

SESIÓN I

PONENCIAS

Fiscalidad de las Instituciones Aragonesas de Derecho Privado

Rafael Santacruz Blanco

PAG. 9

Manuel Guedea Martín

PAG. 25

Aspectos Fiscales de la Fiducia Aragonesa

Javier Hernanz Alcaide

PAG. 35

Coloquio (I Sesión)

PAG. 51

FISCALIDAD DE LAS INSTITUCIONES ARAGONESAS DE DERECHO PRIVADO

D. RAFAEL SANTACRUZ BLANCO
Abogado del Estado

I.- INTRODUCCIÓN.

La fiscalidad de las instituciones aragonesas de Derecho privado ha venido suscitando un notable interés en los últimos años, del cual son buena muestra las anteriores ocasiones en las que el Foro de Derecho Aragonés ha examinado las implicaciones fiscales de concretas instituciones de nuestro Derecho civil. Así, en el año 1993, en el marco de los terceros encuentros del Foro, se debatió sobre la fiscalidad del “pacto de muebles por sitios o sitios por muebles” regulado entonces en el artículo 29 de la Compilación de 8 de abril de 1967¹; en los novenos encuentros celebrados el año 1999 se examinó el régimen tributario de la fiducia, justo cuando se acababa de publicar la Ley de las Cortes de Aragón 1/1999, de 24 de febrero, de sucesiones por causa de muerte²; o en los undécimos encuentros celebrados el año 2001 se examinó concretamente la sucesión de la empresa familiar en el Derecho civil aragonés y sus aspectos fiscales³.

De hecho, la preocupación por la fiscalidad de las instituciones de nuestro Derecho civil ha sido una constante en la doctrina, y ha dado lugar a diversos trabajos, bien cen-

¹ ENCISO SANCHEZ, José Manuel (Ponente): *El artículo 29 de la Compilación*, tercera Ponencia de los terceros encuentros del Foro de Derecho Aragonés, Zaragoza, noviembre de 1993. Actas publicadas por el Justicia de Aragón, Zaragoza 1994.

² PARDO TOMAS, Manuel (Coponente): *Régimen tributario de los actos que afectan a la herencia pendiente de asignación*, en la Ponencia presentada por PASTOR EIXARCH, Luis, *la herencia pendiente de asignación en la fiducia sucesoria*, tercera Ponencia de los novenos encuentros del Foro de Derecho Aragonés, Zaragoza, noviembre de 1999. Actas publicadas por el Justicia de Aragón, Zaragoza 2000.

³ CAYON GALIARDO, Antonio (Ponente), CASAS VILA, José María y GARANTO VILLEGAS, Javier (Coponentes): *La sucesión de la empresa familiar en el Derecho Civil Aragonés: aspectos fiscales*. Tercera Ponencia de los undécimos encuentros del Foro de Derecho Aragonés, Zaragoza, noviembre de 2001. Actas publicadas por el Justicia de Aragón, Zaragoza 2002.

trados en el examen de una institución en concreto, siendo paradigmático el interés suscitado por la fiscalidad de la fiducia aragonesa, bien dirigidos al examen global de las implicaciones fiscales de nuestras instituciones propias: así, los comentarios sistemáticos a la *Compilación de Derecho civil* dirigidos por los profesores Lacruz Berdejo y Delgado Echeverría contenían a modo de colofón de los distintos apartados un estudio de la fiscalidad de las diversas instituciones realizada por Jesús Solchaga Loitegui⁴.

Esta preocupación por la fiscalidad no ha quedado circunscrita, sin embargo, al ámbito doctrinal. Así, la Administración tributaria autonómica, ante la complejidad de algunos de los problemas suscitados por el tratamiento fiscal de nuestras instituciones, ha dictado diversas instrucciones dirigidas a los órganos encargados de la liquidación tributaria⁵. El Justicia de Aragón se ha dirigido al Presidente de la Comunidad Autónoma recomendando diversas medidas. Y, finalmente, ha sido el propio legislador aragonés el que ha mostrado su interés en esta cuestión: cabe recordar la Disposición adicional única de la antes citada Ley 1/1999, de 24 de febrero, de sucesiones por causa de muerte, que ordenaba al Gobierno remitir un proyecto de ley que regulara las particularidades fiscales de la sucesión "mortis causa" en Aragón, aunque su propia rúbrica era más amplia y se refería al "régimen tributario de las instituciones civiles aragonesas" en general. Mandato éste de la Ley de Sucesiones sobre el que después habremos de volver, no sin antes advertir que junto esta preocupación que pudiéramos denominar "explícita", la doctrina ha señalado la existencia de una preocupación fiscal implícita en la redacción de diversos preceptos de nuestra legislación civil. Todo ello, por supuesto, además de la legislación específicamente fiscal emanada de nuestras Cortes en el ámbito en el que tienen competencia para ello, de la que es buena muestra la Ley de Cortes de Aragón 13/2000, de 27 de diciembre, cuyo Preámbulo expresamente señala como una de las razones que la justifican el cumplimiento del mandato contenido en la citada Disposición adicional única de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de sucesiones por causa de muerte.

Detrás de este interés late, como es obvio, una preocupación. Y es que una normativa fiscal, fundamentalmente estatal, que prescindiera de las peculiaridades de determinadas instituciones civiles aragonesas y las grave de manera injustificada, perjudica su supervivencia: los aragoneses se retraerán de utilizar instituciones que les ofrece su Derecho civil propio si dicha utilización les supone un coste fiscal que las haga inoperantes. Ahora bien, si ésta es la preocupación que ha impulsado fundamentalmente el citado interés, no puede dejar de prestarse atención a la otra cara de la moneda. En efecto, no se trata de contraponer aquí un "interés civilista" a un "interés fiscalista", pero sí de poner de relieve que el Derecho tributario sirve también a unos intereses dignos de protección, que todos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con nuestra capacidad económica mediante un sistema tributario justo (artículo 31 de la Constitución), y que la utilización de nuestras instituciones civiles, si bien no ha de ser penalizada por el sistema tributario, tampoco puede convertirse en un vehícu-

⁴ En los *Comentarios a la Compilación de Derecho Civil de Aragón* dirigidos por LACRUZ BERDEJO y DELGADO ECHEVERRÍA, el examen de las consecuencias tributarias realizado por SOLCHAGA LOITEGUI aparece como colofón de los diversos títulos o capítulos, tras el estudio de las correspondientes instituciones civiles.

⁵ Puede así citarse, por ejemplo, la resolución de 9 de febrero de 2001, de la Dirección General de Tributos, por la que se dictan instrucciones para aplicación de las nuevas medidas tributarias para el ejercicio 2001, publicada en el Boletín Oficial de Aragón nº 23, de 23 de febrero de 2001, o la resolución de 8 de febrero de 2002, de la Dirección General de Tributos, sobre criterios de liquidación de la fiducia sucesoria, publicada en el Boletín Oficial de Aragón nº 22, de 20 de febrero de 2002.

lo para la elusión de los impuestos. En definitiva, la aspiración habría de ser la de la neutralidad tributaria, de tal forma que la utilización de las instituciones civiles aragonesas no se viera impedida por un coste fiscal irrazonable, pero tampoco pudiera convertirse en una vía para eludir el pago de los impuestos. Hay que reconocer que es razonable que la Administración tributaria considere este aspecto, y en definitiva de lo que se trata es de que, como señala el artículo de la Constitución antes citado, el sistema tributario sea “justo”: no grave injustificadamente la utilización de las instituciones forales, sino que las grave en la medida en que ello esté justificado.

Lógicamente excede de los límites de una reunión como ésta, y de las fuerzas y conocimientos de este ponente, el pretender dar una visión exhaustiva de todas las cuestiones fiscales que pueden suscitar las instituciones civiles aragonesas. Nuestro Derecho civil es un sistema completo, sin más limitaciones que las que pueden derivar del artículo 149.1.8 de la Constitución, con vocación pues de regulación de toda la esfera civil (respetados, naturalmente, los citados límites), y por tanto, resultaría imposible –y probablemente inútil- el examinar casuísticamente las consecuencias fiscales de todas las actuaciones realizadas por particulares que cayeran bajo la órbita del Derecho civil aragónés. Por otra parte, en muchas ocasiones las instituciones aragonesas no tienen por qué plantear problemas fiscales relevantes; o al menos no han de plantearlos de forma especialmente aguda. Así, por ejemplo, el ejercicio de un retracto de abolorio regulado en el artículo 149 todavía vigente de la Compilación de Derecho civil de Aragón no presentará, desde el punto de vista fiscal, diferencias con el ejercicio de otro retracto legal. Por ello, esta exposición va a centrarse en aquellas instituciones que, en la práctica, han planteado mayores problemas desde el punto de vista del Derecho fiscal.

II.- INSTITUCIONES QUE PRESENTAN PECULIARIDADES DE MAYOR RELEVANCIA DESDE EL PUNTO DE VISTA FISCAL.

Centrándonos, pues, en estas instituciones que, quizá por presentar mayores diferencias con la regulación del Código Civil, han planteado mayores problemas desde el punto de vista de su tratamiento fiscal, podemos hacer referencia al llamado “pacto de muebles por sitios” o “sitios por muebles”; a los pactos sucesorios y, evidentemente, a la fiducia.

a) Ampliación o restricción de la comunidad (artículo 33 de la Ley 2/2003, de 12 de febrero, de Régimen Económico Matrimonial y Viudedad).

Esta cuestión ya fue objeto de examen en los Terceros Encuentros del Foro de Derecho Aragonés celebrados en el año 1993, y quizá puedan detectarse en la actual regulación de la institución los ecos de la propuesta que el ponente José Manuel Enciso Sánchez presentó sobre el entonces artículo 29 de la Compilación⁶.

En efecto, no parece necesario recordar que, bajo la rúbrica de “muebles por sitios o viceversa”, el artículo 29 de la Compilación señalaba que “serán válidos aquellos pactos y declaraciones consignados en escritura pública, aun fuera de capítulos, por los cuales, a efectos de extender o restringir la comunidad, ambos cónyuges atribuyan a bienes muebles la condición de sitios, o a éstos la de muebles”. En definitiva, se trataba de que mediante pacto cabía ampliar o restringir la comunidad conyugal, atribuyendo a un

⁶ ENCISO SANCHEZ: *El artículo 29 de la Compilación*, cit., páginas 101 y ss.

bien privativo la condición de común o viceversa. Pues bien, la Administración tributaria entendía que ese desplazamiento de una masa patrimonial a otra implicaba un incremento de patrimonio a título lucrativo, debiendo liquidarse como negocio jurídico gratuito "inter vivos" tomando como base la mitad del valor del bien. En su ponencia, José Manuel Enciso proponía que se explicitara en las correspondientes escrituras públicas que las aportaciones no se realizaban a título gratuito, sino oneroso. Así, en el caso de extensión de la comunidad, habría de hacerse constar expresamente que en el momento de la disolución y liquidación de la sociedad conyugal el patrimonio consorcial debía realizar el oportuno reintegro al cónyuge aportante; y de igual manera, en el caso de restricción de la comunidad, debía hacerse constar que con la atribución privativa a uno de ellos del bien surgía a favor del patrimonio común y a cargo del patrimonio del cónyuge favorecido un crédito por el valor del metálico utilizado en la adquisición, que debería ser reintegrado o compensado a la masa común en el momento de procederse a la liquidación de la misma. Con ello, se evitaba la discusión sobre el carácter gratuito u oneroso de la aportación, dejando claro que no podía considerarse una transmisión a título lucrativo y que por lo tanto no podía liquidarse por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Pues bien, actualmente, el artículo 33 de la Ley 2/2003, de 12 de febrero, de Régimen Económico Matrimonial y Viudedad, bajo la rúbrica de "ampliación o restricción de la comunidad" dispone en su apartado 1 que "a efectos de extender o restringir la comunidad, ambos cónyuges podrán, mediante pacto en escritura pública, atribuir a bienes privativos el carácter de comunes o, a éstos, la condición de privativos, así como asignar, en el momento de su adquisición, carácter privativo o común a lo adquirido"; para añadir inmediatamente en su apartado 2 que "salvo disposición en contrario, los pactos regulados en este precepto darán lugar al correspondiente derecho de reembolso o reintegro entre los patrimonios privativos y el común". Con ello, y salvo pacto en contrario, queda claro que el desplazamiento patrimonial tendrá siempre carácter oneroso, y por lo tanto no constituirá un hecho imponible en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sino del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, el artículo 45.I.B).3 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados considera exentas "las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan los cónyuges en pago de su haber de gananciales". Por tanto, aquellos pactos de extensión de la comunidad, en cuanto que suponen una aportación de bienes a la sociedad conyugal, se encuentran sujetos como transmisión onerosa al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales pero exentos del mismo.

Ha de advertirse que la exención citada se refiere exclusivamente a las "aportaciones a la sociedad conyugal", y por tanto a los pactos que supongan una extensión de la comunidad, pero no así a los pactos que supongan una restricción de la comunidad. En tales supuestos, la Administración tributaria considera que nos encontramos ante una transmisión onerosa, sujeta pero no exenta, y por lo tanto, procede la correspondiente liquidación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la mitad del valor de los bienes.

Finalmente, ha de señalarse que la transmisión del bien podría caer también, desde el punto de vista del transmitente, bajo la órbita del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas. En efecto, ha de recordarse que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél” (artículo 33.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Ciertamente, se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio en la disolución de la sociedad conyugal (el artículo 33.1.b) de la Ley habla de la “sociedad de gananciales”, muestra de nuevo del olvido de la existencia de otros regímenes civiles en España); pero en los supuestos de aportación a la sociedad conyugal de un bien, puede ponerse de manifiesto una ganancia patrimonial, que tributará por el IRPF ⁷.

b) Pactos sucesorios.

La Ley 1/1999, de 24 de febrero, de sucesiones por causa de muerte, dedica su Título II a la sucesión paccionada, regulando los pactos sucesorios con mayor amplitud que el derogado Título III del Libro Segundo de la Compilación de 8 de abril de 1967. En nuestro Derecho civil, el pacto ha sido uno más de los modos de delación de la herencia, junto al testamento o la disposición de la Ley (artículo 2.1 de la Ley de sucesiones por causa de muerte, que sigue la estela de lo dispuesto en el artículo 89 de la Compilación).

Pues bien, ha de recordarse que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo (artículo 1 de la Ley del Impuesto), y que constituye el hecho imponible, además de otros supuestos, “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” (artículo 3.1.a), preocupándose el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, de señalar en su artículo 11 que “entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes... b) los contratos o pactos sucesorios”. Prescindiendo de la incorrección técnica, que ya puso de manifiesto Solchaga Loitegui⁸, que supone el confundir la herencia y el legado con una de sus formas de delación, no cabe duda de que las adquisiciones “mortis causa” constituyen hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con independencia de que resulten de la Ley, el testamento o el pacto sucesorio.

En realidad, el problema que plantean los pactos sucesorios ha venido siendo el de si, a efectos del impuesto citado, debía considerarse que nos encontrábamos ante una adquisición a título gratuito “mortis causa” o, en determinados supuestos, había que entender que nos hallábamos ante una adquisición “inter vivos”. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas (artículo 1 de la Ley del Impuesto), pero en su regulación se

⁷ La reciente sentencia de 7 de octubre de 2008 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón examina un supuesto que, aunque diferente (se trataba de unas capitulaciones matrimoniales que dejaban sin efecto otras anteriores en las que se había pactado el régimen de separación de bienes, acordando que el matrimonio “se rige desde su celebración y se regirá también en el futuro por el sistema consorcial aragonés”, otorgando carácter retroactivo al nuevo régimen matrimonial) le permite abordar la cuestión de las relaciones entre las distintas masas patrimoniales a los efectos del IRPF. Y señala que “la Compilación de Derecho Civil de Aragón (vigente en el momento de otorgamiento de las capitulaciones), al regular el régimen de bienes en el matrimonio, contempla un tercer patrimonio, común o consorcial, distinto de los privativos de cada uno de los cónyuges, con un régimen de derechos y responsabilidades propio en el que necesariamente deben tenerse en cuenta a efectos activos y pasivos las relaciones que pueden surgir recíprocamente”, concluyendo que “la Ley tributaria permite apreciar la existencia de una alteración patrimonial en el patrimonio privativo del cónyuge que aporta sus bienes al patrimonio común, lo que representa una variación en el valor del patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de una alteración de su composición, lo que se incluye en el concepto de incrementos y disminuciones de patrimonio previsto en el artículo 44.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF”.

⁸ SOLCHAGA LOITEGUI, en *Comentarios a la Compilación de Derecho Civil de Aragón*, cit., tomo 3º, página 470.

diferencian claramente las adquisiciones “inter vivos” y las “mortis causa”: el artículo 3.1, al definir el hecho imponible, dedica el apartado a) a las adquisiciones “por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, y el apartado b) a las adquisiciones “por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*”. Y esta distinción se arrastra luego a lo largo de todo el articulado, con normas específicas para uno y otro supuesto. Puesto que determinados pactos sucesorios suponen una adquisición “de presente” de los bienes por el instituido en vida del instituyente, se planteaba si en tales casos había que acudir a unas u otras normas.

Obviamente, los pactos sucesorios pueden tener muy distinto contenido, que la Ley de Sucesiones intenta sistematizar en el artículo 65, distinguiendo entre pactos sucesorios de disposición mortis causa de uno o varios contratantes a favor de otro u otros de ellos, de institución recíproca, de disposición mortis causa de los contratantes a favor de tercero o terceros y de renuncia de uno o varios contratantes a la herencia del otro u otros. Pero aquí, especialmente, nos interesa la distinción que se realiza, en las instituciones a favor de contratante, entre la “institución de presente” y la “institución para después de los días” (artículo 71, ocupándose de la primera los artículos 74 a 76, y de la segunda los artículos 77 a 79).

El supuesto de la institución para después de los días no plantea, en principio, problemas especiales desde el punto de vista del Derecho tributario. En efecto, no puede haber duda de que nos encontramos ante un “título sucesorio” a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como expresamente hemos visto que señala el artículo 11 de su Reglamento. Y la adquisición de los bienes por el instituido no se produce sino una vez fallecido el instituyente (artículo 77 de la Ley de Sucesiones). Pues bien, será en este momento cuando se produzca el devengo, conforme al artículo 24 de la ley del impuesto, y serán de aplicación las normas relativas a la determinación de la base imponible y las reducciones para la fijación de la base liquidable correspondientes a las adquisiciones “mortis causa”, siendo a estos efectos indiferente que la delación se haya hecho por testamento o por pacto.

