómicas ha sido ya desde su origen bastante clara: la autonomía tributaria significa capacidad para decidir en el marco de la CE y de los EA y si, como es lógico, de dicho ejercicio se derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las CCAA, no por ello resultan necesariamente infringidos algunos preceptos de la Constitución (arts. 1, 9.2, 14, 139.1, 149.1 CE), sino que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería contrario a la autonomía, sino, a lo sumo, por lo que al ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes constitucionales se refiere (como sería el deber de contribuir del artículo 31.1 CE), una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (STC 37/1987, STC 159/1990 y STC 96/2002, entre otras). Es decir, igualdad no significa uniformidad y se toleran las desigualdades territoriales producidas por el ejercicio de competencias tributarias regionales siempre que no resulten discriminatorias e injustificadas. Buena muestra de ello nos la ofrece la propia configuración del ISD en España y las diferencias que supone actualmente su regulación por razón del territorio, cuando además no han sido las CCAA las causante del problema, sino que éste ya estaba en origen, en la ausencia de límites y de criterios de armonización tanto en la LOFCA como en la Ley 22/2009.

En relación con este asunto, entiendo que la norma regional adapta las peculiaridades de esta institución foral a los postulados de la LISD, sin contravenirlos. Es decir, una vez anulado el precepto reglamentario dedicado a la *fiducia* aragonesa, precisamente por incurrir en contradicciones respecto de la Ley a la que debía desarrollar, el vigente artículo 133-2 de la norma aragonesa encajaría en la definición del hecho imponible de impuesto del artículo 3 LISD y del momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en el 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*). Cuestión distinta será que la solución ofrecida por la normativa aragonesa no es la misma que se aplica en el resto del territorio común, sin embargo, ello no se debe a la norma estatal que regula el impuesto, sino a la interpretación que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda ha realizado últimamente con respecto a las herencias ordenadas mediante *fiducia* aragonesa. Es cierto, en consecuencia, que se pueden producir situaciones discriminatorias por razón del territorio —la *fiducia* no va a tributar igual cuando el causante hubiera residido en Aragón que cuando residiera en otras CCAA—, pero ese resultado no es fruto de una normativa regional contraria a la regulación de la LISD, sino contraria a la interpretación administrativa de esta norma por parte del Estado.

La segunda cuestión, más controvertida, exige determinar si el nuevo régimen de la *fiducia* regulada por la Ley aragonesa puede enmarcarse dentro de los parámetros del impuesto sobre sucesiones habilitados por las normas de cesión, es decir, si tiene encaje dentro de las competencias normativas que aquellas normas atribuyen a las CCAA. Y es aquí donde la defensa de la norma regional, en pro de su conservación, como determina la jurisprudencia constitucional, resulta más difícil.

De una primera lectura de la Ley 15/2018, cotejándola con la habilitación de competencias normativas en este tributo contenida en el artículo 48 de la Ley 22/2009, enseguida se puede concluir que la nueva regulación aragonesa no puede enmarcarse dentro del apartado primero de dicho precepto. Es decir, en ningún caso se trata de una reducción de la base imponible, ni propia ni de mejora, ni tampoco tiene que ver con el resto de los parámetros liquidatorios sobre los que las CCAA pueden actuar: tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota (art. 48.1). Pero entonces, ¿podría enmarcarse dentro el apartado segundo del artículo 48, regulación de los *aspectos de gestión y liquidación* del impuesto?

Como ya advertíamos en otra parte de este trabajo, respecto de la redacción de la norma tributaria aragonesa en su versión anterior (una vez anulado el artículo 54.8 RISD por el Tribunal Supremo), cuando la LOFCA y las demás normas de cesión atribuyen competencias a las CCAA para regular los aspectos de gestión y liquidación del tributo cedido están pensando, entiendo, en materias puramente procedimentales.⁴⁷ Si nos atenemos a lo dispuesto específicamente en la propia LISD, el capítulo XI de la misma y bajo la rúbrica «Gestión del Impuesto», engloba los aspectos relativos a la declaración, autoliquidación y liquidación del mismo, incluyendo las liquidaciones parciales a cuenta, así como los relativos al pago. En consecuencia, parece lógico entender que es a estos

47 La vieja Ley General Tributaria de 1963 incluía en su Título III bajo el paraguas de la «gestión tributaria» tanto los procedimientos propiamente de gestión, como los de inspección y los de revisión de los tributos. Sin embargo, la evolución de los procedimientos de aplicación, con la generalización de las autoliquidaciones, ha ido modificando las competencias atribuidas a los órganos de gestión tributaria y el carácter de los procedimientos que llevan a cabo en la actualidad. En este sentido, con mejor criterio, la vigente LGT de 2003 habla en su Título III de «procedimientos de aplicación de los tributos», abarcando diferentes actuaciones: las administrativas de información y asistencia a los contribuyentes, las llevadas a cabo por estos en cumplimiento de sus deberes y obligaciones y las relativas a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Por su parte, el artículo 117 LGT enumera las funciones administrativas de gestión tributaria en sentido técnico —de recepción de declaraciones y autoliquidaciones, de verificación y comprobación, de liquidación, de información y asistencia.— así como, concluye, todas las demás actuaciones de aplicación que no estén integradas en las funciones de inspección o recaudación.

Por otra parte, al margen de estas cuestiones técnicas, tanto la doctrina como la práctica administrativa ha manejado tradicionalmente un concepto amplio de gestión tributaria que engloba todas las actuaciones de aplicación de los tributos, incluidas las de liquidación, comprobación, inspección e incluso recaudación, excluyendo únicamente las actuaciones y procedimientos de revisión.

elementos a los que se refieren las citadas normas de cesión de tributos.⁴⁸ Sin embargo, da la impresión de que la Ley aragonesa discurre por otros derroteros, incidiendo directamente en elementos sustantivos y de identificación de la obligación tributaria para los cuales las CCAA no tendrían atribuido ningún título competencial.

Es decir, el régimen establecido por el nuevo artículo 133-2 TR arbitra dos opciones de tributación para la herencia pendiente de asignación fiduciaria. En virtud de la primera se permite situar el devengo en el momento de la ejecución definitiva de *fiducia*, tributando los sujetos pasivos, ahora ya herederos, por el valor de su hijuela en el momento de la asignación por el fiduciario. Mediante la segunda opción, en cambio, habría una liquidación inicial a cargo de la herencia yacente y, posteriormente, con la ejecución fiduciaria, se girarían complementarias, en su caso, individualizando la parte asignada a cada heredero. Parece claro entonces que, más allá de la rúbrica del precepto legal –*procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia*–, en realidad, se está incidiendo directamente sobre el aspecto material del hecho imponible del impuesto, sobre el aspecto temporal del mismo (devengo) e incluso sobre el sujeto pasivo.⁴⁹ Consecuentemente, en mi opinión, lo que subyace detrás de aquella rúbrica va más allá de una mera cuestión de liquidación o de pago, de un tema procedimental, en definitiva, sino que en este precepto se regula materialmente la tributación de esta institución en el impuesto sobre sucesiones, afectando particularmente a la determinación del hecho imponible, del devengo o del sujeto pasivo, elementos sobre los que las CCAA carecen de competencias normativas, de acuerdo con lo establecido en la LOFCA y en su Ley de desarrollo.⁵⁰

Y esta interpretación no debe verse alterada o ensombrecida por la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la preservación y conservación de las normas, pues, de acuerdo con ella, una norma debe preservarse siempre y cuando su texto permita una interpretación adecuada a la Constitución, que, en cualquier caso, *no podrá ser nunca contra legem y tampoco podrá ignorar o desfigurar el sentido de los enunciados legales meridianos* (STC 222/1992 y STC 247/2007).

