

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 30 de enero de 2012, rec. 6318/2008

Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Impuesto sobre Sucesiones. Devengo. Fiducia aragonesa. Nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Se produce un cambio de criterio respecto a la sentencia de 31 de marzo de 2004 que desestimaba una cuestión de ilegalidad en relación con la regulación reglamentaria de la fiducia aragonesa y se declara nulo de pleno derecho el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por RD 1629/1991. Este precepto infringe el principio de jerarquía normativa del artículo 9.3 CE, así como el principio de capacidad contributiva del artículo 31.1 CE. El reglamento autoriza a liquidar un Impuesto sobre Sucesiones, sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo.

Fundamentos de Derecho

QUINTO.- ... Dichos motivos niegan legitimidad a la norma contenida en el artículo 54.8 del Reglamento, que dio cobertura a aquella liquidación, porque la fiducia aragonesa crea una situación semejante a las contempladas en el artículo 24.3 de la Ley del impuesto, en las que media una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación a la adquisición hereditaria, de modo que el devengo del tributo no acaece sino cuando se considera producida la adquisición del caudal relicto, esto es, cuando dichas limitaciones u obstáculos desaparecen, según se desprende de aquella previsión legal (tercer motivo). Por lo tanto, la determinación reglamentaria, en cuanto fija el devengo en la fiducia aragonesa cuando fallece el causante, además de infringir el mencionado precepto legal, por no aplicarlo (tercer motivo), desconoce el artículo 31.1 de la Constitución por gravar una riqueza inexistente, todavía no manifestada, y que se ignora si alguna vez se manifestará (segundo motivo)...

Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la mencionada sentencia de 2004, llegó a la solución opuesta, por lo que aquí podría detenerse nuestro discurso, limitándonos a remitirnos a los razonamientos entonces plasmados.

Sin embargo, tras una profunda reflexión, la Sala ha decidido cambiar de criterio y alinearse con la tesis que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón decantó en aquella sentencia y en el auto subsiguiente.

Para justificar tal mudanza conviene que nos detengamos en la naturaleza de la fiducia aragonesa.

Consiste en un título sucesorio propio y singular del derecho foral aragonés mediante el que el causante cede a una persona de confianza, llamado fiduciario, la labor de ordenar su sucesión y, en última instancia, la de escoger el o los herederos conforme a sus instrucciones...

Sobre esta institución del derecho foral aragonés se proyecta el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, autorizando, sin perjuicio de la liquidación que se gire al cónyuge superviviente, a practicar tantas liquidaciones provisionales como personas designadas en el testamento en cuanto posibles herederos, mediante el expediente de dividir entre todos ellos y en partes iguales la masa hereditaria...

Así pues, el mencionado precepto reglamentario permite liquidar, si bien con carácter provisional, el impuesto sobre sucesiones a personas de las que se ignora, de momento, si van a llegar a heredar... Recuérdese que, ya en sus primeros pronunciamientos (sentencia 27/1981, de 20 de julio), el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (F.J. 4º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.

En definitiva, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto sujeta al tributo a personas que no tienen la condición de herederos y que puede que nunca la tengan, incide en las infracciones constitucionales y legales de que hemos dejado constancia en los párrafos precedentes.