Como ya hemos señalado, el problema aparece con los pactos sucesorios con institución de presente, en los que se produce una “transmisión actual de los bienes al instituido” (artículo 71.1 a) de la Ley de sucesiones). Comoquiera que hay una adquisición de los bienes en vida del causante, la Administración tributaria tiene la tentación de considerar que nos encontramos ante una adquisición a título gratuito “inter vivos”. Sin embargo, esta postura no parece admisible: el pacto sucesorio es uno más entre los modos de delación de la herencia y a través de él se ordenan las relaciones jurídicas de la persona que no se extinguen por su muerte, con independencia de que, además de esta ordenación *post mortem*, algunos efectos de la sucesión *mortis causa* se anticipen a la muerte del instituyente, como se encarga de señalar el artículo 1 de la Ley de Sucesiones. Por tanto, habrá de aplicársele la regulación que la ley del impuesto establece para las adquisiciones *mortis causa*, y no las correspondientes a las adquisiciones *inter vivos*.

Ha de advertirse que en su redacción original el artículo 24 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones situaba el devengo en las adquisiciones *mortis causa* en el día del fallecimiento del causante, sin más excepciones que las recogidas en su apartado 3, esto es, que su “efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación”, en cuyo caso la adquisición “se entenderá siempre realizada el día que dichas limitaciones desaparezcan”. Este artículo, sobre el que tanto se ha debatido con ocasión de la fiducia como luego veremos, tam-

bién planteaba problemas en el supuesto que estamos examinando, si bien en sentido inverso. En efecto, mientras en la fiducia, muerto el causante, no hay adquisición alguna mientras no se ejecute aquélla, en el pacto sucesorio con institución de presente, “el instituido adquiere todos los derechos de que sea titular el instituyente al otorgamiento del pacto” (artículo 74 de la Ley de Sucesiones) aunque no hay fallecimiento del causante. Pues bien, en la fiducia, aunque no hay adquisición, se entiende devengado el impuesto por el fallecimiento del causante y se ha de realizar una liquidación provisional. Sin embargo, de forma quizá no demasiado sorprendente, la solución de la Administración tributaria no era simétrica para el pacto sucesorio: no le parecía admisible que, adquiridos los bienes de presente, no se entendiera devengado el impuesto hasta el momento del fallecimiento del causante, y para salvar el escollo del artículo 24, la solución más sencilla era considerar que nos encontrábamos ante una transmisión lucrativa *inter vivos*, ya que en éstas el impuesto se devenga “el día en que se cause el o celebre el acto o contrato” (artículo 24.2 de la ley del Impuesto). Sin embargo, tal solución, que arrastra la aplicación de normas distintas, no resulta aceptable, como hemos visto: nos encontramos ante un modo de delación de la sucesión, y carecería de sentido que las reducciones o bonificaciones previstas para una sucesión deferida por testamento no fueran aplicables a una sucesión deferida por pacto.

El problema ha sido solucionado por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, cuyo artículo 5, apartado 2º 2, ha venido a dar nueva redacción al artículo 24.1 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones: simplemente, tras la regla que sitúa el devengo en las adquisiciones *mortis causa* el día de fallecimiento del causante, se ha añadido que “no obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo». Esta modificación es fecunda en consecuencias: no sólo hace desaparecer el escollo que animaba a la Administración tributaria a configurar el pacto con institución de presente como una adquisición *inter vivos*, sino que deja meridianamente claro que los pactos sucesorios son, en todo caso, modos de delación de la sucesión *mortis causa*, tanto si algunos de sus efectos se producen ya en vida del causante como si no. El régimen jurídico será el mismo, sin más diferencia que la fecha de devengo: el día de fallecimiento del causante, si no hay adquisiciones en vida de éste, y el día de celebración del pacto, si este ya supone la adquisición de los bienes por el instituido. Por tanto, serán de aplicación las reducciones correspondientes a las sucesiones, y no las aplicables a las donaciones, conforme a la verdadera naturaleza del pacto sucesorio (reducciones en principio más favorables para el contribuyente, aunque debe destacarse que en el proyecto de ley de medidas tributarias aprobado por el Gobierno de Aragón se contempla una reducción de la base de 300.000 €, superior a la fijada para las sucesiones que actualmente se cifra con carácter general en 150.000 €).

Una última cuestión plantea el pacto con institución de presente: conforme al artículo 74.2 de la Ley de Sucesiones, “salvo pacto en contrario, los bienes que el instituyente adquiriera con posterioridad pasarán al instituido en la forma establecida para la institución para después de los días”, esto es, una vez fallecido el instituyente. Esta regla sim-

⁹ Con posterioridad al encuentro del Foro, las Cortes de Aragón han aprobado la Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 222, de 31 de diciembre de 2008) que efectivamente recoge la citada reducción del 100% de la base imponible en donaciones inferiores a 300.000 € cumpliendo ciertos requisitos, aprobando así el proyecto remitido por el Gobierno.

plifica notablemente el problema a efectos tributarios, pues al otorgamiento del pacto se producirá el devengo del impuesto sobre los bienes adquiridos en ese momento; mientras que en el momento del fallecimiento del instituyente, se producirá la transmisión de los bienes adquiridos con posterioridad en caso de que existan. Se tratará de una adquisición derivada del mismo pacto sucesorio, y procederá una nueva liquidación complementaria de la anterior.

En cuanto al pacto al más viviente o institución recíproca, le son aplicables las normas de la institución para después de los días conforme expresamente señala el artículo 80.4 de la Ley de Sucesiones. Por tanto, también a efectos tributarios podemos remitirnos a lo ya antes señalado. Únicamente han de tenerse en cuenta las consecuencias que se producen al fallecer el último de los otorgantes del pacto. En tal caso, quienes adquieren los bienes que quedaren procedentes del primeramente fallecido, bien por haber sido designados herederos o bien por ser sus sucesores legales, los adquieren directamente de este, como herederos suyos y sustitutos del último fallecido. Por tanto, procederá la liquidación teniendo en cuenta el parentesco con el primeramente fallecido. Sin embargo, si no hubiera ulterior llamamiento a tercero ni quedaren parientes llamados a la sucesión, los citados bienes se integran en la herencia del sobreviviente, y quienes los adquieran deberán satisfacer el impuesto, lógicamente, en función de su parentesco con éste.

Y por lo que respecta a los pactos de renuncia, habrá que atender a su contenido concreto para poder determinar sus consecuencias fiscales. Si nos referimos, como supuesto típico, a aquél por el que, a cambio de la renuncia a los derechos sucesorios, se recibe una cantidad, y partiendo de la conceptualización del pacto de renuncia como un negocio *mortis causa*, nos hallaríamos ante una adquisición en vida del causante en virtud de pacto sucesorio. Ello implicará su liquidación como adquisición *mortis causa* pero con fecha de devengo en el momento del otorgamiento del pacto, conforme a la actual redacción del artículo 24.1 de la ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

c) Fiducia.

La fiducia aragonesa ha sido, de nuestras instituciones civiles, la que más ríos de tinta ha hecho correr por sus consecuencias fiscales. Paradójicamente, ello se ha debido a su expresa regulación en la normativa tributaria estatal, ya que esta regulación se apartaba de la naturaleza de la figura conforme a las normas civiles aragonesas.

En efecto, el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, al que la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto remitía la “regulación con mayor detalle (de) las distintas situaciones que pueda plantear la aplicación de la Ley” una vez fijados por ésta “los elementos esenciales del tributo y los que afectan a la cuantía de la deuda”, recogió en su artículo 54.8 una norma específica del tenor siguiente:

“En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras con carácter provisional, a cargo de todos los herederos con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente”.

El precepto reglamentario venía a recoger en términos generales el artículo 33.9 del viejo Reglamento del Impuesto de Derechos Reales aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959 (el cuál había sido posteriormente transcrito en artículo 35.9 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril), con algún cambio de redacción y sobre todo, con la supresión de la regla, contenida en el Reglamento de año 1959, conforme a la cual, “si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fuesen de cuantía menor que las satisfechas provisionalmente, no habrá derecho a devolución alguna”. Ciertamente, la desaparición de esta regla que excluía la devolución venía a suprimir uno de los aspectos más decididamente injustos e injustificables de la regulación fiscal de la fiducia, pues ello suponía que no se devolvía lo pagado por Impuesto de Sucesiones cuando precisamente ya estaba claro que quien había satisfecho el impuesto no había llegado a adquirir los bienes, y por tanto no había incremento patrimonial gravable, ni presente ni futuro. Pero, a pesar de ello, el precepto mantenía el problema por el que se le criticaba de manera generalizada, en cuanto que obligaba a pagar una liquidación por el Impuesto de sucesiones a quien nada ha adquirido y no sabe si va a adquirir.

Así, la doctrina señalaba que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones “grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo” por las personas físicas (artículo 1 de la Ley del Impuesto), y que su hecho imponible consiste, por lo que aquí interesa, en “la adquisición de bienes o derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” (artículo 3.1.a) de la Ley). Si, tal y como señala el artículo 133 de la Ley de Sucesiones, “a todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción”, es obvio que nada se adquiere hasta este momento, y que por lo tanto no existiría hecho imponible por el cual se pudiera exigir el tributo. Sería en el momento de ejecutarse la fiducia cuando se produciría la adquisición lucrativa, y en entonces, pues, cuando habría que exigir el impuesto. Hay que señalar que el citado artículo 133.1 de la Ley de Sucesiones no hacía sino explicitar lo que ya se venía manteniendo con la regulación anterior de la Compilación, pero parece claro que es otra muestra más de la preocupación del legislador aragonés sobre el tratamiento fiscal de las instituciones civiles a la que antes hemos hecho referencia.

Pues bien, según esta tesis, si no se había producido el hecho imponible, el precepto que obligaba a practicar una liquidación provisional en el momento del fallecimiento del causante era una clara extralimitación del reglamento, contraria a preceptos de rango legal y nula de pleno derecho.

Esta postura fue acogida por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que en sentencia de 21 de abril de 2003 vino a anular unas liquidaciones practicadas antes de que se hubiera ejecutado la fiducia, sobre la base de considerar que el artículo 54.8 del reglamento carecía de cobertura y era ilegal por contravenir la regulación de la Ley del impuesto de Sucesiones y Donaciones. La sentencia, acogiendo los argumentos generalmente utilizados por la doctrina y que habían sido esgrimidos por los recurrentes, criticaba técnicamente el precepto, señalaba que no había todavía herederos, que el reglamento desconocía la verdadera naturaleza de la fiducia y que contravenía los preceptos legales que configuraban el impuesto y su hecho imponible. Consecuentemente, estimaba el recurso y anulaba las liquidaciones.

Ha de advertirse que la sentencia resolvía lo que la doctrina administrativista ha dado en denominar “recurso indirecto contra reglamentos”. Así, frente al denominado “recurso directo”, en el que el reglamento es el objeto directo del recurso contencioso-administrativo, en el recurso indirecto que se impugna es un acto de aplicación del reglamento con fundamento en que éste es ilegal. Pues bien, el Tribunal puede anular el acto por ser el reglamento ilegal (ha de recordarse que, conforme al artículo 6 de la Ley orgánica del Poder Judicial, “los Jueces y Tribunales no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa”), pero sólo podría anular el reglamento si fuera competente para ello; si no lo es, conforme al artículo 26 de la ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, debe plantear una vez que sea firme su sentencia la denominada “cuestión de ilegalidad ante el tribunal competente para conocer del recurso directo. Como en el presente caso se trataba de un reglamento estatal, aprobado por Real Decreto, el órgano judicial competente era el Tribunal Supremo, así que la Sala de lo Contencioso-Administrativo planteó la oportuna cuestión de ilegalidad.

Pues bien, el Tribunal Supremo, por sentencia de 31 de marzo de 2004, desestimó la cuestión de ilegalidad planteada y declaró expresamente la validez del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Aunque la sentencia reconoce la “casi perfecta justificación técnico jurídica, desde el punto de vista dialéctico, de la presente cuestión de ilegalidad”, la rechaza. Básicamente, señala que desde el punto de vista fiscal la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones considera adquirida la herencia por el fallecimiento del causante; que por ello su artículo 24 establece que en las adquisiciones *mortis causa* el devengo del impuesto se produce el día del fallecimiento, abstracción hecha de que se haya o no adquirido la herencia; y que “tal declaración legal impide al Real Decreto 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo”. Si ha de partirse de que la adquisición se entiende, a efectos fiscales, producida en dicho momento, la solución dada por el Reglamento, aunque plantea problemas que la propia sentencia califica de “graves”, ha de considerarse coherente y razonable, exigiendo el impuesto a quienes, aunque no sean técnicamente herederos, lo serían conforme a las normas de la sucesión legal, y practicándose en su caso una posterior liquidación complementaria “a ingresar o a devolver, superándose, de tal modo, la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (gravarlo al tiempo del fallecimiento)”. En definitiva, la sentencia entiende que los preceptos del reglamento no pueden considerarse contrarios a la ley, sino coherentes con ésta y con los elementos esenciales del tributo.

Así pues, en el momento presente la polémica acerca de la forma de liquidar la fiducia ha quedado relegada a una cuestión *de lege ferenda: de lege data*, el artículo 54.8 del reglamento ha visto refrendada su legalidad y plena aplicabilidad, y por tanto lo que procede es practicar liquidaciones a los que el Reglamento denomina “herederos”, y que la práctica administrativa (refrendada por la sentencia del Tribunal Supremo citada) concretaba en los descendientes que serían llamados a la sucesión legal, solución hoy acogida en el artículo 133.2.2, del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre. Regla que no soluciona los supuestos en que, por ejemplo, no existen legitimarios y la fiducia se establece por el comitente a favor, por ejemplo, de sobrinos. La recientísima sentencia del Tribunal Superior de Justicia de

Aragón de 17 de octubre de 2008 entiende correcta la atribución a los designados en el testamento, excluyendo además en cada línea los más próximos a los más remotos. Hay que advertir además que el apartado siguiente del citado artículo 133.2 dispone que de ser varios los llamados conforme a las reglas de la sucesión legal, se les imputa por partes iguales, lo que, de aplicarse literalmente también puede llevar a resultados discordantes con la regulación civil, caso de que concurren hijos con nietos.

Ha de hacerse aquí referencia a la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, cuyo artículo 1 vino a establecer determinadas normas relativas a la aplicación de los beneficios fiscales a la fiducia y a la posibilidad de pagar la liquidación provisional con cargo al caudal relicto. Merece la pena destacar que en su preámbulo la Ley se proclama dictada para 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”. Básicamente, se reconoce la aplicación de cualquier tipo de beneficio fiscal en la liquidación provisional practicada en el momento del fallecimiento del causante, y según señala también el preámbulo, “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”. Para ello se exigía el previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, de quien fuera usufructuario de tal patrimonio, así como la autorización del fiduciario o fiduciarios o, en el caso de la fiducia colectiva, la del administrador. Posteriormente, la Ley 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, ha venido a exigir únicamente la autorización expresa del administrador del patrimonio hereditario, señalando que la opción era individual de cada sujeto pasivo.

Ciertamente, ello supone un alivio del problema práctico en que se encuentran quienes han de pagar el impuesto sin haber adquirido nada: como señala Francisco de Asís Pozuelo Antoni¹⁰, pagado con cargo al caudal relicto, si finalmente se resulta heredero ya se tiene el impuesto pagado, y si no, no se ha “prestado” dinero propio a la Administración durante un periodo de tiempo que a veces puede resultar muy extenso. Pero no deja de tener limitaciones: dejando a un lado la necesaria autorización del administrador, es necesario que en la masa hereditaria exista metálico o valores realizables que permitan efectuar el pago. Y, además, ello soluciona un problema presente pero puede generar otros futuros.

Así, lo primero que debe de ponerse de relieve es que la herencia, obviamente, no es el sujeto pasivo del impuesto, ni el pago del tributo puede considerarse una carga de la herencia. Tampoco puede considerarse, a mi juicio, un gasto de los que el artículo 136 c) de la Ley de Sucesiones señala que se pagarán con cargo al caudal relicto: allí se hace referencia a los tributos “a que se hallen afectos” los bienes de la herencia, expresión que parece referirse a aquellos tributos que gravan estos bienes, como puede ser el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Así resulta del examen de los otros gastos a que se refiere el precepto: “gastos de conservación de los bienes, los tributos, primas de seguro u otros gastos a que se hallen afectos aquéllos”. Se trata de los gastos propios de conservación del caudal relicto, que pueden por ello ser satisfechos por el administrador, sin necesidad

¹⁰ POZUELO ANTONI, Francisco de Asís: *Fiducia aragonesa y sucesión empresarial: un análisis fiscal*

del concurso de ninguna otra voluntad, como señala expresamente el artículo 137.1 (recordemos que inicialmente se exigía en todo caso el acuerdo de todos los interesados, aunque la norma vigente permite lo que denomina la “opción individual” con sólo el concurso del sujeto pasivo y del administrador). Aquí, sin embargo, nos encontramos con el pago de una deuda tributaria que no es de la herencia, sino de los herederos, en este caso supuestos, pero que a ellos es imputable: ellos son los obligados al pago.

De este modo, el pago con cargo al caudal hereditario es una suerte de “anticipo” que la masa hereditaria hace a los obligados al pago, que generará la correspondiente obligación de reintegro en el momento de la ejecución de la fiducia. Si entonces se produjera un reparto que no alterara las liquidaciones provisionales practicadas no habría especial problema, pero si hay cualquier otro tipo de distribución de la masa hereditaria, éste surge inmediatamente: quienes en su día pagaron en la liquidación provisional por una adquisición superior a la que finalmente les ha correspondido (bien porque lo atribuido sea inferior, o incluso, porque nada se les haya atribuido) podrán exigir la devolución de lo pagado en exceso, pero esta devolución se les hará a ellos, pues ellos son los sujetos pasivos a los que se les practicó la liquidación provisional que ahora ha de corregirse. De este modo, obtendrán la devolución de unas cantidades que se pagaron con cargo al caudal hereditario, y vendrán obligados a reintegrarlas, no a la masa hereditaria, que ya habrá sido distribuida, sino a los que en adjudicación de la fiducia hayan sido designados herederos en la proporción correspondiente, salvo que el fiduciario haya atribuido dicho crédito de la masa en forma diferente (cabría atribuirlo como legado a los que pagaron la liquidación provisional, extinguiéndose así por confusión, pero ello no evitaría que los adjudicatarios en definitiva de los bienes tuvieran que liquidar el impuesto por el exceso que ahora les ha correspondido)

Los problemas que plantea la liquidación de la fiducia, tanto en el momento del fallecimiento del causante como en el de la ejecución, que sumariamente hemos visto, se complicarían todavía más si se tiene en cuenta que la fiducia es susceptible de ejecuciones parciales: el artículo 142.2 de la Ley de Sucesiones señala que “el fiduciario podrá hacer uso total o parcial, y aun en tiempos distintos, de sus facultades, a menos que el causante hubiera dispuesto otra cosa”. Pues bien, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones parece pensar sólo en la liquidación complementaria en el caso de la ejecución total de la fiducia, refiriéndose al momento de formalización por el “comisario”. Dejando a un lado la terminología utilizada, parece que se está pensando en la ejecución de la fiducia de modo total en un determinado momento temporal, pudiendo así calcularse las liquidaciones complementarias a que haya lugar, pero con olvido de la posibilidad de ejecución parcial de la fiducia.