48 No olvidemos tampoco que, además de los límites contenidos en la LOFCA o en su normativa de desarrollo, la Ley General Tributaria, en tanto establece los principios y normas generales del sistema tributario español y se aplica a todas las Administraciones públicas, con el alcance derivado del artículo 149.1.º, 8.º, 14.º y 18.º CE, como reza en su artículo primero, supone en esta materia un límite adicional al establecimiento de normas autonómicas sobre gestión de los tributos cedidos, habida cuenta de que las medidas adoptadas por aquellas deberán tener cabida en los parámetros de la LGT. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha anulado algunas normas autonómicas por entender que vulneraban las reglas contenidas en la LGT en relación con los procedimientos de aplicación de los tributos (STC 161/2012).

49 Recuérdese al respecto la Resolución del TEAR de Aragón de 25 de octubre de 2012, dictada al hilo de la anulación del artículo 54.8 RISD por el Tribunal Supremo y a la que hicimos alusión en otra parte de este estudio, en tanto, de acuerdo con el marco competencial atribuido a la CCAA para regular los aspectos de gestión y liquidación de los impuestos cedidos, esta atribución, dice, presenta un carácter puramente procedimental, sin que puedan establecer ninguna obligación sustantiva de manera autónoma, sino que ello corresponde a la norma estatal.

50 El propio Director General de Tributos de la CCAA había advertido del posible exceso competencial en el que puede incurrir esta normativa, toda vez que, o bien se está situando el devengo en cada ejecución fiduciaria (primera opción), o bien se determina que sea la herencia yacente el sujeto pasivo (segunda opción). Es más, en su opinión, el asunto de situar el devengo en cada ejecución fiduciaria iría también en contra de la interpretación realizada por el Tribunal Supremo, pues, implícitamente, lo asociaba al momento del fallecimiento del instituyente (POZUELO ANTONI, F., «Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria», cit., p. 94-95).

A esa misma conclusión parece que se ha llegado en el seno de la Comisión Bilateral de Cooperación Aragón-Estado en relación con la Ley 15/2018. La Resolución del 14 de noviembre de 2019, del Secretario General de Presidencia del Gobierno de Aragón, hace público el acuerdo alcanzado. En su virtud, *«el Gobierno de Aragón reconoce que las previsiones de la Ley 15/2018 se refieren a aspectos reservados a la capacidad normativa del Estado y se compromete a promover las actuaciones necesarias para dejar sin efecto dicha Ley. Como contrapartida, el Gobierno de España se compromete a promover la correspondiente iniciativa legislativa para regular esta cuestión en una norma con rango de Ley, en los términos establecidos en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo) 591/2012, de 30 de enero de 2012»*. Finalmente, ambas partes *«se comprometen a activar los mecanismos de colaboración convenientes para ejecutar de forma coordinada este acuerdo de modo que el régimen tributario de la fiducia aragonesa responda a la doctrina sentada en la citada Sentencia del Tribunal Supremo»*. Con él *«se dan por resueltas las discrepancias que pudieran haberse producido, dándose traslado de su contenido al Tribunal Constitucional a los efectos previstos en el artículo 33.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre.»*

En definitiva, se admiten los problemas de constitucionalidad de la norma aragonesa y se traslada al Estado la responsabilidad de regular el régimen tributario de la *fiducia* aragonesa en este impuesto, tal y como hemos argumentado. Si bien, no se manejan otras opciones, como buscar una modificación en el RISD que tuviera encaje en la Ley y en la Sentencia del Tribunal Supremo, sino que se opta por un régimen específico en una futura ley (sea la LISD u otra distinta).

El principal problema ahora, sin embargo, tiene que ver con la situación de transitoriedad en la que nos encontramos, toda vez que se desconoce en qué momento y de qué forma se va a dejar sin efecto la Ley 15/18. En cualquier caso, la inseguridad jurídica está obligando a la aprobación de algunas medidas e instrucciones para ordenar la tributación de esta figura hasta la previsible reforma de la normativa estatal, bien entendido que la situación se nos antoja particularmente complicada y confusa, pues ha de enmarcarse dentro de los parámetros de la Sentencia y encontrar igualmente acomodo en la doctrina establecida por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

7. Medidas adoptadas por la Administración autonómica en relación con la nueva tributación de la *fiducia*

En el año siguiente que discurre tras la aprobación de la Ley 15/2018 se suceden varias Resoluciones de la Dirección General de Tributos de la CCAA de Aragón por las que se dictan las correspondientes Instrucciones sobre la tributación de la *fiducia* aragonesa en el ISD. Nada menos que tres. La primera de ellas, aprobada por Resolución de 17 de diciembre de 2018, es decir, apenas tres días después de la entrada en vigor de la Ley. No obstante, ante el retraso en el desarrollo reglamentario de la Ley y detectados ya algunos problemas iniciales de aplicación de la nueva norma, la propia Dirección General de Tributos regional

se vio obligada a dictar una nueva Instrucción –n.º 1/2019, *relativa a la aplicación de medidas provisionales de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el ISD* –, aprobada mediante Resolución de 18 de junio de 2019. Esta nueva deroga a la anterior de 17 de diciembre de 2018. Para completar el panorama, mediante nueva Resolución, de 19 de diciembre de 2019, el Director General de Tributos de la CCAA dicta la *Instrucción n.º 3/2019, sobre los criterios a seguir en determinadas cuestiones relativas a las ejecuciones fiduciarias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*.

Pero eso no ha sido todo, en paralelo a las Instrucciones van apareciendo las Ordenes del Departamento de Hacienda que han de desarrollar la Ley. Y no en unidad de acción sino con cierta distancia temporal. Así un par de meses después de la Instrucción 1/2019, se publica en el BOA la *Orden HAP/975/2019, de 26 de julio, por la que se dictan normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la herencia yacente en las sucesiones ordenadas mediante fiducia*. Y al tiempo de acabar este trabajo, tenemos en el trámite de información pública el *Proyecto de Orden HAP por la que se aprueba el modelo de declaración informativa relativa a la sucesión ordenada mediante fiducia en el ISD y se dictan instrucciones sobre presentación y documentación*.

En definitiva, tres instrucciones (de las que en realidad quedan dos porque la primera fue dejada sin efecto por la segunda) y dos órdenes de desarrollo en poco más de un año para abordar este tema. Si el panorama es ya de por sí complicado, esta forma de actuar no contribuye mucho a reforzar la certeza del derecho y la seguridad jurídica.

Trataremos a continuación de sistematizar el contenido de todas ellas.