Del tenor literal del precepto cabría entender que en cada acto de ejecución parcial sería necesario girar una liquidación complementaria, y así podría también deducirse del artículo 133.5 b) del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, que se refiere a “las liquidaciones que puedan proceder con motivo de sucesivas ejecuciones fiduciarias”. Sin embargo, es obvio que tal procedimiento generaría una complejidad y unos problemas de muy difícil solución: el que en ejecución parcial de la fiducia adquiere determinados bienes puede todavía adquirir más en sucesivas ejecuciones; y el que no ha recibido nada en la ejecución parcial no sabe si adquirirá o no en el futuro. En tales condiciones, el ir practicando sucesivas liquidaciones parciales plantearía graves problemas en cuanto a la determinación de la base sobre la que girar la liquidación, posibilidad de solicitar devo-

luciones, reajustes en cada ejecución parcial, etc. Sin duda por ello la Resolución de 8 de febrero de 2002 de la Dirección General de Tributos¹¹, sobre criterios de liquidación de la fiducia sucesoria, optó por señalar que “las ejecuciones parciales que pueda ejecutar el fiduciario no supondrán, en ese momento y por esa sola circunstancia, la práctica de liquidaciones complementarias”, aunque hay obligación de declararlas, debiendo hacerse constar por la Oficina Gestora en la escritura que “el acto de adjudicación contenido en el presente documento queda pendiente de liquidación hasta el momento de cumplimiento total del encargo fiduciario”. El propio Texto Refundido antes citado parece avalar esta solución, al referirse a las liquidaciones complementarias a girar cuando se haya “ejecutado totalmente la fiducia” (artículo 133.2.4). Hay que advertir, además, que si no consta en la escritura el carácter parcial de la ejecución se toma como ejecución definitiva.

Por último, en cuanto a las liquidaciones complementarias que han de realizarse en el momento en que la fiducia se haya ejecutado totalmente, el Texto Refundido dispone que “cuando... 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” (artículo 133.2.4 antes mencionado). La citada Resolución de 8 de febrero de 2002 señala que para su cálculo se tendrán en cuenta “los valores que los bienes, derechos y deudas tuvieran en el momento del fallecimiento”, cualquiera que hubiera sido el momento en que se hubieran adjudicado, y se aplicará la normativa vigente en el momento del fallecimiento. Comparada la liquidación con la efectuada provisionalmente, resultará una cuota a ingresar o a devolver.

Hemos examinado, aunque sea de manera simplificada, los problemas que plantea la fiducia en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tanto en el momento del fallecimiento del causante como en el de la ejecución del encargo fiduciario. Pero, pendiente la ejecución de la fiducia, no dejan de plantearse problemas en el ámbito de otros impuestos de nuestro sistema tributario.

Así, puede citarse el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque es sabido que el Gobierno ha presentado a las Cortes un proyecto de ley que lo suprime. En realidad, tal y como figura en el Proyecto de Ley publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, se deja subsistente el impuesto, se establece una bonificación del 100 por ciento sobre la cuota íntegra, y se suprime la obligación de presentar declaración¹². Con ello, desaparecerán los problemas que actualmente presenta y que se resumen en la existencia de un patrimonio, el objeto de la fiducia, pendiente de asignación. En cualquier caso, entiendo que no cabe encontrar un sujeto titular de los bienes antes de la ejecución de la fiducia, por lo que no sería exigible este impuesto.

Y análogas consideraciones cabe realizar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el ámbito de este impuesto, se plantea el problema de la atribución de los rendimientos derivados de la masa hereditaria. Ciertamente, será frecuente el supuesto del cónyuge fiduciario que, además, es usufructuario universal, con lo que los rendimientos derivados de los bienes que le correspondan en cuanto tal usufructuario le serán imputables como rendimientos del capital, mobiliario o inmobiliario. Pero si no existe tal usufructo, no parece que exista titular al que puedan imputarse tales rendimientos. Y lo mismo sucede en cualquier caso con las ganancias patrimoniales que pueden resultar de la enajenación de bienes hereditarios sujetos a fiducia: tales ganancias no pueden imputarse a ningún titular de los bienes que debiera tributar por ellas.

Ha de señalarse que el artículo 8.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que “no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2ª del Título X de esta Ley”. Podría pensarse que nos encontramos, pues, en un supuesto de atribución de rentas, que en el caso de la herencia yacente, conforme al precepto señalado, se atribuyen a los herederos en la proporción que resulte del título sucesorio. Pero, aunque al regular la fiducia el artículo 133.2 de la Ley de Sucesiones dispone que “mientras no se defiera la herencia se considerará en situación de herencia yacente”, lo que resulta imposible es encontrar unos herederos: estos no existen, y por supuesto no puede atribuirse un rendimiento o una ganancia patrimonial a quien ni lo ha obtenido, ni sabe siquiera si llegará a ser heredero. En definitiva, no se puede identificar a ningún socio, heredero, comunero o partícipe, que son los conceptos manejados por la Ley del Impuesto. Por tanto, ante la falta de norma expresa entendemos que no cabe atribuir, pues, rendimientos o ganancias patrimoniales mientras la fiducia está pendiente de ejecución.

Ahora bien, la existencia de un patrimonio pendiente de asignación, que en Aragón nos parece tan natural tratándose de la fiducia, no deja de resultar una idea extraña al legislador estatal fiscal, que actuando con una lógica simplificadora, pretende siempre imputar las ganancias a alguien, persona física o jurídica. Por tanto, si se encuentra ante una masa patrimonial sin personalidad jurídica, atribuye sus rendimientos o ganancias a las personas físicas que sean sus “socios, herederos, comuneros o partícipes”. Ya hemos visto que el supuesto de la fiducia no encaja en ninguno de estos, pero siempre va a existir la tentación de asimilar el supuesto al de la herencia yacente, y considerar “herederos” a quienes han tenido que ingresar la liquidación provisional por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en virtud de sus normas específicas que antes hemos visto. El argumento sería simple: en las herencias yacentes, la renta se atribuye a los herederos, y, en la fiducia son “herederos” a efectos fiscales aquellos a los que se refiere el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, tal solución no parece admisible, ni parece que puedan asimilarse los supuestos.

En efecto, aunque mientras la fiducia esta pendiente de ejecución nos encontramos ante una situación de herencia yacente, se trata, como hemos visto, de una herencia yacente sin herederos. Cuando existen unos herederos llamados a la sucesión, la atribución a éstos de las rentas o ganancias de la herencia yacente puede tener un fundamento: al fin y al cabo, los llamados pueden aceptar o repudiar la herencia una vez producida la delación a su favor, y lo que sucede es que, a efectos fiscales, se considera la herencia como aceptada mientras no se repudie. Sin embargo, en la fiducia no hay delación mientras no se ejecute, tratándose de una situación, pues, completamente diferente. Y el argumento de que a efectos fiscales se consideran “herederos” a quienes se ha girado la liquidación provisional por el Impuesto de Sucesiones supone una inversión de la realidad: no son “herederos” aquellos a los que se gira una liquidación (provisional) por el impuesto, sino que la liquidación ha de girarse a quienes sean “herederos”. Lo cierto es que ya existen dificultades para saber a qué inexistentes “herederos” ha de girarse la liquidación en el Impuesto de Sucesiones: como éstos no existen se gira a los que “serí-

an herederos” en caso de que se abriera la sucesión legal, señalándolo así el citado artículo 133.2.2 del Texto Refundido. Ya es suficientemente problemático saber quiénes son estos “herederos” a efectos de la aplicación del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como para pretender extender la regla más allá de su ámbito: sin duda, la diferencia de situación jurídica entre la herencia yacente con herederos llamados y la fiducia es tan relevante que impide cualquier intento de analogía. Piénsese en la imputación de una ganancia patrimonial a una persona, obligándole a tributar por ella en su Impuesto sobre la Renta, que muchos años después resulta excluido en la ejecución de la fiducia, y que ni siquiera puede solicitar una rectificación de su declaración transcurrido el plazo para ello.

En definitiva, las rentas o ganancias patrimoniales de las herencias yacentes se imputan a los herederos, pero no habiendo aquí herederos no cabe, a mi juicio, su imputación.

No es éste sino un breve examen de las implicaciones fiscales de algunas de nuestras instituciones civiles. Pero me gustaría, antes de terminar, resaltar una idea: cualquier incremento en la capacidad normativa de la Comunidad Autónoma en el ámbito tributario ha de redundar, indudablemente, en un tratamiento fiscal más justo de las instituciones civiles aragonesas. Así lo demuestran las soluciones hasta ahora aprobadas en el estrecho margen que se concedía a la capacidad normativa sobre los tributos cedidos: ciertamente, se está muy lejos de solucionar todos los problemas, pero no cabe duda que desde el punto de vista práctico se ha tratado de evitar o paliar en la medida de lo posible los efectos más adversos de la normativa fiscal.

FISCALIDAD DE LAS INSTITUCIONES ARAGONESAS DE DERECHO PRIVADO.

D. MANUEL GUEDEA MARTÍN
Letrado de la D.G.A.

En primer lugar, debo agradecer la invitación al Justicia de Aragón, D.- Fernando García Vicente y a la Comisión de Coordinación de los XVIII encuentros del Foro de Derecho Aragonés por haberme invitado para participar como coponente.

En segundo lugar, debo agradecer su presencia a todos los asistentes en este acto con el que se inicia un año más el Foro de Derecho Aragonés, encuentros entre juristas que han alcanzado un indudable prestigio en nuestra Comunidad Autónoma de Aragón y cuyas publicaciones son objeto de abundantes comentarios científicos y frecuentes citas en el ejercicio del Derecho, en asuntos consultivos y contenciosos.

Dado que ya ha intervenido el ponente principal D. Rafael Santacruz Blanco mi intervención, y la posterior publicación de la misma, no puede ser la mera repetición de las cuestiones que acertadamente ha expuesto durante la disertación que hemos tenido el honor de escuchar.

Mi intervención constará de tres partes diferenciadas. Una primera parte consistirá en exponer el resumen de recursos contenciosos-administrativos existentes en este momento en la Dirección General de Servicios Jurídicos del Gobierno de Aragón sobre la materia objeto de la ponencia. Una segunda parte consistirá en analizar la evolución normativa aragonesa sobre fiscalidad de las instituciones aragonesas de derecho privado. Una tercera parte expondré aquellos temas de actualidad que se plantean al hilo de diferentes Proyectos de Ley en estos momentos en tramitación tanto en las Cortes de Aragón como en las Cortes Generales.

1.-RESUMEN DE RECURSOS CONTENCIOSOS-ADMINISTRATIVOS.

Según los datos existentes a esta fecha en la Dirección General de Servicios Jurídicos podemos realizar la siguiente estadística atendiendo a las diferentes figuras impositivas:

NÚMERO DE RECURSOS RELACIONADOS CON TRIBUTOS INTERPUESTOS LOS AÑOS QUE SE INDICAN

Dado los datos expuestos podemos extraer las siguientes conclusiones:

	2004	2005	2006	2007	2008
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	7	52	67	45	24
IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES Y DONACIONES	8	18	19	6	14
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	2	3	4	—	2
IMPUESTO MEDIO-AMBIENTALES	—	—	8	1	9

Existe un número continuado y regular de recursos en materia tributaria similar en los diferentes tipos impositivos.

No existe en este momento ningún pleito en el cual se discuta directamente la fiscalidad de las instituciones aragonesas de derecho privado.

Si en alguno de los procesos pendientes encontramos referencias a la fiscalidad de la fiducia aragonesa el objeto controvertido en el pleito no es la tributación de la misma sino diferentes aspectos generales del Derecho Tributario (prescripción, caducidad, procedimiento, valoraciones, etc.).

Es importante el incremento que se ha producido en los recursos contencioso-administrativos en materia tributaria derivados de la aplicación de la legislación aragonesa sobre impuestos medioambientales.

En definitiva, sigue siendo fundamental en esta materia la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004 dictada en la cuestión de ilegalidad promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que afecta a la nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/91, de 8 de noviembre, que había sido considerado nulo por la Sentencia de 21 de abril de 2003 de la misma Sala. En dicha cuestión de ilegalidad fueron parte, lógicamente, tanto la Administración General del Estado como la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Desde el pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta materia no se han promovido nuevos recursos contencioso-administrativos sobre fiducia donde haya sido parte la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón. La doctrina recogida en la referida Sentencia del Tribunal Supremo, de crítica casi unánime en la doctrina científica de nuestra Comunidad Autónoma, pero ha tenido un efecto importante a la hora de evitar posteriores recursos contenciosos-administrativos por la misma cuestión contra los actos dictados por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón.

No obstante, con fecha 3 de noviembre de 2008, se ha tenido conocimiento de la existencia de diversas Sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 17 de octubre de 2008, por la que se desestiman los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las Resoluciones de la Sala Quinta del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de octubre de 2006, por la que se desestiman diferentes reclamaciones interpuestas contra la liquidación provisional practicada por la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En dichos recursos no ha sido parte la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón si bien le han sido notificadas las Sentencias a la Dirección General de Servicios Jurídicos.

Con esta reciente jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón puede entenderse definitivamente cerrado, por el momento la controvertida tributación de la fiducia aragonesa.

Sin perjuicio de lo indicado la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en los Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto de las referidas Sentencias, recuerda con toda claridad cual fue el criterio mantenido respecto a la fiscalidad de fiducia, en relación con la conformidad a Derecho del ya citado artículo 54.8 del Reglamento de Sucesiones y Donaciones. Pero, y pese a ello, se ve obligada a la aplicación de la doctrina recogida por el Tribunal Supremo en su Sentencia ya citada de 31 de marzo de 2004.

En definitiva, de no modificarse la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta cuestión la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón desestimarán los recursos que se planten sobre la tributación de la fiducia. Podría abrirse un nuevo debate en esta materia sí, interpuesto recurso de casación contra las referidas Sentencias de 17 de octubre de 2008, el Tribunal Supremo introdujese un cambio en su doctrina. Por todo ello parece poco probable que, hasta nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo en esta materia, se promuevan recursos contencioso-administrativos por los particulares frente a las liquidaciones practicadas en la fiducia por la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón.

2.-PLANTEAMIENTO DEL DEBATE: ESPECIAL ATENCIÓN A LA FISCALIDAD SUCESORIA DE LA FIDUCIA ARAGONESA.

Sobre la fiscalidad de las Instituciones propias del Derecho Civil Aragonés existe una abundante doctrina científica pero centrada, casi exclusivamente, en el estudio de la tributación de la fiducia sucesoria. La doctrina mayoritaria critica, desde hace muchos años, tanto la legislación estatal en del Impuesto de Sucesiones y Donaciones como la interpretación jurisprudencial de nuestro Tribunal Supremo. Salvo la opinión de Pozuelo Antoni recogida en la normativa aragonesa y aplicada en las resoluciones de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón y ratificada, como ya hemos visto, por el Tribunal Supremo en una cuestión de legalidad y confirmada en las recientes Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón todos los demás estiman que dicha interpretación y doctrina vulnera el concepto de fiducia sucesoria en el Derecho Civil Aragonés. Tanto desde el punto de vista tributario (Solchaga Loitegui, Cayón Gallardo y García Gomez) como civilista (Delgado Echeverría, Oria Almuni, Merino Hernández y Palazón Valentin) se estima, sin excepciones, gravemente dañosa para nuestro Derecho Civil Aragonés y para la jus-

ticia tributaria la interpretación que la Administración Tributaria, confirmada hasta este momento por la jurisprudencia, ha realizado de la cuestión. Todos postulan como única solución la regulación por parte del legislador aragonés de las peculiaridades fiscales de esta Institución de Derecho Civil Aragonesa.

3.- EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA ARAGONESA SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS INSTITUCIONES DE DERECHO PRIVADO.

A.- Antecedentes.

Aunque es tradicional la preocupación por todos los juristas aragoneses tanto desde el Derecho Privado como del Derecho Público por el tratamiento fiscal de las instituciones propias de nuestro Derecho Civil el debate no adquiere trascendencia pública y reflejo político en el ámbito político y parlamentario hasta la primera legislatura de las Cortes de Aragón (1983-87).

Si atendemos a la historia del Derecho Aragonés, tanto en los informes del Seminario de la Comisión Compiladora del Derecho Foral Aragonés (1954-1958) como en los trabajos de elaboración de Compilación de Derecho Civil en Aragón, hay una ausencia evidente de estudios sobre esta materia. Dada la estructura del Estado en el régimen político vigente se hacía impensable planteamiento legislativo territorial y propio favorecedor del tratamiento de las instituciones de Derecho Civil Aragón.