7.1. Cuestiones de derecho transitorio

Aunque la Instrucción 1/2019 ya avanzaba algunas cuestiones, ha sido la Instrucción 3/ 2019, de 19 de diciembre, la que se ha ocupado con más detalle de fijar criterios sobre este asunto.

En general, dice, a cada ejecución fiduciaria se le aplicará la normativa vigente en el momento del fallecimiento del comitente. Es decir, dado que no se establecen expresamente efectos retroactivos en la Ley, la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria (art. 21 LGT). Ahora bien, se llama la atención sobre un hecho que no escapa a nadie. Y es que ante la situación creada por distintas sentencias y resoluciones económico-administrativas sobre las disposiciones aprobadas en los últimos años, con normativas declaradas nulas o inaplicables, hay que tomar como régimen legal el que los órganos judiciales o revisores hayan propuesto como interpretación de la ley del impuesto. Pues bien, la Instrucción hace un esfuerzo en sistematizar y ordenar distintos ámbitos temporales.

Para fallecimientos anteriores a 1 de mayo de 1958 (fecha de entrada en vigor del Decreto 76/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmi-

siones de Bienes de 21 de marzo de 1958), las ejecuciones han de tributar conforme a los valores y normativa del momento de cada ejecución.

Para los fallecimientos acaecidos desde 1 de mayo de 1958 hasta 6 de diciembre de 1991 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el RISD), el artículo aplicable sería el 33.9 del Decreto 176/1959. Una norma preconstitucional que preveía un sistema de liquidación a cuenta similar al que recogió años más tarde el artículo 54.8 RISD, pero que además negaba la devolución cuando así procedía del cálculo necesario para fundamentar la liquidación complementaria. En cualquier caso, a pesar de no existir una declaración formal o expresa de inconstitucionalidad, la Instrucción establece, como no podía ser de otra forma, que se procederá a reconocer el derecho a la devolución.

En la siguiente etapa estarían los fallecimientos producidos entre el 6 de diciembre de 1991 y 1 de enero de 2013, fecha de entrada en vigor de la Ley 10/12, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. Adviértase que en ese período estaba en vigor el artículo 54.8 RISD, anulado por la STS de 30 de enero de 2012, y la fecha final es la de entrada en vigor de la citada Ley que daba nueva redacción al artículo 133-2 TR. Como es conocido, entre ambas fechas, otra ley aragonesa, la Ley 26/03, de Medidas Tributarias y Administrativas, establecía un sistema propio de tributación de la *fiducia* (similar al que vino después) pero que resulta inaplicable según el criterio establecido por el TEAC (así lo reconoce igualmente la Instrucción). Un criterio ratificado por la STSJ Aragón de 6 de abril de 2016 y el TEAR de Aragón. Como para ese período no existe como tal una norma directamente aplicable (por los pronunciamientos en cascada que arrancan de la anulación del precepto reglamentario), la Instrucción acude a la normativa general del impuesto. Así, conforme a la STSJ de Aragón 280/19, de 12 de abril, y la Resolución del TEAC de 18 de enero de 2018, el régimen que realmente hubiera procedido es el de liquidar la *fiducia* como un fideicomiso aplicando lo dispuesto en los tres primeros apartados del artículo 54 RISD. Por tanto, y dado que esos apartados del artículo 54 RISD se resumen en una liquidación inicial a cargo del fiduciario sobre el valor de la nuda propiedad y en posteriores liquidaciones para cada causahabiente aplicando en cada ejecución la normativa vigente en cada momento, para ejecuciones derivadas de fallecimientos producidos en este intervalo son aplicables los mismos criterios que establece la propia Instrucción 3/2019 para el régimen actualmente vigente, es decir, el establecido por la Ley 15/2018, ya sea para ejecuciones fiduciarias producidas por vía testamentaria o por actos *inter vivos*⁵¹ (nos referimos a ellos más adelante).

51 En estos casos, una vez determinada la cuota tributaria conforme a estas instrucciones, procederá la deducción de las cuotas pagadas por el fiduciario tal y como señala el apartado 2 del artículo 54 RISD, pero no las que pudieran haberse ingresado por aplicación de la normativa anulada judicialmente (artículo 54.8 RISD) o declarada en vía de revisión administrativa «inaplicable» (artículo 133-2 TR en la redacción dada por la ley 26/03).

Por último, para fallecimientos entre 1 de enero de 2013 y 14 de diciembre de 2018, se aplicará a las ejecuciones fiduciarias correspondientes la redacción que la Ley aragonesa 10/12 confirió al artículo 133-2 TR.⁵²

Como cierre de todo ello, la Instrucción se refiere al principio de buena fe y de confianza legítima que debe presidir las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, para acabar diciendo que *«no existiendo riesgo apreciable de lesión al interés público, y considerando razones de eficiencia administrativa y de minoración de cargas formales a los contribuyentes, las ejecuciones fiduciarias correspondientes a fallecimientos anteriores a 1 de enero de 2013, aún autoliquidadas conforme a la normativa anterior en sentido distinto al que proponen estas instrucciones, no serán objeto preferente de comprobación salvo que concurrieran otros motivos de regularización o se considerara que existe en la presentación de este tipo de autoliquidaciones la intención de aprovechar ventajosamente la peculiar situación creada por los aparentes vacíos normativos»*. Con la que se le viene encima a los contribuyentes que se encuentren en la obligación de autoliquidar en esta situación legal tan compleja, no está de menos este alivio.

¿Y qué ocurre en el caso de fallecimientos producidos desde el 14 de diciembre en adelante y a los que, por lo tanto, les resulta aplicable el nuevo régimen de tributación? De ello nos ocupamos a continuación.

7.2. Opción por presentar autoliquidación con cargo a la herencia yacente (regularizada, en su caso, tras la ejecución total de la fiducia)

También fue la Dirección General de Tributos de la CCAA de Aragón la que primero se ocupó de esta cuestión, tanto a través de la Instrucción de 17 de diciembre de 2018, como, posteriormente, en la referida Instrucción 1/2019, de 18 de junio, *que* dejaba sin efecto la anterior. Allí se explican los pasos a seguir en el supuesto de que el administrador opte por presentar una autoliquidación inicial a cargo de la herencia yacente, es decir, siguiendo el esquema más parecido al tradicional.

52 Según establece la Instrucción n.º 1/2019, todos los fallecimientos anteriores a la fecha de entrada en vigor de la ley 15/2018 (14 de diciembre de 2018), y siempre que el devengo del impuesto también sea anterior a tal día (situación que será la habitual salvo que concurra alguna de las circunstancias del artículo 24.3 LISD, entre las que no se considera la pendencia de ejecución fiduciaria), se registrarán por la redacción anterior del artículo 133-2 TR, resultando en consecuencia exigible la liquidación a cuenta por parte de los «posibles herederos», aunque a cargo de la herencia yacente. Y ello, con independencia de que a 14 de diciembre todavía no hubiera vencido el plazo para la presentación de la autoliquidación. Por descontado, como se venía aplicando, no existirá obligación de presentar ninguna autoliquidación con cada ejecución parcial y sólo procederán autoliquidaciones complementarias cuando, habiéndose ejecutado totalmente la *fiducia*, concurrieran las circunstancias del apartado 4 del citado artículo 133-2, en su redacción vigente hasta el 13 de diciembre, es decir, cuando el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración en la liquidación inicial, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió. Y, finalmente, claro está, no deberá presentarse en estos casos la declaración informativa que se le exige a los que se acojan al nuevo régimen de tributación.

Por su parte, un par de meses después de esa segunda Instrucción se publica en el BOA la *Orden HAP/975/2019, de 26 de julio, por la que se dictan normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la herencia yacente en las sucesiones ordenadas mediante fiducia*.⁵³ Conforme establece la Ley, dicha autoliquidación ha de presentarse por el administrador en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante. Por otra parte y para solucionar algunas situaciones de transitoriedad, en el caso de fallecimientos posteriores a la entrada en vigor de la Ley 15/2018, pero anteriores a la vigencia de la referida Orden (15/08/2019), señala ésta que, de no haberse presentando la autoliquidación en el plazo señalado en la Ley (seis meses), podrá presentarse durante los seis meses siguientes a la entrada en vigor de la propia Orden. La medida pretende atender a la situación de incertidumbre que se produjo tras la entrada en vigor de la nueva Ley y permitir al administrador más tiempo para decidir sobre el ejercicio de la opción.

Pero lo más importante que señalan tanto la Instrucción como la Orden está referido al modo en que han de operar en esa autoliquidación inicial los elementos de cuantificación relativos a las relaciones de parentesco con el causante. En este sentido, *los grupos a que hacen referencia los artículos 20 y 22 LISD y las reducciones autonómicas del Capítulo III del Título I del Texto Refundido (es decir, todas las establecidas por la CCAA de Aragón en relación con el ISD) se aplicarán considerando el grado de parentesco más lejano al causante entre los beneficiarios designados por aquel para ser llamados a la herencia. En ausencia de disposición del comitente, existiendo descendientes, se aplicará el grado de la persona que, de entre ellos, tenga el parentesco más alejado del causante.*

Hay que decir al respecto que se rectifica el criterio inicial previsto en la Instrucción de 17 de diciembre de 2018 para este mismo supuesto. Entonces se entendía que habrían de aplicarse las reglas del artículo 75 RISD, relativas al supuesto de herederos desconocidos,⁵⁴ lo que suponía unas condiciones de tributación mucho menos favorables. Como trata de explicar la Orden (parte expositiva), en la *fiducia* aragonesa no puede decirse que nos hallamos ante un desconocimiento absoluto de quienes puedan ser designados herederos, sino que, generalmente, se señalan las personas entre las que el fiduciario podrá ejecutar el encargo fiduciario, comúnmente hijos y descendientes.

53 Adviértase que el nuevo artículo 133-2 TR regula dos opciones de tributación para la *fiducia* y además remite expresamente a que será una Orden del titular del Departamento de Hacienda y Administración Pública la que regule el modelo y las instrucciones para la presentación de la declaración informativa. Sin embargo, en este caso, la primera Orden en dictarse, n.º 975/2019, de 26 de julio, no regula aspecto alguno sobre la declaración informativa o sobre el régimen aplicable en caso de optar por esa posibilidad, sino que su único objeto ha sido dictar las normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la herencia yacente, es decir, la que incumbe a la otra opción.

54 En virtud de lo dispuesto en dicho precepto reglamentario, 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 RISD 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.

Por último, se recuerda que la autoliquidación (que será una y no varias) deberá comprender la totalidad de los bienes y derechos de la herencia existentes a la fecha del fallecimiento del causante.

Nada dice la Orden, sin embargo, sobre otros aspectos muy relevantes de esta opción de tributación, como son todos los relativos a la ejecución de la *fiducia*. Nuevamente, ante el silencio de la Ley, ha sido otra *Instrucción del Director General de Tributos de Aragón, la 3/2019, de 19 de diciembre, sobre los criterios a seguir en determinadas cuestiones relativas a las ejecuciones fiduciarias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, la que se ha ocupado de esta cuestión. Concretamente, el apartado cuarto alude a la liquidación en el momento de la ejecución total de la *fiducia* en caso de la opción de autoliquidación con cargo a la herencia yacente prevista en el apartado 5 del artículo 133-2 TR.

Como es sabido, a diferencia de la otra alternativa que se regula en la Ley, esta opción pasa por la presentación inicial con cargo a la herencia yacente de una autoliquidación por parte de su administrador y que, en el momento de la ejecución total de la *fiducia* y conocido el destino de los bienes, se regulariza con las liquidaciones a los sujetos pasivos por la parte del caudal relicto que realmente se defiera a cada uno. Pero, como reconoce la Instrucción, La ley no descende a regular los pormenores de una u otra opción.

Sobre la autoliquidación inicial, la Instrucción se limita a añadir que la concurrencia de beneficios fiscales, singularmente los derivados de la sucesión empresarial, deberá dilucidarse con atención preferente a lo dispuesto en el artículo 131-4 TR. Dado que este último precepto no se ha reformado hubiera sido oportuno alguna aclaración adicional (lo de la «atención preferente» sigue dejando dudas).

Por otra parte, la DGT se permite realizar algunas consideraciones sobre las herencias a quien podría beneficiar más esta segunda opción, un asunto más propio de abordarse en la parte expositiva que dentro del contenido dispositivo. Y no se queda ahí, sino que además se hace una apuesta decidida por esta alternativa, destacando las ventajas que representa sobre el denominado «régimen general» (la otra opción). A tenor del apartado cuarto de la Instrucción, las más beneficiadas serían aquellas herencias que no superan el importe máximo del beneficio fiscal previsto en el artículo 131-5 TR, que excluye de tributación las adquisiciones hereditarias de hasta 500.000 euros en favor de los familiares más próximos. Para este colectivo que, de no estar la herencia sometida a *fiducia*, aplicando normativa y valores vigentes al momento del fallecimiento del causante no le resultaría deuda tributaria, la otra opción, en lo que tiene de dejar pendiente la posible contingencia fiscal, puede resultar más gravoso.⁵⁵ A mayor abundamiento, a juicio de los órganos rectores de la Administración tributaria autonómica, la opción prevista en el apartado 5 del artículo 133-2 TR (con un sistema de tributación parecido al que se venía aplicando en esta CCAA) «*proporciona desde el momento del fallecimiento del causante, a quien se acoge a*

⁵⁵ Por un lado (sigue diciendo la Instrucción), asumirían la obligación de presentar anualmente una declaración informativa de los bienes que conforman la herencia yacente, por otro, de la incertidumbre sobre la regulación aplicable en el momento de la ejecución fiduciaria, podría resultar la aplicación de valores y normativa que determinasen una tributación superior a la que hubiera correspondido de haber considerado las condiciones existentes en el momento del fallecimiento.

la misma, certidumbre respecto al resultado de la liquidación tributaria, a la vez que evita el coste fiscal indirecto que para el obligado tributario supone la necesaria medida de control consistente en la declaración informativa anual. Certidumbre que no concurre en caso de tener que liquidar atendiendo a los valores y normativa vigente en el momento de la futura ejecución fiduciaria prevista en la regla general».

Pero vayamos al objeto de esta disposición, es decir, a exponer los criterios administrativos aplicables en relación con la ejecución de fiducias acogidas a esta opción.