B.- Evolución legislativa del Derecho Civil Aragonés.

a) La Ley 15/1967 de 8 de abril, aprueba la Compilación del Derecho Civil de Aragón. Dicha Ley no recoge, lo cual es lógico dada la organización del régimen político entonces vigente, ninguna previsión de índole tributario sobre las instituciones civiles propias de Aragón.

b) El Real Decreto Ley 33/1978 de 16 de noviembre sobre mayoría de edad en su artículo 4 modifica parcialmente diversos preceptos de la ley 15/1967 de 8 de abril, tampoco tiene incidencia alguna en el régimen tributario de las instituciones civiles propias de Aragón.

c) La Ley de las Cortes de Aragón 3/1985 de 21 de mayo, procede a la adopción e integración en el ordenamiento jurídico aragonés del "texto normativo de la Ley 15/1967 de 8 de abril de las modificaciones que seguidamente se establece". Dicha ley tampoco recoge disposiciones en materia tributaria pero dio lugar al inicio del debate parlamentario, político y jurídico sobre la necesidad que tenía Aragón de dotarse de una regulación propia del régimen tributario de sus instituciones de derecho civil.

d) Con posterioridad, y antes del inicio de la nueva etapa en la codificación del Derecho Civil aragonés, la Ley 3/1988 de 25 de abril, sobre la equiparación de los hijos adoptivos y la Ley 4/1995 de 29 de marzo de modificación de la Compilación de Derecho Civil de Aragón y de la Ley de Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de sucesión intestada, tampoco recogen disposición alguna en materia tributaria.

e) Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte, en su Disposición Adicional Única, titulada "régimen tributario de las instituciones civiles aragonesas", dispone que: "el Gobierno remitirá en el plazo de un año un Proyecto de Ley que regule las particularidades fiscales de la sucesión mortis causa en Aragón, ya a

través de la Ley de medidas tributarias, financieras y Administrativas, ya mediante una Ley específica atendiendo a nuestras peculiaridades de Derecho Foral y actual realidad socioeconómica”.

Dicha disposición fue incorporada al Proyecto de Ley por una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario del Partido Aragonés y aprobada por unanimidad en la Comisión Institucional, con la abstención del Grupo de IU.

Este precepto legal constituye un punto de inflexión fundamental en el Derecho Aragonés para conseguir una regulación tributaria propia de las instituciones de nuestro Derecho Civil. Como acertadamente recoge el profesor Delgado Echeverría dicha disposición refleja la sensibilidad política de sus autores, no indica ningún criterio o directriz, pero tiene el acierto de señalar la existencia del problema y llamar a un debate sobre el mismo. El mismo autor pone de manifiesto la necesidad de contar con una regulación tributaria propia, aun reconociendo las limitaciones competenciales en esta materia para evitar, como se ha hecho en otras ocasiones, deformaciones arbitrarias de nuestro Derecho Civil con el objeto de conseguir un mejor trato fiscal al amparo de la normativa del Estado. Esta Disposición Adicional ha dado lugar a iniciativas parlamentarias y debates políticos en las Cortes de Aragón en donde se ha puesto de manifiesto la necesidad pero también la importante dificultad y notable complejidad de conseguir una regulación tributaria propia de nuestras Instituciones Civiles. A partir de este precepto legal deben entenderse las distintas modificaciones introducidas en nuestro ordenamiento jurídico tributario por las leyes de medidas tributarias que cada año acompañan al Proyecto de Ley de Presupuestos en su tramitación y aprobación parlamentaria.

f) Ley 2/2003, de 12 de febrero, de Régimen Económico Matrimonial y Viudedad. Esta Ley no recoge disposición específica alguna en materia tributaria.

g) La Ley 13/2006, de 27 de diciembre, de Derecho de la Persona. Esta Ley tampoco recoge disposición alguna en materia tributaria.

C.- Evolución del Derecho Público Aragonés

Normas contenidas en las Leyes de medidas tributarias y administrativas.

La Ley 13/2000, de 27 de diciembre de medidas tributaria y administrativas introduce por primera vez normas específicas en el ordenamiento jurídico tributario aragonés sobre instituciones de Derecho Civil. Con posterioridad, las sucesivas leyes de medidas tributarias han introducido modificaciones tanto en el régimen jurídico-material como procedimental. Las medidas introducidas por esta legislación son de dos tipos:

1.- Las que regulan la forma y manera en que deben aplicarse a la fiducia las reducciones de la base imponible ya existente en la legislación del Estado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

2.- Las que facilitan el pago de las autoliquidaciones provisionales con cargo al patrimonio hereditario.

Este segundo grupo de normas han planteado dudas en la doctrina científica sobre su adecuación al marco constitucional de competencias establecido en la vigente Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y disposiciones legales que la desarrollan. No obstante, a fecha de hoy no existe recurso alguno, en vía contencioso-administrativa ni constitucional, que cuestione la legitimidad competencial de la Comunidad Autónoma de Aragón para regular esta materia.

b) El Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Mediante el Decreto-legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos. Este texto legal introduce importantes novedades de técnica legislativa en el ordenamiento jurídico aragonés. Sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones sus artículos 131 y 133 recogen normas específicas sobre la fiducia y sobre el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia. Como consecuencia de las modificaciones que cada año se introducen en este texto refundido mediante la correspondiente Ley de medidas tributarias se incorpora como anexo al mismo un texto actualizado que incluye la versión íntegra de dicho texto refundido y que facilite su conocimiento por parte de los operadores jurídicos de la Comunidad Autónoma de Aragón. Debemos señalar que las modificaciones introducidas por las leyes citadas e incorporadas al texto refundido ha sido una de las causas por las cuales haya desaparecido, prácticamente en su totalidad la conflictividad judicial sobre liquidaciones de herencias ordenadas mediante fiducia. Se han adoptado una serie de principios y medidas que facilitan el pago de las herencias ordenadas mediante fiducia por el sujeto pasiva y conocida la Sentencia ya citada del Tribunal Supremo hace que en muy pocas ocasiones los ciudadanos afectados inicien las oportunas reclamaciones en vía administrativa y jurisdiccional.

c) Otras disposiciones

El Decreto-legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación sobre los impuesto medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón no recoge disposición alguna que pueda afectar a las instituciones propias del Derecho Civil Aragonés. Todo ello sin perjuicio de la importancia que para el Derecho Tributario aragonés tiene la configuración de estas nuevas figuras impositivas de finalidad medioambiental.

4.- MODIFICACIONES LEGISLATIVAS QUE PUEDEN AFECTAR A LA FISCALIDAD DE LAS INSTITUCIONES ARAGONESAS DE DERECHO PRIVADO.

A) La reforma del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas.

En el documento presentado el 30 de diciembre de 2008 por el Ministerio de Economía y Hacienda, denominado "Reforma del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades Autónomas con Estatuto de Autonomía (Propuesta para un acuerdo)" contiene dos afirmaciones que debemos recoger en este trabajo:

En relación con los Estatutos de Autonomía aprobados en los últimos años se dice que: " dichos Estatutos contienen disposiciones relativas a sus respectivos regímenes de financiación, que han de ser consideradas como uno de los referentes básicos de la reforma. En particular, la reforma debe atender a los factores establecidos como determinantes de las necesidades de gasto, a sus especificaciones en cuanto a la articulación de la solidaridad, la especial garantía de igualdad en la financiación de los servicios públicos fundamentales, la ampliación de la autonomía financiera (en su triple vertiente cuanti-

tativa, de competencias normativas y de participación en la gestión), la consideración del esfuerzo y la capacidad fiscal y la mejora de los aspectos dinámicos del sistema”.

Sobre la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas sobre tributos cedidos señala que: “Con la finalidad de profundizar en la autonomía tributaria de las Comunidades así como en el principio de corresponsabilidad fiscal, se propone ampliar su espacio fiscal propio mediante el incremento de sus competencias normativas hasta allí donde la normativa comunitaria y el principio de unidad de mercado lo permiten.

Así, la reforma se propone incrementar las competencias normativas de las CCAA en los tributos cedidas parcialmente. En especial, se abordará con las CCAA la posibilidad de ampliación de aspectos de las competencias en el IRPF”.

En estos momentos el proceso esta paralizado y no se conoce siquiera la fecha en que pueda aprobarse el nuevo modelo por el Consejo de Política fiscal y Financiera.

Desde luego lo que si queda claro en el citado documento es que el nuevo modelo de financiación obliga a modificar las siguientes leyes:

“1.- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

2 - Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía. La norma que la sustituya incluirá en un título las reformas de los distintos impuestos derivadas del nuevo modelo. También en la nueva Ley se debe regular el sistema transitorio de entregas a cuenta para el año 2009 y el pago de los fondos adicionales.

3.- Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial

4.- Leyes de cesiones de tributos para cada comunidad autónoma. Estas leyes se aprueban una vez aceptados por las comisiones mixtas con cada comunidad el alcance y condiciones de la cesión”.

B) Legislación específica de las Comunidades Autónomas sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones

En algunas Comunidades Autónomas asistimos a la aprobación de leyes propias sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Así, la Comunidad Autónoma de Galicia mediante su Ley 9/2008, de 28 de julio, de Medias Tributarias en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Otras Comunidades Autónomas como es el caso de Cataluña se encuentra en tramitación parlamentaria un Proyecto de Ley sobre la tributación sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

C) Modificaciones del Sistema Tributario aragonés para el 2009.

La Ley 11/2008, de 29 de diciembre de Medidas Tributaria para la Comunidad Autónoma, ha modificado sustancialmente, la tributación de las Donaciones Inter vivos en nuestra Comunidad Autónoma entre ascendiente, descendientes y cónyuges. Previo cumplimiento de determinados requisitos se puede realizar donaciones exentas de tributación hasta la cantidad de 300.000 . Este hecho unido al cada vez más favorable tratamiento tributario que tiene en Aragón las sucesiones mortis causa tanto de las empresas familiares como de los particulares pueden llevar en la realidad a una supresión de la tributación por este impuesto en nuestra Comunidad Autónoma. Todo ello reducirá

la conflictividad judicial sobre la tributación de algunas de las instituciones propias de nuestro Derecho Civil en materia de sucesiones.

D) Supresión de la tributación por el Impuesto de Patrimonio y compensación a las Comunidades Autónomas.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio. El Estado no deroga la legislación vigente sobre el Impuesto de Patrimonio debido a su directa vinculación con la legislación de otros impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el impuesto de Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Trasmisiones de Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados. Como consecuencia de la supresión de este gravamen, y en aplicación del principio de lealtad institucional, el Estado debe compensar a las Comunidades Autónomas por la merma en sus ingresos tributarios. En el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas debe articularse esta medida.

BIBLIOGRAFIA

CALATAYUD SIERRA, A, "De la fiducia sucesoria", en Ley de Sucesiones, Comentarios breves por los miembros de la Comisión Aragonesa de Derecho Civil, Librería General, Zaragoza, 1999m p.109 y ss

CAYON GALIARDO, A "La hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón" en AAVV (Embid Irujo, A.Dir), Derecho Público Aragonés, 3ª edición, El Justicia de Aragón, Dykinscus 2005, págs. 937-1031.

DELGADO ECHEVERRÍA. J "Parte final de la Ley Comentarios breves por los miembros de la Comisión Aragonesa de Derecho Civil, Librería General, Zaragoza, 1999m págs 163 y ss.

JIMENEZ COMPAIRED, I "La hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón" en AAVV (Embid Irujo, A Dir), Derecho Público Aragonés, 4ª edición, El Justicia de Aragón, 2008, págs 919-1013

EIROA GARCÍA, E. "Fiscalidad de las instituciones forales. Actas de las Jornadas de Derecho civil aragonés (jaca, 27-29, septiembre de 1985).

MARTINEZ-CORTES GIMENO, MA. "La fiducia sucesoria aragonesa", El Justicia de Aragón, Zaragoza 2008.

MERINO HERNANDEZ, JL. "La fiducia sucesoria en Aragón", 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, nº 1, 1996, p.75 y ss.

PALAZÓN VALENTIN. P Tratamiento fiscal de la institución recíproca de heredero. Actas del Foro de Derecho Aragonés. El Justicia de Aragón, Zaragoza. 2005.

SOLCHAGA LOITEGUI, J "De la fiducia Sucesoria. Comentario desde el punto de vista de 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.493 y ss.

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 y ss.

Comentario breves a la Ley de Sucesiones, Delgado Echeverría (Cor) Zaragoza, Librería General, 1999

Manual de Derecho Civil Aragonés, J. Delgado Echevarria (Dir), M^a Ángeles Parra Lucan (Cor), Justicia de Aragón, Zaragoza, 2006

ASPECTOS FISCALES DE LA FIDUCIA ARAGONESA

D. JAVIER HERNANZ ALCAIDE
Registrador de la Propiedad

Breve introducción a la fiducia.

La fiducia es, en sí misma considerada, una institución basada en la confianza entre comitente y fiduciario, a cuya virtud una persona o comitente, encarga a otra o fiduciario, a modo de apoderamiento, distribuir su caudal relicto entre ciertas personas y en la forma y modo que disponga en comitente.

El origen histórico de esta institución hay que buscarlo en la voluntad de proteger el patrimonio familiar o “casa” y asegurar la posición del cónyuge viudo frente a los hijos máxime si carece de bienes propios, garantizando su bienestar y la adecuada atención por parte de los posibles herederos, es decir, si no atienden al viudo por cariño, por lo menos le atenderán y respetarán por el interés de ser nombrado heredero o de no ser excluido de la sucesión del cónyuge premuerto.

Esta institución nace al amparo del principio “Standum est chartae” hoy consagrado en el art 3 de la Compilación , y que también aparecía en la observancia 16 “ De fide instrumentorum” pues no hay fuero ni observancia que expresamente faculte a que se confíe a terceras personas la confección del testamento y, si bien es la voluntad del pueblo aragonés la que lo crea y regula inicialmente, desde el punto de vista del derecho positivo su evolución, a grandes rasgos, puede ser la siguiente:

Alonso Lamban, cita su origen, o sus primeras manifestaciones escritas a mediados del S. XII.

El congreso de jurisconsultos de 1880 lo recoge, si bien en términos sumamente restrictivos, pues lo limita a los cónyuges, y necesariamente debe ordenarse por vía de testamento.

El proyecto de Apéndice de Franco y López , también lo recoge, si bien de manera mas amplia, pues desde el punto de vista personal no se exige el previo enlace matrimo-

nial, es decir cualquier aragonés se puede acoger a él y desde el punto de vista formal, se puede ordenar en testamento o en capítulos matrimoniales.

El Apéndice de 1925, vuelve al criterio restrictivo, es decir, sólo pueden usar de él los cónyuges aragoneses y, además, ordenarlo por testamento.

La compilación de 1967, reformada en 1985, no varía sustancialmente el criterio.

La Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte de Aragón, da respuesta a la voluntad del pueblo aragonés de adaptar la figura a la nueva realidad social imperante en Aragón. Los caracteres más sobresalientes de la nueva regulación y sin ánimo de ser exhaustivos, dado que aquí se va a tratar fundamentalmente del aspecto fiscal de la fiducia, son los siguientes:

Desde el punto de vista puramente personal, es decir, quien puede ordenar la fiducia, quien puede ser fiduciario y el número de estos cabe destacar:

Capacidad para ser comitente, cualquier aragonés con capacidad para testar, puede ordenar la fiducia, por lo tanto, y aunque después cambie su vecindad civil, el mayor de 14 años casado, soltero, viudo o divorciado que esté en pleno uso de sus facultades mentales puede nombrar fiduciario.

Capacidad para ser fiduciario, cualquier persona mayor de edad al tiempo del cumplimiento del encargo puede ser fiduciario, con tal que tenga plena capacidad.

Número de fiduciarios, se puede nombrar uno solo o varios fiduciarios, en cuyo caso éstos pueden ejercer el encargo en forma solidaria o mancomunada. Se plantea el caso de dos fiduciarios solidarios que cumplan el encargo al mismo tiempo y que dicho cumplimiento sea contradictorio, en cuyo caso se deberá abrir la sucesión legal. Siendo varios fiduciarios mancomunados, deberán decidir por mayoría y si todos menos uno fallecieran o devienen incapaces, éste será el único fiduciario. Caso de ser el cónyuge, el encargo decae por sentencia de divorcio, nulidad o separación y aún con la admisión a trámite de la demanda correspondiente.

Por lo que respecta a los caracteres del cargo hay que decir que se trata de un cargo que al estar basado en la confianza, es voluntario, personalísimo y gratuito.

Voluntario, tanto en cuanto lo que se refiere al nombramiento como a su ejercicio, pues cabe la renuncia tácita al mismo, basada en el no cumplimiento del encargo.

Personalísimo, pues no cabe delegar el cumplimiento del encargo en terceras personas, si bien la mera ejecución a través de instrucciones precisas, es decir, a través de un nuncio si sería admisible.

Gratuito, si bien nada impide señalar una retribución al fiduciario por los trabajos a realizar.

En cuanto a la forma hay que decir que la fiducia se puede ordenar tanto en testamento como en escritura pública, si se hace en testamento, éste puede revestir tanto la forma de testamento abierto notarial, la forma de testamento mancomunado, ológrafo, etc... y en cuanto a la forma de escritura pública, como su propio nombre indica, deberá ser en documento autorizado por Notario y se puede contener en capitulaciones matrimoniales, donaciones entre cónyuges, pactos sucesorios e incluso en acto unilateral como sería el llamado poder post-mortem.

También la revocación del encargo se puede hacer tanto en testamento o en escritura pública.

Por lo que respecta a elemento temporal, es decir, dentro de qué plazo debe el fiduciario cumplir su encargo, caben tres grandes posibilidades, a saber

Ante todo hay que estar a la voluntad del causante, pues será ésta quien determine el plazo dentro del cual debe el fiduciario ejercer la fiducia.

Si el fiduciario es el cónyuge, dura toda la vida de este que, además, será el administrador de la herencia.

Si no es el cónyuge, y el disponente no ha fijado plazo de ejercicio, el plazo lo fija la Ley en tres años a contar desde la muerte del causante.

El fiduciario puede desempeñar su encargo tanto en testamento, en cuyo caso su disposición es esencialmente revocable, y es en la práctica la vía seguida cuando se trata de cónyuge fiduciario, o en escritura pública.

El fiduciario puede disponer de los bienes que integran el caudal relicto, si bien los actos de disposición se deben ajustar a las siguientes limitaciones:

Autorización del comitente, en cuyo caso habrá que estar a la voluntad del mismo por ser la Ley suprema de la sucesión, debiendo el fiduciario acogerse estrictamente a las normas que aquél haya dispuesto.

Disposición en los casos del art. 136, en el que se habilita al fiduciario a realizar determinados bienes para atender a las obligaciones que pesen sobre el caudal como pudiera ser atender a obligaciones del causante, cargas, pago de impuestos,...

El llamado principio de subrogación real, el fiduciario por ministerio de la Ley, puede realizar todos los bienes de la herencia si bien sujetando lo adquirido por las enajenaciones al cumplimiento del encargo fiduciario, aquí tal vez se haya ido demasiado lejos.

Caso de ser varios fiduciarios, es preciso que se observe la unanimidad en la toma de decisiones a la hora de disponer de los bienes,

Por último habiendo legitimarios, basta el consentimiento de uno sólo de ellos para la validez de los actos de disposición

Por último decir que conforme al art 133 de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte en Aragón, la delación de la herencia no tiene lugar hasta el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción.

En suma, se trata de una institución típicamente aragonesa que tradicionalmente se venía pactando en capítulos prematrimoniales con la finalidad de asegurar la congrua sustentación del cónyuge supérstite y que fundamentalmente se aplicaba en las zonas rurales del Alto Aragón de modo que se evitaba la aplicación de la sucesión intestada y que hoy en día va penetrando con fuerza en las zonas urbanas, si bien al principio era usado por cónyuges de bastante edad, hoy son los mas jóvenes quienes acuden a ella con la finalidad de robustecer la posición del consorte durante toda su vida.

Su regulación legal viene recogida en las artículos 124 y siguientes de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte en Aragón, integrantes de su título IV.

Lo cierto es que mientras que el fiduciario, que no adquiere en cuanto tal fiduciario derecho alguno de contenido patrimonial sobre la herencia, sino tan solo la función de integrar la última voluntad del causante no efectúe el nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes, no puede decirse que exista delación sucesoria, en la medida en que tampoco existe vocación de forma que ninguno de los posibles beneficiarios

de la fiducia tiene un efectivo derecho sobre la herencia, adquiriendo sólo una expectativa de derecho a ser nombrado heredero o a que se le asigne un bien concreto. En este sentido es claro el art 133 de la Ley de sucesiones al declarar que la delación de la herencia no se entenderá producida hasta la momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción, añadiendo que mientras no se defiera la herencia, ésta se considerará en situación de herencia yacente.

II.-ASPECTOS FISCALES DE LA FIDUCIA ARAGONESA

Tradicionalmente el tratamiento fiscal de la fiducia aragonesa no podía ser más insuficiente y equívoco. La regulación que podemos llamar histórica, estaba contenida en el Reglamento para la ejecución de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 21 de marzo de 1958, aprobado por Decreto 176/1959 de 15 de enero, cuyo art 33,9º disponía que :

-“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”

Idéntico texto contiene el artículo 35,9º del Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967 de 6 de abril. Y lo mismo ocurría con el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales vigente hasta el de 1991.

Es decir, lo que se realizaba era una liquidación de la herencia que permite distinguir dos partes perfectamente diferenciadas que son la liquidación al cónyuge viudo y las liquidaciones que se debían girar a cargo de los herederos una con carácter general e igualitario, dividiendo el caudal relicto en tantas partes iguales cuantos fueran los llamados a la sucesión, que sería la primera y otra liquidación ulterior o complementaria que se debía girar cuando se ejecutase la fiducia pero sin derecho a devolución si alguno o algunos de los llamados no hubiera percibido nada del caudal o hubiera recibido de menos en relación a esa hipotética parte ideal igualitaria. Así pues el impuesto no sólo era injusto, sino que además era confiscatorio injusto en cuanto que se le liquidaba a una persona que nada había adquirido y confiscatorio en cuanto que no se concedía derecho a devolución por ingresos indebidos, dejando en total desamparo al legitimario que había satisfecho el impuesto y al que sólo le quedaba, en su caso, acción para dirigirse contra el auténtico heredero.

La Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987 de 18 de diciembre, en su art. 1 declara que:

“ El impuesto de sucesiones y donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley”

Vemos cómo en el caso de la fiducia aragonesa, los llamados nada adquieren, es decir, no se produce ese incremento patrimonial a que se refiere la Ley y, sin embargo, se les liquida el impuesto.

El art 3 de la misma Ley declara:

“Constituye el hecho imponible del impuesto: a) la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado, o cualquier otro título sucesorio”

Y en la fiducia, hasta que el fiduciario no ejecuta el encargo a él encomendado, los llamados nada adquieren, es decir, no se produce esa adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio a que se refiere el precepto.

El art 5 establece que:

“Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas. A) en las adquisiciones “mortis-causa”, los causahabientes”

Y en la fiducia no ejercitada, no puede haber esos contribuyentes porque no hay delación, luego no hay vocación, luego no hay causa-habientes.

Por último, el art 24 declara que:

“ Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”

Precepto que plantea el problema de determinar cual sea la naturaleza de la fiducia en ese estado de pendencia, pues en propiedad no nos encontramos ante un llamamiento sujeto a condición suspensiva, es decir, pendiente de una decisión del fiduciario, pues no depende de un hecho futuro e incierto la producción de efectos del llamamiento fiduciario, sino que la esencia del llamamiento es esa habilitación al fiduciario de integrar la voluntad del causante en cuanto a la distribución de su caudal y entre determinadas personas,

No hay que olvidar que el art 31 de la Constitución proclama que todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo el cual debe estar inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso puede tener carácter confiscatorio.

Los principios de justicia, igualdad ante la Ley, progresividad y sobre todo no confiscatoriedad, brillan pues por su ausencia en el tratamiento fiscal de la figura que nos ocupa cuando analizamos el art 54.8º del Reglamento del Impuesto de sucesiones y donaciones el cual dispone:

“En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras, con carácter provisional, a cargo de todos los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente”

El Justicia de Aragón en una carta Recomendación que dirigió al Excelentísimo señor presidente de la D.G.A. en fecha de 15 de septiembre de 2000, haciendo uso de las facultades que le otorga la Ley 4/1985 de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón exponía que era necesaria una adecuada regulación fiscal de la fiducia y recordaba al

Excelentísimo destinatario de la misma entre otros los siguientes extremos.

Recordaba el Justicia al Presidente que el Derecho constituye una parte esencial, quizás la más significativa de la identidad histórica del pueblo aragonés.

Desde su origen, el Reino de Aragón, destacó por su Derecho y por sus juristas, configurando en el ámbito privado un conjunto normativo ejemplar y una elaboración doctrinal de extraordinaria calidad que se transmitió durante siglos de generación en generación.

En el ámbito del Derecho Público, instituciones históricas aragonesas se consideran precedente y fundamento de instituciones del constitucionalismo moderno.

Pero el Derecho aragonés, no es sólo una seña de identidad histórica, sino que una realidad viva que la Constitución y el Estatuto de Autonomía han venido a potenciar y a proyectar hacia el futuro.

Así en el ámbito del derecho civil aragonés, se han superado las tendencias reduccionistas y unificadoras, atribuyendo a la Comunidad Autónoma competencias para conservar, modificar y desarrollar nuestro Derecho

Ahora bien de poco han de servir los esfuerzos del legislador perfilando las instituciones con la finalidad de adaptarlas a las necesidades de nuestro tiempo y la labor de los juristas difundiendo el Derecho Foral si la normativa fiscal provoca el desuso de las instituciones. Desde hace décadas los juristas aragoneses vienen señalando la extraordinaria importancia que el tratamiento fiscal de las instituciones forales aragonesas tiene para su desarrollo y aplicación práctica.

Y ponía de ejemplo paradigmático el caso del tratamiento fiscal de la fiducia aragonesa, el cual daba al traste con una institución tradicional que la Ley fiscal vaciaba de contenido.

Seguía diciendo el Justicia que el contenido del art 54.8º del R. de Sucesiones, ponía de manifiesto una ignorancia absoluta de la naturaleza y de la función de la fiducia aragonesa, norma que obliga a girar una liquidación a quien no es en ese momento sujeto pasivo del impuesto y que además puede que no lo sea nunca. Pues mientras está pendiente la fiducia no, no hay incremento de patrimonio, ni hay hecho imponible pues no existe adquisición de bienes derechos, ni se puede hablar de la existencia de un sujeto pasivo y en este sentido recordaba cómo se expresa el art 133.1º de la Ley de sucesiones por causa de muerte de Aragón que a todos los efectos legales la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o su extinción.

También recordaba cómo la Disposición Adicional de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte imponía al Gobierno de Aragón el deber de remitir a las Cortes un Proyecto de Ley que regulase:

“ las particularidades fiscales de la sucesión mortis causa en Aragón ya a través de la Ley de medidas tributarias, financieras y administrativas, ya mediante una Ley específica atendiendo a nuestras peculiaridades de Derecho foral y actual realidad socioeconómica”

Por tanto recomendaba que la ley que se diera a luz tuviera la virtualidad de no sujetar a gravamen la fiducia hasta que se produzca el hecho imponible, es decir hasta la ejecución de la fiducia o su extinción.

En parecidos términos se expresó el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en sentencia pronunciada en el año 2003 y en el auto de ilegalidad de 13 de junio de 2003 el cual tras pasar revista a la legislación vigente, no pudo más que criticar los preceptos a que arriba se ha hecho referencia, singularmente el art 54.8º R.I.S.D. del cual destacó los siguientes defectos: hablar de herederos, ser manifiestamente ilegal y la ignorancia absoluta del Derecho Foral Aragonés.

Herederos.- afirmaba el alto tribunal que el precepto en cuestión yerra pues en el mismo se hace referencia a los herederos, siendo así, que en la fiducia aragonesa no existen propiamente herederos hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción y a pesar de ello, se gira una liquidación a cargo de los mismos, sujetándoles a otra liquidación complementaria a practicar en su día.

Ilegalidad.- también ponía de relieve el Tribunal que el precepto reglamentario contraviene los preceptos legales tanto de rango constitucional, como de la propia ley del impuesto de sucesiones y donaciones a que antes se ha hecho referencia. Y como no de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte.

Ignorancia,. pero también se hace referencia al profundo desconocimiento del la verdadera naturaleza, contenido y efectos de la institución aragonesa pues si lo que se pretende es evitar el fraude fiscal, basta con obligar al fiduciario a hacer una declaración acompañada de un inventario en la que se contengan todos los bienes, siendo deber de la Administración seguir el proceso para evitar el posible fraude o la prescripción, pero nunca girar liquidación a título de heredero a quien no es, y puede que no sea nunca, heredero y, en su consecuencia, caso de practicarse liquidación, lo procedente es la devolución de lo indebidamente ingresado con los intereses correspondientes.

El propio T.S.J.A. presentó el 13 de junio de 2003 cuestión de ilegalidad de dicho precepto reglamentario ante el Tribunal Supremo, sala de lo contencioso-administrativo, el cual tras hacer el estudio correspondientes a los fundamentos de derecho ya expuestos, se fijó además en la Ley 13/2000 de 27 de diciembre de Medidas Tributarias y Administrativas, la cual en su exposición de Motivos expresa que:

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 y se facilita el pago de la deuda con cargo al caudal relicto pendiente de ejecución fiduciaria, con ello, al no trasladar la carga tributaria al patrimonio del sujeto pasivo, se elimina buena parte de los supuestos que la doctrina científica venía denunciando como injustificables.

También recordaba que el art 1-1º indica que los beneficios fiscales relativos a adquisiciones sucesorias, ya sean propias del ordenamiento general o del ordenamiento jurídico aragonés, se aplicaran en la liquidación provisional que, conforme al art. 54.8º se practique por la fiducia sucesoria, sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de la ejecución o de la extinción.

El propio artículo 1 en su apartado 7º dispone que las autoliquidaciones que se presenten con motivo de un herencia pendiente de ejecución fiduciaria podrán ser satisfechas con cargo al patrimonio hereditario, conforme a lo prevenido en las disposiciones que regulan la forma de pago de las autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones, en las siguientes condiciones:

se exigirá el previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, de quien sea usufructuario de tal patrimonio, debiendo constar, de igual modo, la autorización del fiduciario o fiduciarios o del administrador.

En ningún caso el pago de las autoliquidaciones con cargo al caudal relicto supondrá la consideración de tales deudas tributarias como una carga deducible.

En tales liquidaciones, las cantidades detraídas deberán ser consideradas a todos los efectos como bienes integrantes del mismo.

También el Alto Tribunal se planteó cual había de ser el momento en que se debe de exigir el impuesto o bien en el del fallecimiento del causante o bien en el de la ejecución de la fiducia. Y para ello compara las dos tesis, la romanista propia del derecho civil y la germánica propia del derecho fiscal.

desde el punto de vista del derecho civil la aceptación de la herencia determina el momento de la transmisión hereditaria

pero desde el punto de vista del derecho fiscal la transmisión hereditaria tiene lugar en el momento del fallecimiento del causante y así lo pone de manifiesto el art 24 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y donaciones al decir que: "En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 de Código Civil...", así pues queda claro que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante.

El art 10-2º del Reglamento del Impuesto de sucesiones dispone que "constituye el hecho imponible: La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. las adquisiciones por causa de muerte se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, con lo que para exigir el impuesto basta con acreditar el fallecimiento".

Y el art. 75 del propio Reglamento y para el caso de herederos desconocidos ordena a la representación del causante la presentación de los documentos para la liquidación girándose una liquidación provisional con el coeficiente más alto sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

De tal modo afirmaba el T.S. que de seguirse el criterio romanista, la exacción del tributo quedaría al libre albedrío de los sujetos pasivos de modo que el fiduciario nada pagaría en el momento del fallecimiento y el impuesto se debería liquidar paulatinamente a medida que se ejecutara la fiducia y, además, si ésta se declaraba.

Es cierto que en el caso aragonés no se puede hablar de herederos pero si el hecho imponible se produce por el fallecimiento del causante, sigue diciendo el tribunal, corresponde al reglamento decidir a quien y en que concepto se le va a exigir el impuesto, y exigirlo a quien en sentido amplio tendrían la condición de herederos legales es, afirma, una solución razonable.

Pero además el art 75 arbitra para la situación de herederos desconocidos una solución parecida a la que se da a la fiducia, pero muchísimo mas rigurosa que la contenida en el art 54-8º.

Por último destacar que las propias Cortes de Aragón ratificaron esa tesis en la Ley 13/2000 que permite girar aquellas liquidaciones y facilita el pago con cargo al caudal hereditario.

III.-CRITICA A LA S.T.S.DE 31 DE MARZO DE 2004.

No obstante lo declarado por el T.S., no está de acuerdo la doctrina, la cual ha criticado dicha sentencia en base a que en que en la fiducia aragonesa no es posible apreciar la realización del hecho imponible del impuesto porque no hay llamamiento, delación ni adquisición hereditaria alguna hasta el momento de la ejecución de la misma o de su extinción y el hecho imponible exige la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio

Se plantean dos cuestiones fundamentales a la hora de analizar la repercusión de la norma reglamentaria en cuanto a la liquidación tributaria de la fiducia.

La primera es si para la correcta aplicación del precepto reglamentario es preciso modificar la Ley del impuesto de sucesiones, es decir, si es correcto girar una liquidación aún antes de que se haya producido el hecho imponible.

El art 8 de la L.G.T., hace imposible sujetar a gravamen la fiducia aragonesa, pues hasta la ejecución de la fiducia no se ha producido el llamamiento, delación ni adquisición hereditaria, de tal forma que la exigencia del art 3 de la Ley 29/1987 del impuesto de sucesiones, es decir, la adquisición de bienes o derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio no ha tenido lugar.

El art 8.a) de la L.G.T., establece que se regularán por Ley “ la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base, fijación del tipo de gravamen...”

La Ley 21/2001 de 27 de diciembre de “medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común” arts 37 y 40, establece que las competencias normativas en cuanto al impuesto de sucesiones corresponden al Estado y no a las comunidades autónomas, quienes no tienen competencias para fijar los conceptos de hecho imponible, devengo, etc...

La segunda cuestión es la de la constitucionalidad de la norma.

El art 31.1 de la C.E. exige el principio de capacidad económica, capacidad que como es fácil de comprender no se puede predicar respecto de unos pretendidos sujetos pasivos que aún no existen, pues no se ha producido la delación de la herencia y, en consecuencia, no existen los herederos queridos por la norma que hayan experimentado el incremento de patrimonio a título lucrativo

El art 33.1 de la C.E. también protege propiedad privada y la herencia, y vemos cómo al sujetar la fiducia a gravamen resultan lesionados ambos derechos, por una parte una herencia no deferida y por otra parte el patrimonio de unos posibles herederos que nada adquieren por ahora, en este sentido se expresa la S.T.C. de 19 de julio de 2000.

El art 149.1.8º de la C.E. al delimitar las competencias del Estado y de las C.C.A.A. y al referirse a la “ conservación, modificación y desarrollo por las comunidades autónomas de sus derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan” hace que se ponga de manifiesto que la norma fiscal entorpece y contradice al espíritu y finalidad de la norma e institución aragonesa a la que deja vacía de contenido.

El art 35.1.4º del Estatuto de Autonomía de Aragón otorga a la C.C.A.A. la competencia exclusiva en orden a la “conservación, modificación y desarrollo del derecho civil aragonés, sin perjuicio de las competencias exclusivas del Estado”

IV. SITUACION ACTUAL.- ¿COMO SE LIQUIDA LA FIDUCIA Y LOS PACTOS SUCESORIOS?

Dos son las normas a las que hay que atender para practicar una correcta liquidación del impuesto a saber la Ley 62/2003 de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social de Estado y la Ley 26/2003 de 30 de diciembre de medidas tributarias y administrativas de la comunidad autónoma de Aragón, que establecen los criterios para dichas liquidaciones.

Ley 62/2003 de 30 de diciembre del Estado, cuyo art 5 .2º modifica el art 24.1 L.I.S.D. como sigue:

“En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengara el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al art 196 de C.c.

No obstante, las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, en impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho pacto o contrato”

Así pues, en los casos de pacto sucesorio o contrato, el impuesto se devenga el día de dicho pacto o contrato, se plantea la duda de si dichas adquisiciones se deben de entender como acto inter-vivos o mortis-causa, el hecho de regularse dentro de las adquisiciones mortis causa parece que debería entenderse como tal, esto no obstante, la administración cree que debe de entenderse como donación , con los perjuicios evidentes que de ello resulta, la no aplicación de los beneficios fiscales y reducciones aplicables a las adquisiciones mortis causa.

Ley 26/2003 de 30 de diciembre de medidas tributarias y administrativas de la comunidad autónoma de Aragón. Si bien hoy se encuentra en los arts. 131-4 y 133-2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre, modificado por leyes 13/2005 de 30 de diciembre y 8/2007 de 29 de diciembre.

Dentro de los cuales podemos distinguir los tres momentos fundamentales que son el procedimiento de liquidación, la aplicación de las reducciones del impuesto y el del pago del tributo.

El texto en su art 133-2 T.R. regula el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia, procedimiento que es aplicable a todas las fiducias, ya se trate de uno o varios fiduciarios. conforme a lo dispuesto en el Tit. IV de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte de Aragón.