En primer lugar y como era de suponer, no existe obligación de autoliquidar con cada ejecución parcial, aunque las oficinas gestoras harán un seguimiento especial de aquellas sucesiones en las que exista un encargo fiduciario, realizándose comprobaciones periódicas para determinar las eventuales ejecuciones parciales que pudieran efectuarse en el futuro.

En segundo lugar, una vez completado el encargo fiduciario se dispone de toda la información necesaria para practicar la autoliquidación definitiva por esa sucesión en el plazo de seis meses (art. 133-1 TR, apartado tercero). Serán contribuyentes los causahabientes resultantes del llamamiento hereditario ejecutado mediante *fiducia* y se liquidará la deuda conforme a los valores y normativa que sirvieron para la autoliquidación inicial a cargo de la herencia yacente. Para la cuantificación de la parte de caudal relicto que corresponde fiscalmente a cada uno de ellos, se estará a la parte proporcional que realmente se le haya deferido a lo largo de toda la situación de pendencia hereditaria. Por último, a la cuota así obtenida se le restará, en proporción a las respectivas bases imponibles, la inicialmente ingresada con cargo a la herencia yacente. La cantidad resultante será la que proceda ingresar o devolver (en general, sin intereses de demora).

7.3. Opción por postergar la tributación hasta las ejecuciones fiduciarias

Se trata de la gran novedad de la reforma operada por la Ley 15/2018 y consiste, esencialmente, en demorar la tributación hasta el momento de las ejecuciones fiduciarias. Inicialmente, tras la muerte del comitente, si durante el plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto no se hubiera ejecutado totalmente el encargo fiduciario, únicamente se impone al administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación la obligación de presentar una declaración informativa. Esta opción podría considerarse el régimen general de tributación, siguiendo la denominación utilizada por la propia Administración tributaria regional.

A pesar de que el artículo 133.2 TR únicamente remite a desarrollo reglamentario el contenido de la declaración informativa (*«tendrá el contenido que se fije mediante orden del Consejero competente en materia de hacienda»*), ha sido precisamente dicha Orden la última en aparecer. Es más, en el momento de cerrarse este trabajo contamos únicamente con el *Proyecto de Orden HAP* por

la que se aprueba el modelo de declaración informativa relativa a la sucesión ordenada mediante fiducia en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y se dictan instrucciones sobre presentación y documentación, sometido a información pública.

No obstante, ante ese retraso, las dos primeras Instrucciones sobre la tributación de la *fiducia* en el ISD adelantaban ya algunas reglas y criterios en relación con esa declaración informativa. Por su parte, cierra el panorama de esta opción la Instrucción 3/19, de 19 de diciembre, que se ocupa de fijar los criterios administrativos en distintos supuestos relativos a las ejecuciones fiduciarias.

7.3.1. La declaración informativa

Según admitía la propia DGT de la CCAA, no era exigible esa declaración informativa hasta en tanto no fuera aprobada y publicada la Orden del Consejero competente en materia de Hacienda.⁵⁶ En ese sentido, la disposición transitoria primera del Proyecto de Orden prevé que si el causante o comitente fallece después de la entrada en vigor de la Ley 15/2018, pero antes de la vigencia de aquella, la primera declaración informativa se presentará en el plazo de seis meses contados desde el día de entrada en vigor de esta última.

A salvo ese período transitorio, el plazo previsto en artículo 1.2 del Proyecto de Orden para la presentación de la primera declaración informativa será de seis meses desde el día siguiente a la fecha de fallecimiento del causante o comitente, como el plazo general para presentar la autoliquidación del impuesto.

A ella se acompañará una escritura pública *que* contenga el inventario al que se refiere el artículo 450 CDFA⁵⁷. Aquí, la Orden, como hacía ya la Instrucción 1/ 2019, con buen criterio, viene a matizar esta obligación, exonerando de la presentación del inventario al cónyuge, cuando sea este el único fiduciario, puesto que así lo hace también la normativa civil aragonesa, salvo que expresamente lo haya exigido el causante o lo acuerde el Juez a instancia del Ministerio

56 No obstante lo anterior, es evidente que la Ley había entrado en vigor y el administrador siempre debería poder acogerse a la posibilidad de presentar esa declaración informativa. A estos efectos, la Instrucción de 17 de diciembre de 2018 venía a reconocer esta situación y establecía una serie de reglas y condiciones para el caso de que se optase por presentarla antes de la aprobación de la mencionada Orden. Debía presentarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto (seis meses contados desde el día siguiente a la fecha de fallecimiento del causante o comitente). Sin embargo, habida cuenta que el contenido de esa declaración informativa debía ser objeto de determinación por medio de la Orden del Consejero, se consideraba que el plazo computado a partir del fallecimiento del causante no finalizaba hasta el momento que, para este período transitorio, señalase la correspondiente Orden.

57 A tenor de lo dispuesto en el artículo 450 CDFA, en el plazo fijado por el comitente o, en su defecto, dentro de los seis meses siguientes a su fallecimiento, el administrador deberá formalizar en escritura pública un inventario comprensivo de todos los bienes, derechos, cargas y obligaciones de la sucesión. Mediando causa justificada, el administrador podrá solicitar del Juez una prórroga para su realización. No obstante lo anterior, cuando el comitente haya designado como único fiduciario al cónyuge, éste quedará exonerado de la obligación de realizar el inventario, salvo que expresamente lo haya exigido el causante o lo acuerde el Juez a instancia del Ministerio Fiscal para salvaguardar el patrimonio hereditario.

Fiscal para salvaguardar el patrimonio hereditario (el artículo 133.2 TR no distinga ni hace matización alguna).⁵⁸

Asimismo, es necesario acompañar documentación complementaria, salvo que la misma se encuentre protocolizada en la propia escritura pública. Se trata de las certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Última Voluntad, así como una copia de las disposiciones testamentarias.

Adviértase, finalmente, que la declaración informativa debe presentarse con periodicidad anual, hasta la completa ejecución fiduciaria.

En cuanto a la necesidad de contar con un modelo de declaración informativa, pues así lo exige la propia Ley, se recoge como Anexo al Proyecto de Orden.⁵⁹

Otro aspecto importante a estos efectos tiene que ver con la valoración de los bienes, derechos, deudas y gastos que deberán reflejarse en la declaración informativa (apartados 3, 4 y 5 del artículo 2).

Así, en la inicial se restará a los valores a la fecha del fallecimiento del causante o comitente. En las sucesivas declaraciones informativas anuales, se estará a los valores referidos a 31 de diciembre del año correspondiente, debiendo indicarse además si se trata de elementos nuevos, no incluidos en las declaraciones anteriores, subrogados en lugar de los enajenados como consecuencia del ejercicio de las facultades de disposición, o de elementos ya declarados anteriormente. Asimismo, se harán constar los pagos realizados con cargo al caudal relicto.

Es importante resaltar que, el valor de los bienes, derechos, deudas y gastos consignados en las declaraciones informativas será el valor de los mismos de acuerdo con la normativa del impuesto. A tal efecto, se hará constar el valor del 100 por 100 del bien en pleno dominio.