Este procedimiento, no difiere del que se venía aplicando tradicionalmente, es decir que:

Cuando dentro del plazo de presentación de la autoliquidación y pago del impuesto, no se hubiera ejecutado totalmente el encargo fiduciario, el cumplimiento de las obligaciones del impuesto de sucesiones, y respecto de la parte de herencia no asignada corresponderá a quienes tengan la condición legal de herederos, conforme al título VII de la Ley 1/1999 de 24 de febrero y caso de ser varios los herederos legales, la liquidación hará dividiendo por partes iguales la parte de herencia no asignada.

De lo anterior se desprende la existencia de dos momentos perfectamente diferenciados, a saber : a) la liquidación provisional dentro de los seis meses a contar desde el fallecimiento del causante y b) la ejecución fiduciaria pasados los seis meses.

En el primer supuesto, y dentro del caso habitual de fiducia entre cónyuges, caso de no ejecución de la fiducia dentro de los seis meses, el cumplimiento de las obligaciones tributarias corresponde al cónyuge y a los hijos, no a los nietos por entender que el término herederos legales a que se refieren los art 206 y 207 de la Ley 1/1999 de 24 de febrero, hace el llamamiento a los herederos legales de grado mas próximo de tal modo que se girará una liquidación al cónyuge por su adquisición y otra a los hijos dividiendo el caudal hereditario por partes iguales.

Si hubiera ejecución parcial, la liquidación igualitaria alcanzará solo a la parte de herencia no asignada, pues lo asignado se adiciona a la base imponible del adjudicatario.

En el art 131-4º se afirma que en esta liquidación provisional se practicarán las reducciones que correspondan por vivienda habitual, negocios empresariales profesionales, participaciones en entidades, y explotaciones agrarias prioritarias.

Así para el caso de la vivienda habitual y para el caso de las participaciones en entidades, se establece una misma solución que es la remisión genérica a la normativa del impuesto y por lo que se refiere al beneficio para el caso de la empresa individual o del negocio profesional y explotaciones agrarias se exige en uno de los sujetos pasivos que continúe con la actividad durante el plazo legalmente señalado extendiendo el beneficio a todos los contribuyentes que cumplan el parentesco exigido

En el segundo supuesto, es decir, la ejecución de la fiducia transcurridos los seis meses, no darán lugar a liquidación complementaria en ese momento, sino que las liquidaciones complementarias se girarán cuando se haya ejecutado completamente la fiducia o cuando fallezca el fiduciario, debiendo sujetarse dichos bienes a la afección tributaria.

En ambos supuestos, los sujetos pasivos, podrán satisfacer el impuesto con cargo al caudal hereditario respecto de los bienes pendientes de asignación siempre que se den los siguientes requisitos:

Que presenten la autoliquidación dentro de los seis meses.

Que presenten un documento firmado por el sujeto pasivo y el fiduciario en tal sentido.

Que en caso de administrador-fiduciario éste autorice el pago con cargo al caudal hereditario.

V. REPERCUSION DE OTROS TRIBUTOS EN LA FIDUCIA SUCESORIA, LOS IMPUESTOS DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS Y EL IMPUESTO DE PATRIMONIO.

Aun cabría preguntarse cual es la repercusión de la figura que estamos tratando en relación con los tributos citados anteriormente, pues en línea de principio valdrían los mismos argumentos para sujetar a gravamen la expectativa a ser nombrado heredero y adquirir bienes respecto de estos tributos que al igual que el de sucesiones gravan la adquisición de bienes ya sea los bienes y derechos adquiridos durante un determinado

periodo de tiempo como los bienes ya adquiridos en el pasado y que forman parte del patrimonio de los sujetos pasivos.

1.-El Impuesto sobre el Patrimonio requiere la concurrencia de tres requisitos que son el primero la existencia de un patrimonio, es decir, un conjunto de bienes y derechos, el segundo una persona a quien pertenezca dicho patrimonio y el tercero que se refiere al tiempo que esa titularidad se concrete al 31 de diciembre de cada año.

En lo que se refiere al usufructuario no ofrece duda, pero no ocurre lo mismo con los llamados a la sucesión, que nada han adquirido y por lo tanto nada deben declarar por tal tributo. Si bien en el criterio administrativo, si la participación en una herencia yacente debe declararse en el impuesto sobre el patrimonio, y según el art 133 la herencia pendiente de asignación se considerará en situación de herencia yacente, la consecuencia lógica sería la sujeción al impuesto sobre el patrimonio, por las mismas razones que la sujeción al impuesto de donaciones.

2.-El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también plantea una problemática particular así podemos distinguir los siguientes aspectos:

Por lo que se refiere a la obtención de frutos, es decir rentas, habiendo usufructuario la cosa es clara a él se le imputa el rendimiento, de no haber usufructuario, se aplicarán las normas de la herencia yacente .

Lo mismo se aplicará al caso de las actividades económicas, si hay un sujeto que las realice a él se le imputa el rendimiento y en caso contrario estamos en el supuesto anterior.

Respecto al rendimiento por la enajenación de bienes del caudal relicto, en principio no debería estar sujeto pero no hay que olvidar el contenido del art 31 de la Ley y la posible aplicación del régimen de la imputación de rentas, lo que hace que en la práctica se declaren tales rentas por los posibles herederos.

VI. EN CONCLUSION.

En el caso de la fiducia no ejecutada dentro de los seis meses, y respecto de las ejecuciones parciales las normas a seguir son las siguientes:

ausencia de liquidación en las ejecuciones parciales, sujetando los bienes a la afectación por el impuesto.

Todas la ejecuciones parciales deberán ser declaradas a la administración tributaria.

Control de la ejecuciones parciales, la administración tributaria tiene la obligación de hacer un seguimiento de las mismas, de tal modo que si en una escritura pública no se hiciera constar el caracates de ejecución parcial se tomará como la última, sin perjuicio de informar a la inspección tributaria.

Cuando se haya hecho la liquidación total, se debe practicar la autoliquidación definitiva

Practica de la liquidación complementaria cuando alguno de los causahabientes haya percibido mas de aquella distribución igualitaria.

Ausencia de intereses de demora, la liquidación, sea a ingresar o a devolver, se practicará sin intereses de demora.

En suma, la liquidación de la fiducia no se debería practicar hasta el momento de la ejecución definitiva, es cierto que ello implica un retraso en el cobro del impuesto, pero

no es menos cierto que se trata de una institución especial, y que como tal institución especial plantea una problemática especial que requiere por parte de la legislación fiscal un tratamiento especial. Máxime si se tiene en cuenta que el único perjuicio para la administración es el retraso en el cobro del impuesto, esta sería la postura mas respetuosa con el principio standum est chartae recogido en el art 3 de la compilación, que declara que

“conforme al principio standum est chartae, se estará en juicio y fuera de él, a la voluntad de los otorgantes, expresada en pactos o disposiciones siempre que no resulten de imposibles cumplimiento o sea contraria a la constitución o la las normas imperativas del derecho aragonés”

Una vez mas, la normativa fiscal interfiere en el desarrollo las instituciones del Derecho Civil, Instituciones que se han dado a sí mismas las sociedades, en este caso la aragonesa a través de los siglos para regular sus relaciones familiares, sociales y económicas.

Y esta sería la posición mas acorde a la voluntad del comitente, al sentir del pueblo aragonés, a la Ley de sucesiones de Aragón, al Estatuto y a la Constitución Española de 1978.

VII. LIQUIDACION DE LOS PACTOS SUCESORIOS.

1.- Institución de presente.

Ya hemos visto anteriormente cómo el art 24 L.I.S.D., establece que:

“en las adquisiciones realizadas en vida del causante, como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho contrato o pacto”

La administración tributaria entiende que nos encontramos ante una adquisición inter vivos y, en consecuencia, se liquida como donación sin perjuicio de la posible acumulación de dicha donación a la herencia si el beneficiado llega a suceder al causante.

Ahora bien, el art 24 se encuentra enmarcado en los casos de adquisición mortis causa y la razón de esa asimilación a las adquisiciones inter vivos responde mas bien a criterios de aplicación temporal de la Ley pues si la institución es irrevocable, con adquisición actual de bienes, tendrá carácter de disposición inter vivos, y si es revocable será disposición mortis causa. la otra dificultad es la aplicación de las reducciones propias del tributo.

Las reducciones a que me refiero son las aplicables al parentesco, a la vivienda habitual y a la transmisión de bienes empresariales.

En cuanto a la reducción por parentesco, no hay dificultad en aplicar a estos supuestos la misma, siempre y cuando se consideren adquisiciones mortis causa.

Mayores dificultades ofrece la aplicación de la reducción por adquisición de la vivienda habitual, pues la norma exige que se trate de la vivienda habitual del fallecido y no del causante. Pero es que hasta el fallecimiento se ignora cual vaya a ser la vivienda habitual del causante.

En cuanto a la adquisición de bienes empresariales, la Ley vuelve a hablar del fallecido, no del causante y se exige otro requisito cual es el de la permanencia en la actividad por el periodo de tiempo fijado en la norma, lo que plantea el problema de decidir

a partir de qué momento se computa dicho plazo, es decir desde el pacto o desde el fallecimiento del causante de la sucesión

2.- Institución para después de los días.

Aquí no hay duda, se debe liquidar conforme a las reglas ordinarias de cualquier sucesión, pues la efectividad del llamamiento adquiere su fuerza y valor con el fallecimiento del causante.

Se tributa, pues, con arreglo a las reglas ordinarias de la herencia o legado.

3.- Institución recíproca.

En línea de principio hay que decir que las reglas de liquidación en este caso son las mismas que en la Institución para después de los días.

En este caso y para el supuesto de existencia de descendientes del causante, se pueden dar los siguientes casos:

a.- Si existes disposiciones de los contratantes para este supuesto, la sucesión se liquidará de conformidad a las mismas con arreglo a las reglas generales.

b.- Si nada se pactó, se hace tránsito ex lege a las normas de la fiducia que acabamos de ver.

c.- Si no existen descendientes, el contratante será heredero y a él se le liquida la herencia por las reglas ordinarias.

¿Qué ocurre tras el fallecimiento del contratante sobreviviente?

Si se pactó y se señaló un destino a los bienes, conforme a ello se liquidará el impuesto con arreglo a las reglas generales.

Si nada se pactó, pueden darse varias posibilidades:

2.-a- si el sobreviviente dispuso de los bienes procedentes del primeramente fallecido, se liquidara en función del negocio por el que dispuso, inter vivos o mortis causa.

2.-b- si el sobreviviente no dispuso, los bienes pasarán a los que en tal momento tengan la consideración de herederos legales del primeramente fallecido, que además tienen el carácter de sustitutos del contratante sobreviviente.

El devengo del impuesto se produce en el momento del fallecimiento de segundo causante.

El parentesco habrá que computarlo en función al primeramente fallecido, que es a quien en realidad se hereda.

4.- Pacto a favor de tercero

La liquidación se practica según las reglas ordinarias de las adquisiciones de herencia o legado.

Si en la perfección del pacto medió alguna contraprestación, podría estar sujeta al I.R.P.F..

5.- Pactos de renuncia.

renuncia a favor de persona determinada, el beneficiado debe autoliquidar la adquisición como adquisición gratuita e inter vivos.

Renuncia al derecho de aceptar o repudiar, se aplican las reglas generales de repudiación y renuncia de la herencia.

Si la renuncia es onerosa, cae dentro del ámbito de aplicación del I.R.P.F.

VIII. LAS APORTACIONES DE BIENES A LA COMUNIDAD CONYUGAL Y SU ASPECTO FISCAL.

Tal vez con carácter previo se pueda dar alguna idea acerca de la trascendencia fiscal de algunos pactos entre cónyuges que tienen indudable trascendencia.

1º- La confesión de privaticidad entre cónyuges de bienes adquiridos constante la sociedad, en principio no tiene trascendencia fiscal, salvo que dicha confesión encubra una transmisión gratuita entre patrimonios, en cuyo caso estaría sujeta a la modalidad de donaciones del impuesto de sucesiones y donaciones. Ahora bien, en cuanto suponga una transferencia del patrimonio común al de uno solo de los cónyuges, la base estaría constituida sólo por la mitad del valor de dicho bien.

2º.- Las aportaciones de bienes a la sociedad conyugal por los cónyuges está contemplada en el art. 45.1).B).3 del T.R. del I.T.P. y A.J.D., que declara exentas las aportaciones de bienes por los cónyuges a la sociedad, lo que encaja perfectamente en el supuesto de que estamos hablando, si bien es cierto que si la aportación se realiza a título gratuito, supone un incremento de patrimonio a título gratuito adquirido entre vivos, es decir una donación.

La S.T.S. de 2 octubre de 2001, afirmando la procedencia de la aplicación de la xenición del art 45.1. B .3 del T.R. del I.T.P. y A.J.D. permite afirmar lo siguiente:

Aportaciones a título gratuito, quedan sujetas al I.S.D. por la mitad del valor del bien aportado gratuitamente.

El cónyuge aportante tiene una alteración patrimonial en su I.R.P.F. de la mitad de dicho bien

Aportaciones a título oneroso, que son las que se realizan en pago de un derecho de reembolso preexistente a favor de la sociedad conyugal o que quedan sujetas a derecho de reembolso a favor del cónyuge aportante a la liquidación del régimen.

quedan sujetas pero exentas de la modalidad de T.P.O. ex art 45.1.B.3

el cónyuge aportante tiene una alteración patrimonial en su I.R.P.F. por la mitad del bien pero en cuanto la compensación onerosa de la aportación se difiera a la liquidación del régimen, se podría aplicar el régimen especial de operaciones aplazadas.

La D.G.T., en Consulta de 9-1-2004 hace suyo el criterio del T.S. afirmando que si tienen carácter gratuito tributa por I.S.D. sin exención alguna.

La consulta de la D.G.T. de 4-4-2005 considera no aplicable la exención del art 45 a los actos de aportación de un bien privativo de uno de los cónyuges a la sociedad conyugal, aún con carácter oneroso, cuando inmediatamente se procede a pactar un régimen económico matrimonial distinto, liquidando la sociedad conyugal, pues encubre una operación de permuta sujeta al T.P.O. conforme a las reglas generales.

3º.- Aportación de bienes pertenecientes a ambos en pro indiviso ordinario.

Aquí no hay desplazamiento patrimonial alguno por lo tanto no estará sujeto ni a transmisiones patrimoniales ni al impuesto de sucesiones y donaciones, en todo caso, si se trata de inmuebles quedaría sujeto a la modalidad A.J.D.

4º.- Donaciones a los cónyuges para su sociedad consorcial. Ya se trate de actos inter vivos o de última voluntad estará sujeta a I.S.D. girándose dos liquidaciones una a cada cónyuge por la mitad del valor y teniendo en cuenta, en su caso, si se trata de sucesión mortis causa el parentesco con el causante.

COLOQUIO
DE LA PRIMERA SESIÓN

MODERADOR D. JAVIER HERNÁNDEZ PUÉRTOLAS:

Quiero agradecer y felicitar al ponente y a los coponentes por la profundidad y brillantez de sus intervenciones. Como ya he anotado al principio, estaba seguro de que sería así. Como también he adelantado al principio (esto no lo debiera decir yo, porque soy el moderador y esto no es moderado), pero de qué manera las instituciones civiles, en este caso, aragonesas, están condicionadas por la fiscalidad, de manera a hacerlas difícilísimas, o por lo menos, a desincentivarlas en buena medida.

Y dicho esto, abrimos el coloquio con los que quieran intervenir, o hacer alguna observación, pregunta o lo que deseen.

D. RAMÓN GÓMEZ:

Hola, muy buenas tardes. Soy Ramón Gómez. A ver, quería formular una pregunta sobre la tributación de la fiducia, realmente de la parte de la fiducia que queda pendiente de asignar. Es decir, una vez que se han hecho las liquidaciones provisionales se queda ese patrimonio que está pendiente de asignar, en una situación de herencia yacente, ¿no? Entonces, existen consultas de la Dirección General de Tributos en las que para el caso en el que se haya renunciado además al usufructo por parte del cónyuge superviviente los rendimientos de esta herencia yacente se han de imputar a los teóricos herederos (obviando el debate sobre quiénes son los herederos o no en la fiducia, ¿no?). Se han de imputar a quienes han liquidado en el impuesto sobre sucesiones, ¿no?

Entonces, a ver, mi pregunta es: a mí esto me parece que genera una situación en la que, claro, si imputamos estas rentas a los teóricos herederos, y luego esos teóricos herederos no la llegan a recibir, en el supuesto de que hayan pasado más de cuatro años desde que se liquidó la sucesión hasta que finalmente se distribuyen los bienes; pero esto nos genera un problema de que ya realmente estos impuestos sobre la renta han prescrito. ¿De qué forma obtenemos la devolución de esta sobretributación, de las personas que no han recibido nada?

Y bueno, luego, la siguiente es: no entiendo muy bien por qué las ganancias patrimoniales sí que hay que imputarlas, en régimen de imputación de rentas, y el resto no.

O sea, no me queda muy claro, digamos, cuál es la situación de esa herencia pendiente de asignar. Porque me parece que la Dirección General de Tributos, la solución que está proponiendo de herencia yacente, me parece que hay una sobretributación clara, sobre todo en el caso de que no hayan recibido los teóricos herederos, pero es que no se me ocurre si no cuál es la alternativa, ¿no? Porque si no fuera así esta herencia yacente estaría en una situación de que es, digamos, un sujeto pasivo, un teórico sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, que podría realizar cualquier tipo de actividad o recibir rendimientos de capital inmobiliario, de viviendas, etcétera, sin tributar, si no fuera imputando a los teóricos herederos estos rendimientos. No se me ocurre cuál sería la alternativa.

D. RAFAEL SANTACRUZ BLANCO (Abogado del Estado):

Bueno, yo estoy de acuerdo con el interviniente en que hay una sobretributación. Yo entiendo que no son sujetos pasivos, pero claro, comprendo que la Dirección General de Tributos entienda lo contrario, ¿no? O sea, el argumento de la Administración tributaria es un argumento que a mi juicio es un poco simple, ¿no? La Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas dice: bueno, vamos a ver, las herencias yacentes no son sujetos pasivos en el impuesto sobre la renta, lo son los herederos. Bien, entonces la fiducia sucesoria produce una situación de herencia yacente. Conclusión: las rentas que se han imputado en esa herencia yacente serían imputables a los herederos. Claro, muy bien, pero es que en el supuesto de la herencia yacente normalmente sí que hay unos herederos: la herencia general, de la acción de la herencia, hay unos herederos llamados. Y estos herederos llamados tienen un derecho a la herencia, derecho al cual pueden renunciar. (Evidentemente, a cambio de dinero, a favor de..., tal). Existe un derecho por parte de ellos. Pueden poner fin a la situación de herencia yacente en cualquier momento; aceptando la herencia, por ejemplo...