58 Por su parte, la Orden contempla otras reglas especiales en relación con esta obligación. Cuando el plazo fijado por el comitente para formalizar en escritura pública el inventario sea superior al de presentación de la declaración informativa, se hará constar en la declaración inicial dicho plazo, no siendo obligatorio presentarla en la primera declaración, sino que deberá acompañarse copia de dicha escritura con la primera declaración informativa anual que deba presentarse una vez transcurrido dicho plazo. Cuando en el plazo de presentación de la declaración informativa el administrador haya solicitado del Juez una prórroga para la formalización del inventario en escritura pública, el administrador podrá igualmente solicitar ante la Administración Tributaria competente la prórroga para la presentación de la declaración, que se entenderá concedida por el mismo plazo otorgado en la resolución judicial correspondiente.

59 Su estructura puede resumirse así:

- Datos del comitente, del fiduciario o administrador y de los posibles beneficiarios (aquellos designados por el causante entre quienes el fiduciario pueda asignar o distribuir la herencia y, en su defecto, aquellos que tuvieran la condición legal de heredero).
- Relación de bienes, derechos, deudas y gastos, según su tipología y naturaleza jurídica (valoración, porcentaje de titularidad, carácter consorcial o privativo, referencia catastral de los inmuebles.)
- Variaciones en la herencia yacente de los bienes, derechos y deudas consignados en la declaración informativa anterior llevadas a cabo en ejercicio de las facultades de disposición (únicamente en las declaraciones posteriores a la inicial).
- Pagos realizados con cargo al caudal relicto para atender las obligaciones y cargas a que se refiere el artículo 451 CDFA (únicamente en las declaraciones posteriores a la inicial).

En cuanto al plazo para cumplir esta obligación, ya hemos dicho que la declaración informativa inicial deberá presentarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto. Por su parte, las sucesivas declaraciones informativas, que reflejarán datos referidos a 31 de diciembre del año correspondiente, deberán presentarse en el plazo de los tres meses siguientes a dicha fecha. No obstante, la declaración informativa inmediatamente posterior a la inicial no deberá reflejar los datos referidos a 31 de diciembre del mismo año de fallecimiento, sino que comprenderá los datos y variaciones relativos al año natural siguiente al del fallecimiento del causante, debiendo presentarse en el plazo establecido anteriormente.

Por lo que se refiere al lugar de presentación, se presentarán manualmente y por duplicado en la oficina liquidadora competente de la Comunidad Autónoma de Aragón que corresponda en razón de la residencia habitual del causante, la cual extenderá el correspondiente justificante de la presentación. No obstante, en el futuro está previsto que sea obligatoria la cumplimentación electrónica.

7.3.2. La tributación en cada una de las ejecuciones fiduciarias

De nuevo, ante el silencio de la Ley, ha sido una *Instrucción del Director General de Tributos de Aragón, n.º 3/2019, de 19 de diciembre, sobre los criterios a seguir en determinadas cuestiones relativas a las ejecuciones fiduciarias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, la que se ha ocupado de estas cuestiones. Como reconoce la propia Instrucción en la parte expositiva, «*en la situación nacida tras la entrada en vigor de la Ley 15/2018, es preciso fijar criterio de cómo actuar cuando exista una ejecución fiduciaria (total o parcial) y por tanto deba presentarse la correspondiente autoliquidación..., además estos casos presentan la singularidad en la existencia de un usufructo con carácter previo a la atribución de la nuda propiedad, una situación no contemplada en la LISD*».

En primer término, se fijan criterios para los supuestos en los que la *ejecución de fiducia se realiza por vía testamentaria*. Una posibilidad reconocida en el artículo 456.2 CDFA.

La DGT regional se refiere al supuesto más habitual, una herencia de bienes consorciales que se atribuye a descendientes. A los efectos fiscales, se produce una triple vía de adquisición:

- a) Por vía hereditaria, del cónyuge viudo se recibe la parte que éste poseía en plena propiedad al disolverse la sociedad consorcial tras la muerte del comitente (sería la mitad del valor de la plena propiedad). Ello nada tiene que ver con la *fiducia*. Lo adquirido tributa como una adquisición *mortis causa* en el ISD que se devenga en el momento del fallecimiento del cónyuge viudo.
- b) Por ejecución fiduciaria de la herencia del cónyuge primeramente fallecido se recibe el valor de la nuda propiedad de la mitad consorcial atribuible al mismo.

- c) Por fallecimiento del cónyuge viudo se extingue el usufructo (artículo 301.1.a CDFA) sobre la mitad del valor correspondiente al cónyuge fallecido en primer lugar.

Pues bien, según el criterio administrativo, para efectuar la liquidación habrá que atender por una parte a lo dispuesto en el artículo 51 RISD, que contempla las reglas de liquidación de la nuda propiedad y el usufructo (inspirado en la situación propia del derecho común o del Código civil que se caracteriza por el nacimiento simultáneo del llamamiento sobre la nuda propiedad y el usufructo) y, por otra parte, al mandato de la Ley 15/2018 sobre el momento de devengo de la adquisición de la nuda propiedad deferida mediante encargo fiduciario, que deberá coordinarse con las reglas dispuestas en el mencionado artículo 51 RISD para la extinción del usufructo. Una armonización que no resulta sencilla, sobre todo, atendiendo a la literalidad de la norma, ya que el desarrollo temporal no es coincidente en uno y otro caso.⁶⁰

La interpretación que se propone por la DGT, atendiendo a la finalidad del precepto reglamentario, se basa en la consideración de configurar una única liquidación por la adquisición del pleno dominio y aplicar a esa liquidación un tipo medio efectivo de gravamen calculado sobre el valor de los bienes en un mismo momento. Y en esa tesitura de elegir el momento, se decanta por atender al instante de la adquisición de la nuda propiedad como referencia para la valoración de los bienes a efectos de calcular el tipo medio de gravamen, además del resto de elementos de la liquidación.

Consecuentemente, en el caso de ejecución testamentaria se considerará, a efectos fiscales, que se produce la adquisición simultánea de la nuda propiedad y el usufructo, con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen que resulte de la valoración íntegra de los bienes en el momento de la ejecución fiduciaria. Por tanto, no es necesario autoliquidar como dos hechos imposables distintos, debiendo hacerse conjuntamente como corresponde a una adquisición en plena propiedad.

En segundo lugar, la Instrucción se refiere a los supuestos en que la *ejecución fiduciaria, total o parcial, tiene lugar por actos inter vivos*.

60 La Instrucción alude en primer lugar al fundamento del criterio reglamentario al que nos estamos refiriendo. Responde a la idea de que la adquisición de la nuda propiedad es una primera fase de lo que después será, con la consolidación del dominio, la adquisición de la plena propiedad, por ello se tributa desde el principio en función del valor total. Lo que el RISD precisa es que esa única liquidación queda escindida en dos momentos: en el de adquisición de la nuda propiedad (normalmente al tiempo del fallecimiento) y se grava ésta con el tipo medio, quedando aplazada la liquidación correspondiente al valor del usufructo al momento de su adquisición o extinción, nuevamente aplicando dicho tipo medio. Sin embargo, dice la DGT, la singularidad civil aragonesa no tiene cómodo encaje en este esquema, porque la liquidación al adquirente de la nuda propiedad debe hacerse en el momento de la ejecución fiduciaria conforme al tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes en ese momento. Por su parte, la liquidación fiscal por la extinción del usufructo habría de hacerse, literalmente, sobre la base del valor atribuido en la constitución del mismo, pero aplicando un tipo medio efectivo de gravamen que no podría determinarse hasta un momento posterior como es, en el caso de la *fiducia*, el de la adquisición de la nuda propiedad. Dicho de otro modo, el esquema del RISD de calcular un tipo medio efectivo conforme a los valores de los bienes en el momento del fallecimiento para aplicarlo entonces al adquirente de la nuda propiedad, y tenerlo ya determinado para su posterior aplicación en la consolidación del usufructo, difiere de la estructura temporal de la *fiducia* en la que la adquisición de la nuda propiedad y la extinción del usufructo son simultáneas y se producen en un momento posterior al fallecimiento.

Si la ejecución concierne sólo al valor de la nuda propiedad de un bien privativo del fallecido o a la mitad de un bien consorcial integrado en la herencia yacente, en congruencia con el criterio anterior, se valora el bien en ese momento de la ejecución fiduciaria y se aplica sobre la nuda propiedad el tipo medio efectivo que correspondería al valor íntegro. La nuda propiedad se cuantifica en función de la edad del usufructuario en ese momento. Tanto el valor como el tipo medio serán los que se tomen en consideración cuando se produzca la extinción del usufructo. También habrá que referir a la fecha de adquisición de la nuda propiedad el cálculo del porcentaje que corresponde aplicar sobre el bien para valorar el usufructo que se extinga.

Si, en cambio, la ejecución consiste en la atribución gratuita de la plena propiedad de un bien, la Instrucción distingue tres potenciales transmisiones: una, por la mitad del valor del bien consorcial que no formaba parte del caudal relicto del comitente, otra, por la adquisición gratuita *inter vivos* correspondiente al usufructo y, finalmente, en tanto a través de la ejecución fiduciaria se recibe, vía hereditaria del cónyuge fallecido, la mitad del valor de la nuda propiedad.

La adquisición de la mitad consorcial correspondiente al viudo supone el devengo, como transmisión gratuita *inter vivos*, del ISD. Respecto de las otras dos, la que contempla tanto la adquisición del usufructo como la de la mitad del valor del bien integrado en el caudal relicto, se alude nuevamente al artículo 51 RISD para concluir que, de las distintas alternativas que ofrece este artículo para gravar la adquisición de la nuda propiedad y el usufructo, ninguna contempla exactamente la situación jurídica resultante.⁶¹

Finalmente, se ocupa de los supuestos en que se produce *la extinción de la fiducia por alguna de las causas previstas en los artículos 462 y 463 CDFA (pérdida de la condición de fiduciario)*. En este sentido, cuando concurra alguna de las situaciones previstas en el artículo 462, y particularmente el fallecimiento del viudo, sin haber ejecutado la *fiducia*, se seguirá el criterio fijado para los casos de ejecución de *fiducia* por vía testamentaria, por entender que es en ese momento cuando se produce el devengo del impuesto conforme al artículo 448 CDFA y el 24.3 LISD.

En definitiva, el nuevo artículo 133.2 TR deja abiertas muchas cuestiones, por lo que justo es agradecer la publicación de todos estos criterios de los órganos rectores de la Administración tributaria regional y el amplio abanico de los temas tratados. Sin embargo y a pesar de ello, la regulación vigente todavía nos deja algunas incógnitas relevantes por despejar.

61 Así, en atención a la realidad jurídica y patrimonial que se produce (en la que especialmente se toma en consideración la adquisición simultánea de la nuda propiedad por vía hereditaria y el usufructo por acto *inter vivos*), la Instrucción apunta unos criterios de liquidación. Sobre la nuda propiedad, calculada en función del valor del bien y la edad del usufructuario en ese momento, se aplicará el tipo medio efectivo de gravamen que corresponde. Por el usufructo adquirido lucrativamente *inter vivos* se tomará la mayor de dos liquidaciones: la que corresponda a la consolidación *mortis causa* del usufructo, tomando como valor del bien y edad del usufructuario los que sean en ese momento (la unión de esta liquidación y la que resulte de la nuda propiedad antes descrita, equivale a liquidar en pleno dominio como adquisición *mortis causa*) y la que corresponda a una adquisición lucrativa *inter vivos* (se acumulará a la que corresponda por la mitad del valor del bien consorcial que no formaba parte del caudal relicto del comitente).

Una de ellas tiene que ver con la aplicación de las reducciones establecidas en el artículo 131-4 TR respecto de las herencias ordenadas mediante *fiducia*, y que no ha sido objeto de modificación. Nos referimos a las reducciones por adquisición de empresas familiares, participación en entidades o vivienda habitual, que condicionan su aplicación a que se cumplan una serie de condiciones «antes del fallecimiento del causante» o «desde el fallecimiento del causante». ⁶² Ni la Ley, ni las Órdenes ni las Instrucciones se han preocupado del tema. Únicamente la primera Instrucción, la aprobada mediante Resolución de 17 de diciembre de 2018, venía a decir en su regla quinta que aunque el artículo 131-4 del TR no ha sido formalmente derogado, sin embargo, debe considerarse no aplicable cuando se tribute en cada ejecución fiduciaria. Por el contrario, en los casos en que se opte por autoliquidar a cargo de la herencia yacente, sí que resultaría aplicable con las adaptaciones precisas a su singularidad y en las condiciones que se determinasen en la Orden correspondiente.

Es decir, al menos en el régimen general, que posterga la tributación a las ejecuciones fiduciarias, parece que el criterio administrativo está por la inaplicación de estos beneficios. No obstante, recuérdese que la mencionada Instrucción se ha dejado sin efecto por las siguientes en publicarse y que, lamentablemente, ninguna de ellas hace alusión alguna a esta cuestión, como tampoco lo hacen las Ordenes de desarrollo. Solamente para el caso de la otra opción, autoliquidación a cargo de la herencia yacente, la Instrucción 3/2019 señala que la concurrencia de beneficios fiscales, singularmente los derivados de la sucesión empresarial, deberá dilucidarse con atención preferente a lo dispuesto en el artículo 131-4 TR.

Está claro, por lo tanto, que al no haberse modificado el artículo 131-4 TR para adaptarlo al nuevo esquema de tributación de la *fiducia*, su aplicación efectiva genera muchos interrogantes. Lo suyo hubiera sido una referencia en la Ley pero, en cualquier caso, la Orden (todavía en proyecto) debería abordar esta cuestión.