Entonces, Hacienda, ¿qué es lo que dice? Oiga, mire, a mí me parece muy bien, ¿ustedes no quieren aceptar la herencia? Santas Pascuas, yo, por mí, como si la quieren aceptar. Y gira las inclinaciones. Esta situación no tiene nada que ver con la situación de la fiducia: en la situación de la fiducia yo no puedo aceptar la herencia. ¡Es que no puedo aceptarla! Porque no se ha producido la reacción del heredero.

Entonces, cuando la Ley sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas habla de que en la herencia yacente se imputará a los herederos, es una regla que me parece razonable; lo que sucede es que en la fiducia no hay herederos. ¿Cuál es el salto que hace entonces la Dirección General de Tributos? Dice: bueno, ¿conque no hay herederos, eh? Considero herederos a los que he considerado herederos ya en el impuesto de sucesiones. Bueno, bueno, pero, vamos a ver: es que en el impuesto de sucesiones tampoco hay herederos. Ya es bastante complicado que usted... ¡es que en el impuesto de sucesiones no hay una regla que dice que éstos son los herederos! El impuesto de sucesiones dice que se le imputará a los herederos, y como no sabemos quiénes son, se los liquidamos a unos señores que pasaban por ahí (que suelen ser los sucesores legales, ¿no?). Pero no hay una determinación de quiénes son estos herederos.

Quiero decir: que no se puede utilizar, a mi juicio, el argumento de decir: hombre, como en el impuesto de sucesiones nos dice quiénes son los herederos... El impuesto de sucesiones no dice quiénes son los herederos: el impuesto de sucesiones obliga a liquidar a unos herederos, y se ha solucionado de alguna manera, porque en la fiducia sucesoria puede decir: bueno: entiendo que la situación del heredero en la herencia yacente no es en modo alguno análoga a la situación del "heredero" entre comillas en la fiducia

sucesoria, y que por lo tanto aplicar analógicamente la situación del heredero de la herencia yacente, extenderlo, y decir: no, es que aquí, cuando dice "heredero" se está refiriendo al heredero y a otros, ¿no? Yo creo, a mi juicio, eso es extralimitarse de lo que dice la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Pero, claro, ésta es mi opinión, y la Dirección General de Tributos opina otra cosa. Y, claro, ése es un riesgo fiscal.

D. RAMÓN GÓMEZ:

Pero es que la alternativa cuál sería, porque lo que no se puede hacer es dejar sin tributar todos esos rendimientos, ¿no?

D. RAFAEL SANTACRUZ BLANCO (Abogado del Estado):

Bueno, la alternativa es... Hombre, yo todavía hay cosas por las que no tributo en esta vida. Es decir, cuando salgo por ahí y respiro todavía no me cobran. Entonces, si no hay un hecho imponible definido, no hay que tributar. ¿Qué se ha olvidado Hacienda de...? Es que la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas no regula el hecho imponible de no sé qué. Pues no se tributa por él.

Comprendo que dices: bueno, pero a alguien habría que imputárselo. Bueno, a lo mejor habría que establecer otro mecanismo de regulación de la fiducia, y decir, bueno, pues no, mire, la fiducia, como no hay delación no le liquidamos a nadie. Lo que sucede es que haremos la liquidación cuando se produzca la delación, y entonces contaremos el valor de los bienes que existan en ese momento, por ejemplo. Entonces, ese incremento será un incremento que yo obtendría en ese momento. ¿Cuáles son los bienes que yo he adquirido finalmente? Pues éstos. Tributaría en el impuesto de sucesiones, no tributaría en renta. Pero, claro, eso exigiría modificar la fiducia. En la situación actual yo entiendo que no hay ningún sujeto pasivo en la fiducia, y la Dirección General de Tributos entiende que sí que hay unos sujetos pasivos. Y por eso mucha gente, para evitarse problemas, liquida. Y yo no digo que sea en ganancias patrimoniales... Perdón, en rendimientos y en ganancias patrimoniales... No, evidentemente el problema es exactamente igual en los mismos, tanto en los rendimientos como en las ganancias. Lo que sucede es que existiendo usufructuario... (si no existe usufructuario es exactamente igual), si existe usufructuario los rendimientos (por ejemplo, el capital mobiliario o el capital inmobiliario) se imputarán al usufructuario, como rentas, como frutos de esos bienes.

Pero aunque exista usufructuario, en el supuesto de que se enajene el bien, las ganancias patrimoniales ¿a quién incentivan? A ver, pues eso es que... Quiero decir que la diferencia es que en el caso en que exista usufructuario, sólo tenemos el problema con las ganancias patrimoniales. Si no existe usufructuario tenemos el problema tanto en las ganancias patrimoniales como en los rendimientos. Y la solución, a mi juicio, es que no existe el sujeto pasivo.

Pongo un ejemplo: supongamos que mi padre muere, con una fiducia, yo soy "heredero" entre comillas y he pagado religiosamente el impuesto de sucesiones en una cuota igual a mis hermanos. Y mañana, mi madre fiduciaria vende, con el concurso de mi sobrino, que vive en Cádiz, un bien. Un piso que tenía, un apartamento en la playa que lo compré por cinco millones de pesetas en el año 1965 y lo vende mañana, por cincuenta. Y yo ni me entero. Y de repente viene una inspección de Hacienda y me dice: "Oiga, que tiene usted aquí un incremento patrimonial de diez millones de pesetas." "¿Dónde?

Dígame, que lo voy a buscar”,. “No, es que como su madre vendió una cosa que era de la comunidad hereditaria...” “¡Pero si yo no me he enterado, si lo ha vendido con el concurso de uno de los...! Basta con que lo concorra uno de los descendientes a la venta. Entiendo que a mi juicio resulta evidente que eso no se me puede imputar a mí, porque es un incremento patrimonial que yo ni he tenido ni tengo por qué tener.

Y además está el problema que se planteaba, porque el interviniente lo ha puesto de manifiesto: resulta que si yo liquido, y efectivamente, pago por el incremento patrimonial, por esas ganancias patrimoniales de diez millones de pesetas (porque somos cuatro hermanos y ha habido una ganancia de cuarenta millones), diez millones de pesetas, y pago el 18% en estos momentos, y por lo tanto pago ahí 1'8 millones de las antiguas pesetas (todavía sigo pensando en pesetas, yo, en vez de en euros). Efectivamente: si pasan cuatro años desde que yo he hecho mi autoliquidación, y esa autorización queda firme, no puedo pedir la devolución, aunque luego resulte que no se me adjudique a mí nada de ese dinerario que estaba depositado en una cuenta o donde sea, porque a lo mejor se lo ha gastado el fiduciario al final y a mi ni me llega.

Quiero decir, que las consecuencias son tales que me parece que no podemos admitir, sin más, que bueno, que como es una herencia yacente, pues, son los herederos. Efectivamente, es una herencia yacente, pero es una herencia yacente sin herederos. Entonces, como es una herencia yacente sin herederos entiendo... Ya digo que es una opinión personal mía, y claro, si me viera yo en la tesitura no sé lo que haría yo. Dependerá de muchas circunstancias; la gente muchas veces quiere evitarse problemas y tener una seguridad jurídica, y lo vende ya, y dice: mira, como además esto es una cosa tan... Nuestra madre con los hermanos, y que todos suponemos que la distribución será más o menos igualitaria al final, y tal, pues mira, no queremos líos: pagamos la..., nos consideramos ya como si nos fuera a tocar por partes iguales.

Pero en realidad lo que está suponiendo Hacienda es que hay una sucesión anticipada de la fiducia respecto de ese bien, que nos lo han entregado a nosotros por partes iguales, y que luego lo hemos vendido nosotros, cosa que no tiene nada que ver con la realidad. Porque yo puedo no llegar a ver ni un duro de ese supuesto incremento patrimonial. Entonces, efectivamente, la Dirección General de Tributos tiene esa opinión, cita el régimen de atribución de rentas; para mi juicio tiene un argumento un poco simple: es una herencia yacente, y por lo tanto se imputa a los herederos. Yo creo que no estamos en una situación de herencia yacente y no es imputable a los herederos. Insisto, en el caso de la herencia yacente, con unos herederos llamados a la herencia, claro, no... Comprendo la situación de la Administración tributaria, que no puede dejar al albur de que el heredero acepte o no acepte la herencia para cobrar o no cobrar. Y digo: “Pero bueno, vamos a ver, cuando usted podría haber aceptado la herencia, y ¿por qué no la acepta?” “Porque no quiero, ya la aceptaré otro día”. “A efectos fiscales yo considero que es como si usted la hubiera aceptado, porque usted tiene derecho a una cuarta parte de la herencia. Por lo tanto, aquello que se le impute a la herencia se le imputará a usted en una cuarta parte”. Es razonable.

No es razonable que yo no tenga derecho ni a una cuarta parte, ni a la mitad ni al cero, y que me lo imputen igual; es decir, el trasvasar... Decir: Hombre, como la herencia, como la fiducia, mientras no se difiere está en situación de herencia yacente, pues, le aplico las mismas reglas. Pues no. No, porque es una herencia yacente muy peculiar, con unas reglas distintas, con unas reglas de disposición... Y sobre todo es una herencia yacente en la cual no está definida: lo mismo hay herederos... Pero insisto: es mi opinión

personal, y claro, la Dirección General de Tributos, efectivamente, mantendrá una posición distinta.

D. RAMÓN GÓMEZ:

Yo, el único inconveniente que le veo a esto es... Claro, evidentemente, mi posición es clara, y se imputa a los herederos y no la llegan a... -los teóricos herederos-, y no la llegan a recibir, ¿no? Pero claro, también, si no hay esa imposición, también es verdad que la herencia yacente puede, pues, en el caso de la enajenación en bien inmueble, puede enajenar un bien inmueble, no tributar esa plusvalía que se ponga de manifiesto, y utilizar, reutilizar ese importe bruto, digamos, de impuestos para reinvertirlo otra vez, y aun así..., y con esa reinversión obtener más rendimientos que los que obtendrás si lo que reinvirtieras fuera el importe neto.

No sé si me estoy explicando. Al final los fondos de los que dispone, o la masa patrimonial de la que dispone esa herencia yacente (vamos a llamarla así) es superior a la que hubiese dispuesto si hubiera aceptado, ¿no?

D. RAFAEL SANTACRUZ BLANCO (Abogado del Estado):

Hombre, eso es relativo, de alguna manera, ¿no? Porque en la Resolución de la Dirección General de Tributos del año 2002, sobre criterios de liquidación de la fiducia sucesoria. Prescindamos que en este momento de la alteración de la composición patrimonial de la masa. Es decir, supongamos que nadie vende un bien. Entonces, dice la resolución, para evitar los problemas de la liquidación, dice: bueno, para hacer la liquidación complementaria definitiva atenderemos a los valores iniciales. Es decir, se tienen en cuenta los valores iniciales de la herencia, me parece que dice... Tengo por aquí... *[fragmento ininteligible y casi inaudible]* Dice: "Procedimiento de cálculo de la desviación complementaria definitiva". No ha habido ventas ni ha habido nada. Dice: "Conocido el valor del caudal relicto que finalmente corresponde a cada causahabiente, se comparará con el que se le atribuyó provisionalmente en la liquidación..." Perdón, me parece que... Ah, no, efectivamente, para... En el apartado anterior, quinto: "Práctica de la liquidación complementaria y definitiva": "Habrá lugar a girar la liquidación complementaria cuando a la vista de los elementos patrimoniales activos o pasivos que integren el llamamiento fiduciario, algunos de los causahabientes obtenga un incremento patrimonial distinto al reparto igualitario que conforme al artículo 54.8 RSD se utilizó en la liquidación provisional inicial. Para comprobar el desequilibrio en el reparto se tomarán, con independencia del momento en que se hubieran producido los distintos llamamientos y del tiempo en que los bienes se hubieran definitivamente adjudicado, los valores de los bienes, derechos y deudas que tuvieran en el momento del fallecimiento".

Vamos a suponer que mi madre no ha vendido ese inexistente apartamento en Salou, pero supongamos que lo tuviera mi madre el apartamento en Salou y que decidiera venderlo. Ese apartamento en Salou, cuando lo compró mi madre valía "equis". Cuando falleció mi padre, valía "equis" multiplicado por cinco, y ahora vale "equis" multiplicado por diez. Pero a mí me van a girar la liquidación, ¿por cuánto? Por "equis" multiplicado por cinco. Es decir, se entiende que la adquisición se produce en el momento del fallecimiento de mi padre, y en ese momento el apartamento valía "equis" por cinco. Y me girarán la liquidación sobre ese valor, igual que la de mis hermanos.

Muchos años después, cuando efectivamente se produce la delación, es posible que ese apartamento se nos entregue por partes iguales a mis hermanos y a mí, en cuyo caso lo que me habrán entregado ya no habrá sido esa cantidad: el apartamento tendrá mucho más valor. Pero, ¿por qué se me gira la liquidación? Por el valor que tenía en aquel momento. Si el apartamento le va a parar sólo a mi hermano, y yo me quedo sin nada, yo pediré la devolución, y mi hermano practicará una liquidación complementaria, que, ¿cómo se calculará? Tomando el valor del apartamento en el momento del fallecimiento de mi padre, no el valor del apartamento ahora, que es cuando lo he adquirido realmente, sino en el momento del fallecimiento de mi padre.

También ha habido un incremento de patrimonio en el intermedio: cuando yo pagué, en la liquidación provisional del impuesto, pagué por cinco y ahora vale cincuenta. Bueno, pues ahora lo único que hacemos es que quitamos el apartamento en la playa y ponemos uno en la montaña, o ponemos unos valores negociables. En teoría, lo que hemos hecho ha sido subrogar un bien por otro.

Es decir, la alteración del patrimonio constante no tendría por qué tener trascendencia a efectos del impuesto de sucesiones. Si este patrimonio ya fuera mío, se pondría de manifiesto una alteración en el patrimonio, etcétera, pero la liquidación del patrimonio de la masa hereditaria, la masa hereditaria no se puede tocar si no hay nada. Yo, al final, me da lo mismo adquirir el apartamento en la playa que en la montaña. Ya sé que es un ejemplo muy tonto y que eso no es exactamente así, pero lo pongo de relieve porque en la fiducia todo son problemas desde el punto de vista fiscal.

Es decir, lo que se hace es al final una liquidación teórica a unos herederos teóricos por unos valores teóricos, y nos inventamos todo. Aplicamos primero una liquidación provisional a unas personas que no son herederos, y luego, cuando ya realmente son herederos les hacemos una liquidación definitiva pero con unos bienes y unos valores que no son los que corresponden en ese momento, sino que los retrotraemos al momento inicial.

¿Si ha habido una alteración de los bienes en medio? Yo entiendo que no se produce alteración. Pero (...) al tributo sí, porque entiende que como es una alteración en el patrimonio, supone una ganancia, o una alteración en la composición del patrimonio que supone una ganancia o pérdida patrimonial.

Yo voy un paso más atrás y digo: ¿Alteración de patrimonio de quién? Porque para que haya una ganancia o pérdida patrimonial, tendrá que ser imputable a alguna persona. Yo entiendo que en este caso, no ha sido..., no es imputable, ¿no?

¿Que podría haber mecanismos para gravar esos incrementos? Pues por ejemplo, a través de lo que yo he dicho, ¿no? De entender que en la fiducia no se liquidaran los bienes, simplemente se hiciera un inventario de los bienes, y luego cuando lleguemos a la ejecución de la fiducia, entonces ya tenemos cuáles son los bienes que efectivamente ha adquirido usted. Y entonces, a lo mejor se lo tengo que gravar por los valores en el momento de la adquisición, no sé. Podría ser un ejemplo. En cuyo caso, ese incremento patrimonial se gravaría entonces... Es decir, que habría muchas fórmulas. Lo que pasa que la fórmula que legalmente existe en la actualidad, yo creo que deja sin gravar el supuesto. Pero ya digo: la Dirección General de Tributos entiende que sí que se grave, ¿no? No sé si...

MODERADOR:

¿Alguna otra persona quiere hacer alguna intervención?

D. ADOLFO CALATAYUD SIERRA (Notario):

Un factor que quizá no siempre se les pasa demasiado, y que creo que es importante para comprender bien en qué consiste la fiducia, y que demuestra lo congruente que es el tratamiento tributario que se le da, es el hecho de cómo funciona la retroactividad.

En una herencia yacente no sujeta a fiducia, una vez que se produce la aceptación, los efectos de la aceptación se retrotraen al momento del fallecimiento. Esto no sucede en la fiducia. En la fiducia, los efectos de la aceptación se retrotraen al momento en que se ha producido la delación. Si no, no sería posible que se pudiera ejecutar la fiducia a favor de personas que ni están nacidas, ni están concebidas en el momento del fallecimiento del causante (cosa que como todos sabemos, es posible, y relativamente frecuente). O sea que a lo mejor veinte años después de fallecido el causante, se ejecuta la fiducia a favor de un nieto, que ni siquiera estaba concebido al tiempo del fallecimiento del causante.

Esto quiere decir que a diferencia de lo que sucede en el fenómeno sucesorio habitual, en la fiducia hay un verdadero vacío jurídico de titularidad. O sea: desde el momento en el que fallece el causante hasta el momento en el que se produce la delación, esos bienes han carecido de titular, pero además, no se va a producir esa retroactividad de efectos que llenará ese vacío jurídico.

Entonces, al ordenamiento jurídico, la verdad es que le cuesta, cuesta encontrar la forma de tratar estas situaciones. Luego, a la legislación tributaria la pilla totalmente descolocada. Y acude a soluciones que son totalmente incongruentes, con la naturaleza jurídica que tiene la fiducia sucesoria.

D. RAFAEL SANTACRUZ BLANCO (Abogado del Estado):

Yo creo que todos estamos de acuerdo con Adolfo en que realmente, resulta que es un poco lo que comentábamos antes. Ahora, hombre, aconsejo que sigan un criterio, porque los de Hacienda le pueden meter una carta importante... Pero vamos, yo realmente, creo que se produce la situación en la que hay una herencia sin heredero, en que hay un patrimonio sin titular. No hay nadie a quien imputarle ni los rendimientos, porque no hay nadie a quien imputarle realmente ese patrimonio. No hay ningún titular de ese patrimonio. Lo que pasa es que, efectivamente: las normas tributarias tienen un *horror vacui* tremendo, y en cuanto encuentran algo gravable, pues van y lo gravan. Y entonces, todavía pueden entender menos una institución tan peculiar como la fiducia aragonesa, y decir: bueno, ¿pues cómo puede ser esto?, que aquí haya un patrimonio, que puede ser un patrimonio muy importante, que puede ser un patrimonio incluso en marcha..., con negocios en marcha, que el administrador, el fiduciario, tendrá que continuar esos negocios en marcha, que son los que deparan posibles rendimientos... ¿A quién van a parar estos rendimientos? Pues es difícil.