Y otro tema importante tampoco resuelto. ¿Qué ocurre cuando, una vez acogidos a esta opción, la herencia pendiente de asignación disminuye hasta casi desaparecer porque hay que satisfacer una serie de gastos o de cargas que la van consumiendo, o porque se sustituyen bienes por dinero? Advuértase que no se ha satisfecho pago alguno relativo al ISD (salvo como usufructuario, en su caso) y añádase además que cuando el fiduciario dispone de bienes que forman parte de la herencia yacente no asignada no se tributa por el IRPF. ⁶³ En definitiva, como esta situación puede prolongarse en el tiempo, podría llegar un momento en que no haya apenas encargo que ejecutar respecto de la herencia inicial y, sin embargo, no se ha producido una tributación efectiva. ⁶⁴

62 Véase sobre este particular VILLARO GUMPERT, F., «La herencia pendiente de asignación fiduciaria...» op. cit. p. 107.

63 Vid. POZUELO ANTONI, F., «Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» cit., p. 96.

64 Como alternativa, sugiere POZUELO ANTONI, podría replantearse la tributación del usufructo vital, de forma que, al menos para el caso del usufructo de dinero, se considerase al usufructuario, fiscalmente, como pleno propietario («Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» cit., p. 96-97.

8. Comentario final

El panorama descrito en las páginas precedentes no permite ser demasiado optimista en la solución de los problemas fiscales que se han venido denunciando alrededor de esta institución foral, tan arraigada en el Derecho aragonés.

De una parte, al anularse la normativa estatal que resolvía la tributación de la *fiducia* sucesoria aragonesa en el impuesto sobre sucesiones, la doctrina administrativa emanada desde los órganos centrales del Ministerio de Hacienda no ha estado particularmente atinada en la incardinación de esta figura en los postulados de la LISD y del RISD, con pronunciamientos algo confusos que nos conducen hacia el tratamiento de los fideicomisos. Unas soluciones, no del todo convincentes, pero que de momento van a dirigir las actuaciones de las administraciones tributarias regionales en las CCAA de régimen común, al menos, hasta que se modifique la normativa estatal aplicable o bien, transitoriamente, podamos disponer de nuevas resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos o de sentencias judiciales.

De otra parte, en la CCAA aragonesa contamos por primera vez con una normativa tributaria propia que trata de acercarse al régimen jurídico-privado de la *fiducia* sucesoria, buscando un ensamblaje que pueda llegar a aliviar algunos de los desajustes tradicionales de su régimen fiscal. Sin embargo, las buenas intenciones no pueden ocultar los severos problemas de legalidad que ya habíamos denunciado, pues el marco competencial diseñado por la LOFCA y su norma de desarrollo no permitían al legislador aragonés abordar una reforma de tal calado, incidiendo en elementos del tributo sobre los que se carece de habilitación normativa. No sorprende, por lo tanto, que el Acuerdo alcanzado en el seno de la Comisión Bilateral de Cooperación Aragón-Estado en relación con la Ley 15/2018, se asiente precisamente, sobre esa conclusión, la presumible inconstitucionalidad de esa norma, lo que fundamenta la decisión de dejarla sin efecto, trasladando la legislador estatal la encomienda de abordar una regulación que encaje *«en los términos establecidos en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo) 591/2012, de 30 de enero de 2012.»*

Por lo tanto, el camino a seguir, a tenor de lo pactado en dicha Comisión, pasa por una regulación específica en la propia LISD (o en otra de ley estatal). Otra alternativa, seguramente más rápida, pero que no se ha querido explorar hubiera pasado por abordar una modificación del RISD, similar a como se hacía en el derogado artículo 54.8. Simplemente, se trataría de establecer un régimen de tributación con pleno encaje en los parámetros de la vigente LISD y en el marco señalado por la Sentencia del Tribunal Supremo.

Sea como fuere, no podemos dejar de denunciar el escaso acierto demostrado en todo el proceso que arranca de la citada sentencia y que nos ha llevado a la situación actual de incertidumbre. Primero, la doctrina administrativa expresada por la Dirección General de Tributos estatal en consultas vinculantes, mostrando cierto desconocimiento de la institución foral; segundo, la propia intervención de las Cortes de Aragón, aprobando una normativa viciada de inconstitucionalidad y, tercero, el incesante flujo de instrucciones y órdenes emitidas por la Administración regional o por el Consejero de Hacienda que han

sucedido a la Ley 15/2018, nada menos que cinco en poco más de un año, y que tampoco contribuyen a simplificar el panorama. Reconociendo que lo deseable hubiera sido un tratamiento más completo por parte de la Ley, no solo respecto del artículo 133-2 TR, sino, igualmente, adaptando el 131-4 TR, al menos era de esperar haber contado desde el principio con una única Orden de desarrollo que abarcase no sólo a la declaración informativa, sino también a la autoliquidación con cargo a la herencia yacente y, en el mismo sentido, una instrucción que fijase el conjunto de reglas y criterios administrativos aplicables en las herencias ordenadas mediante *fiducia* aragonesa.

Y todo ello, además, sabiendo que nos situamos de nuevo en un momento de transición, de «pendencia», a la espera de la anunciada y acordada reforma estatal que aborde de una vez, esperemos que de forma casi definitiva, esta cuestión, resultando de aplicación en todas las CCAA (a salvo lo dispuesto, en su caso, por las CCAA de régimen especial) y termine con la situación actual, donde la tributación de las herencias ordenadas mediante *fiducia* aragonesa acaba dependiendo del lugar de residencia del causante.

9. Bibliografía

CAYÓN GALIARDO, A., «Las diferencias de tributación por razón del residencia en el Impuesto sobre Sucesiones» en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 89, 2010.

GARCÍA GÓMEZ, A., «La fiscalidad sucesoria de la *fiducia* aragonesa. Una cuestión pendiente», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º 18, 2001.

MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria en Aragón*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza 1994.

ORIA ALMUDI, J., «El tratamiento de la *fiducia* sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», en *Revista de Derecho Civil Aragonés*, II, n.º 1, 1996.

PARRA LUCAN, M.^a A., *Manual de Derecho Civil Aragonés*, 4º ed., VVAA, DELGADO ECHEVERRÍA, J. (dir.), El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2012.

PASTOR EIXARCH, GARCIA CANO y PARDO TOMÁS, «La herencia pendiente de asignación en la *fiducia* sucesoria», en *Actas de los novenos encuentros del Foro de Derecho aragonés*, Zaragoza, 1999.

POZUELO ANTONI, F., «Cuestiones fiscales sobre la *fiducia* sucesoria» en *Actas de los vigesimoctavos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019.

QUERO CHAMORRO, B., «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 V 0397-162», en *Revista de Derecho Civil Aragonés* 2015-16.

SANCHEZ-RUBIO GARCIA, A., «De la *fiducia* Sucesoria», en *Código del Derecho Foral de Aragón, concordancias, doctrina y jurisprudencia*, DELGADO ECHEVERRÍA, J. –dir.–, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 2015.

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la *Fiducia* Sucesoria. Comentario desde el punto de vista del Derecho Tributario» en *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón, vol. III*, Dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRIA, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996.

VILLARO GUMPERT, F., «La herencia pendiente de asignación fiduciaria. Tratamiento vigente en los diferentes impuestos. Doctrina administrativa y resoluciones de los tribunales», en *Actas de los vigesimoctavos encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2019.

ZUBIRI DE SALINAS, F., «La *fiducia* sucesoria», en *Actas de los Primeros Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1992.

ZUBIRI DE SALINAS, F., «De la *fiducia* sucesoria» en los *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón, vol. III*, Dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRIA, ed. Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1996.