Esta mañana he hecho yo la comprobación, porque me habían dicho, y efectivamente, esta mañana he sacado de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el modelo para darse de alta en el NIF. Es decir, ¿cómo yo pido un NIF? Por ejemplo, supongamos que la masa patrimonial que es la fiducia sucesoria quiere realizar actuaciones o actividades económicas y tal. Podemos hacer un NIF, vamos a hacer un NIF, y hay un impreso de estos, de un montón de folios, llenos de cosas, y tal, ¿no? Un poco, para pedir un NIF no hay que rellenar todas las casillas, pero bueno. Ahí hay unas hojas, para ir descifrando lo que hay que hacer, y tal. Entonces, cuando va a pedir

un NIF, primero... Página primera: persona física. Bueno. Lo de “personas jurídicas y otras entidades con personalidad jurídica”. Dice: “Entidades con personalidad jurídica”. En este apartado tampoco estoy. Dice: “Entidades sin personalidad jurídica”. Entonces ahí, pues bueno, vamos a ver por dónde vamos, ¿no? Entonces, claro, he descubierto que lo mejor es ir poniendo siempre la casilla de “otras”, ¿no?, porque dicen: “Personas con entidad jurídica: en atribución de rentas...”: como ponga esta casilla allí, ya me he muerto, me he caído con todo el equipo. “Atribución de rentas constituidas en España, constituidas en el extranjero”, tal, tal, tal...

Pero claro, me he encontrado con que hay una clave, que es el de “Herencias yacentes”. Entonces, si rellenas la clave de herencias yacentes, resulta, primero: que te consideran automáticamente que tienes la atribución de rentas. Y segundo, que en la última página del impreso, te obligan a rellenar quiénes son los socios como partícipes. ¡Y es que no hay! “Ya, bueno, eso se lo dirá usted a todos, ¿no?”. Entonces, ¿qué es lo que pasa? Que no hay mayor tiranía que la de un impreso. Un impreso dice: “rellene usted la casilla seis”. ¡Es que no me coinciden ni en la seis ni la siete! Pues si no rellena usted la casilla seis, no le doy el NIF. Entonces, claro: ése es el problema muchas veces de los impresos, que son absolutamente tiránicos, ¿no?

Entonces, yo creo que, por ejemplo, en ese impreso yo estaba diciendo: ¿Cómo lo rellenaría? Yo iría poniendo “otras” en todas partes: “otras”, “otras”, “otras”, “otras”... Y luego... Lo que pasa es que cuando llegas a “otras”, luego al final te encuentras con... (...) Vamos, se me hacen muy raras, pero son del tipo “partidos políticos”, “sindicatos”, etcétera, etcétera, que no encajan en ningún otro sitio y entonces los pones en “otras”, ¿no?. Pues yo creo que esas otras, ¡está ya la fiducia! Y que en la fiducia, es “otra”: que no está en atribución de rentas, y que no hay ni herederos, ni socios, ni (...), ni partícipes, como dice el artículo 33 de la Ley... El artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Pero insisto: claro, es una institución tan extraña, tan extraña en el ámbito civil... Aún puede ser extraña. En Aragón nos parece muy normal. Desde Aragón, estamos muy acostumbrados a la fiducia, y a todos nos parece supernormal que exista. Por ahí les parece muy rara la fiducia, ¿no? Y a los fiscalistas ya les parece extravagante completamente, porque claro, tener un patrimonio cuyos rendimientos no se imputan a nadie, y no los podemos gravar, eso no puede ser.

Entonces, efectivamente, claro: la solución de la Hacienda es muy clara: se lo imputamos a los que han imputado en el impuesto de sucesiones. Pero no lo sé decir, ¿eh? Pero no se lo están imputando a los herederos, se lo están imputando a los que tienen que hacer un paso más. Hombre, se lo imputo... Tengo una herencia yacente, y se lo imputo a los herederos. Y como no hay herederos, se lo imputo a los que ya he considerado herederos de manera muy forzada en el impuesto de sucesiones. A mí no me satisface la idea, pero comprendo que bueno, que se lo han de imputar.

DÑA. PILAR PALAZÓN VALENTÍN (Registradora de la Propiedad):

No, yo sólo... Soy Pilar Palazón, registradora de la Propiedad. Yo sólo quería salir en defensa del ausente. Porque estamos hablando de la Dirección General de Tributos, pero el problema es legislativo. Quiero decir: los propios servicios jurídicos de la comunidad autónoma y la Abogacía del Estado, en el recurso que hubo en la cuestión de legalidad del Tribunal Superior de Justicia, pues argumenta lo contrario que el Tribunal. Quiero decir: es una figura atípica, y lo que habría que hacer es legislarla, pero tiene que haber

voluntad del legislador, del Gobierno aragonés de que se cambie la legislación estatal. Mientras eso no lo haga el Gobierno aragonés, la Dirección General de Tributos tiene que aplicar la legislación vigente, y las oficinas liquidadoras del distrito, igual.

Quiero decir que es muy fácil teorizar y criticar, pero yo creo que todo el que fuera director general de Tributos aplicaría la misma norma y llegaría a la misma conclusión. Ante figuras atípicas hay que salir de la legislación general, y hay que hacer legislación específica. Comprendo que el problema aragonés es muy específico, pero si no se intenta abrir la comunidad autónoma a que se cambie la legislación, el legislador al final no la va a cambiar.

D. MANUEL GUEDEA MARTÍN: (Letrado de la Diputación General de Aragón):

Bueno, parece lógico, y totalmente de acuerdo con esa interpretación.

Lo que se ha planteado, y lo comentamos cuando tuvimos alguna reunión preparatoria, es que si no se hiciese como lo hace Tributos ahora, posiblemente, si tiene que esperar a liquidar en el momento que se ejecutase la fiducia, pues los bienes, pues prácticamente, no habría. Y eso, cuando se planteó la primera vez en la ponencia de la Ley de medidas tributarias en las Cortes de Aragón, se fue por esa óptica, y quedó así: o se suprime la tributación por sucesiones, o si no... -dijo el representante del PSOE en este caso-, o si no, hay que seguir por este camino –que no hay otro, ¿no?- O se suprime... Otra cosa es que el debate ahora esté superado, por lo que está pasando en las comunidades autónomas de la supresión de la tributación en sucesiones. Entonces, se eliminaría este problema, que es el tema que ahora podríamos decir general en España planteado.

Y aquí, yo allí en eso entiendo: o se hace como ahora, con todas las dudas que se plantea, o si fuésemos, prácticamente, después, no habría, por la propia dinámica, ¿verdad?, en esa situación. Da problemas, pues eso. Yo no sé.... Como lo que se ha comentado de la herencia yacente, también... Yo, me sucedió personalmente: para regularizar, tras el fallecimiento de mi padre, la situación en una entidad financiera, pues en los servicios jurídicos de esa entidad financiera aragonesa, que la herencia yacente... Pues al final el follón, que te enteras que imposible, porque dos años después, vas a pedir ahora la herencia yacente, ahora... O sea, que hay una forma que al final la entidad financiera la tiene que hacer, porque en esa interpretación, pues, se habían hecho actos que en principio tenían que haber sido... Pues tenía que haberme dado de alta, como mi madre y mis otros hermanos, como una herencia yacente, para operaciones de tráfico, pues de una ampliación de capital y demás, que no cuadraba. Y ya, pues hablando con la entidad financiera, pues llegas al... O se interpreta de tal forma, para poder solucionar ese problema. Pero en algunas ocasiones llega la fiducia a situaciones que prácticamente se dan sólo en la práctica, para la división entre dos hermanos y una madre de un fondo de inversión y unas acciones. Que era..., el tema se había complicado de tal forma que tienes que acudir a situaciones de este tipo, ¿no?

D. RAFAEL SANTACRUZ:

Bueno, es un problema que no es fácil, que no es fácil en modo alguno. Evidentemente, si en ese debate, en comunidades autónomas que **¿gravan? (...)** En ese debate sobre si el impuesto de sucesiones debe desaparecer, suponiendo que el impues-

to de sucesiones desapareciera, desaparecerían gran parte de los problemas de la fiducia en cuanto al impuesto de sucesiones. Pero por ejemplo, el problema que se planteaba de atribución de rentas, seguiría existiendo, es decir: no hay que pagar impuesto de sucesiones, pero el impuesto sobre la renta, ¿quién paga?

Claro, seguiría existiendo el... Efectivamente, sería necesario establecer una regulación específica. Coincido con ustedes que la comunidad autónoma no tiene competencias, en este momento (no sabemos, con esa (...) de competencias qué es lo que puede haber), pero en este momento, sus competencias son muy limitadas. Puede establecer reducciones (...) en una cuota, puede establecer obligaciones en cuanto a, de tipo formal, a la tramitación, a la gestión del impuesto, pero no puede alterar el hecho imponible, no puede alterar las tarifas.

Ya, pero... Es que es complicado, porque hay que preparar, porque claro: un proyecto de ley... Primero: no podría ser un proyecto de ley de las Cortes, tendría que ser o que el Gobierno lo tramitase, o que las Cortes de Aragón prepararan una iniciativa de las Cortes de Aragón, presentarán las Cortes de Aragón un proyecto de ley ante las Cortes Generales. Sabéis que ante las Cortes Generales, [en] el procedimiento legislativo ante las Cortes Generales, la iniciativa se atribuye, entre otras, a las Cortes de Aragón. Pero claro, las Cortes de Aragón tendrían que presentar un proyecto de ley, en una materia tan compleja como la tributaria, para tocar algunos preceptos de la legislación tributaria del Estado. Añadir: bueno, y en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el caso de la fiducia aragonesa, las rentas se imputarán a... Atención, la pregunta del millón: ¿A quién se las imputamos? No lo sabemos, lo que decíamos antes, ¿no? O sea: ¿a quién atribuimos esas rentas? Porque si no se las atribuimos a los herederos, ¿a quién? ¿Al fiduciario, o a...? ¿Cómo lo hacemos? ¿A quién le...? Es complicado, ¿no?

Y entonces, esa visión omnicomprendiva de la fiducia..., además, corres el peligro de que presentes un proyecto de ley hermosísimo, y el día que lo presentas en el Registro de las Cortes Generales, las Cortes Generales hayan presentado otro proyecto de ley, modificando y suprimiendo el impuesto sobre el Patrimonio, o alterando el impuesto sobre la Renta, o tal. Con lo cual, igual lo que tú has presentado se queda en el aire. Bueno, es todo muy complejo, ¿no? No sé, pero, efectivamente, la solución que se da (...) qué pasa con la fiducia, y qué pasa con eso.

MODERADOR:

¿Alguna intervención más?

Muy bien. Pues, reiterando la enhorabuena y felicitación a los ponentes, damos por terminado este acto; muchas gracias a todos.

Zaragoza, noviembre de 2008

FISCALIDAD DE LAS INSTITUCIONES ARAGONESAS DE DERECHO PRIVADO.

D. MANUEL GUEDEA MARTÍN
Letrado de la D.G.A.

En primer lugar, debo agradecer la invitación al Justicia de Aragón, D.- Fernando García Vicente y a la Comisión de Coordinación de los XVIII encuentros del Foro de Derecho Aragonés por haberme invitado para participar como coponente.

En segundo lugar, debo agradecer su presencia a todos los asistentes en este acto con el que se inicia un año más el Foro de Derecho Aragonés, encuentros entre juristas que han alcanzado un indudable prestigio en nuestra Comunidad Autónoma de Aragón y cuyas publicaciones son objeto de abundantes comentarios científicos y frecuentes citas en el ejercicio del Derecho, en asuntos consultivos y contenciosos.

Dado que ya ha intervenido el ponente principal D. Rafael Santacruz Blanco mi intervención, y la posterior publicación de la misma, no puede ser la mera repetición de las cuestiones que acertadamente ha expuesto durante la disertación que hemos tenido el honor de escuchar.

Mi intervención constará de tres partes diferenciadas. Una primera parte consistirá en exponer el resumen de recursos contenciosos-administrativos existentes en este momento en la Dirección General de Servicios Jurídicos del Gobierno de Aragón sobre la materia objeto de la ponencia. Una segunda parte consistirá en analizar la evolución normativa aragonesa sobre fiscalidad de las instituciones aragonesas de derecho privado. Una tercera parte expondré aquellos temas de actualidad que se plantean al hilo de diferentes Proyectos de Ley en estos momentos en tramitación tanto en las Cortes de Aragón como en las Cortes Generales.

1.-RESUMEN DE RECURSOS CONTENCIOSOS-ADMINISTRATIVOS.

Según los datos existentes a esta fecha en la Dirección General de Servicios Jurídicos podemos realizar la siguiente estadística atendiendo a las diferentes figuras impositivas:

NÚMERO DE RECURSOS RELACIONADOS CON TRIBUTOS INTERPUESTOS LOS AÑOS QUE SE INDICAN

Dado los datos expuestos podemos extraer las siguientes conclusiones:

	2004	2005	2006	2007	2008
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	7	52	67	45	24
IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES Y DONACIONES	8	18	19	6	14
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	2	3	4	—	2
IMPUESTO MEDIO-AMBIENTALES	—	—	8	1	9

Existe un número continuado y regular de recursos en materia tributaria similar en los diferentes tipos impositivos.

No existe en este momento ningún pleito en el cual se discuta directamente la fiscalidad de las instituciones aragonesas de derecho privado.

Si en alguno de los procesos pendientes encontramos referencias a la fiscalidad de la fiducia aragonesa el objeto controvertido en el pleito no es la tributación de la misma sino diferentes aspectos generales del Derecho Tributario (prescripción, caducidad, procedimiento, valoraciones, etc.).

Es importante el incremento que se ha producido en los recursos contencioso-administrativos en materia tributaria derivados de la aplicación de la legislación aragonesa sobre impuestos medioambientales.

En definitiva, sigue siendo fundamental en esta materia la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004 dictada en la cuestión de ilegalidad promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que afecta a la nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/91, de 8 de noviembre, que había sido considerado nulo por la Sentencia de 21 de abril de 2003 de la misma Sala. En dicha cuestión de ilegalidad fueron parte, lógicamente, tanto la Administración General del Estado como la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Desde el pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta materia no se han promovido nuevos recursos contencioso-administrativos sobre fiducia donde haya sido parte la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón. La doctrina recogida en la referida Sentencia del Tribunal Supremo, de crítica casi unánime en la doctrina científica de nuestra Comunidad Autónoma, pero ha tenido un efecto importante a la hora de evitar posteriores recursos contenciosos-administrativos por la misma cuestión contra los actos dictados por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón.

No obstante, con fecha 3 de noviembre de 2008, se ha tenido conocimiento de la existencia de diversas Sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 17 de octubre de 2008, por la que se desestiman los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las Resoluciones de la Sala Quinta del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de octubre de 2006, por la que se desestiman diferentes reclamaciones interpuestas contra la liquidación provisional practicada por la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En dichos recursos no ha sido parte la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón si bien le han sido notificadas las Sentencias a la Dirección General de Servicios Jurídicos.

Con esta reciente jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón puede entenderse definitivamente cerrado, por el momento la controvertida tributación de la fiducia aragonesa.

Sin perjuicio de lo indicado la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en los Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto de las referidas Sentencias, recuerda con toda claridad cual fue el criterio mantenido respecto a la fiscalidad de fiducia, en relación con la conformidad a Derecho del ya citado artículo 54.8 del Reglamento de Sucesiones y Donaciones. Pero, y pese a ello, se ve obligada a la aplicación de la doctrina recogida por el Tribunal Supremo en su Sentencia ya citada de 31 de marzo de 2004.

En definitiva, de no modificarse la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta cuestión la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón desestimarán los recursos que se planten sobre la tributación de la fiducia. Podría abrirse un nuevo debate en esta materia sí, interpuesto recurso de casación contra las referidas Sentencias de 17 de octubre de 2008, el Tribunal Supremo introdujese un cambio en su doctrina. Por todo ello parece poco probable que, hasta nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo en esta materia, se promuevan recursos contencioso-administrativos por los particulares frente a las liquidaciones practicadas en la fiducia por la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón.

2.-PLANTEAMIENTO DEL DEBATE: ESPECIAL ATENCIÓN A LA FISCALIDAD SUCESORIA DE LA FIDUCIA ARAGONESA.

Sobre la fiscalidad de las Instituciones propias del Derecho Civil Aragonés existe una abundante doctrina científica pero centrada, casi exclusivamente, en el estudio de la tributación de la fiducia sucesoria. La doctrina mayoritaria critica, desde hace muchos años, tanto la legislación estatal en del Impuesto de Sucesiones y Donaciones como la interpretación jurisprudencial de nuestro Tribunal Supremo. Salvo la opinión de Pozuelo Antoni recogida en la normativa aragonesa y aplicada en las resoluciones de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón y ratificada, como ya hemos visto, por el Tribunal Supremo en una cuestión de legalidad y confirmada en las recientes Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón todos los demás estiman que dicha interpretación y doctrina vulnera el concepto de fiducia sucesoria en el Derecho Civil Aragonés. Tanto desde el punto de vista tributario (Solchaga Loitegui, Cayón Gallardo y García Gomez) como civilista (Delgado Echeverría, Oria Almuni, Merino Hernández y Palazón Valentin) se estima, sin excepciones, gravemente dañosa para nuestro Derecho Civil Aragonés y para la jus-

ticia tributaria la interpretación que la Administración Tributaria, confirmada hasta este momento por la jurisprudencia, ha realizado de la cuestión. Todos postulan como única solución la regulación por parte del legislador aragonés de las peculiaridades fiscales de esta Institución de Derecho Civil Aragonesa.

3.- EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA ARAGONESA SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS INSTITUCIONES DE DERECHO PRIVADO.

A.- Antecedentes.

Aunque es tradicional la preocupación por todos los juristas aragoneses tanto desde el Derecho Privado como del Derecho Público por el tratamiento fiscal de las instituciones propias de nuestro Derecho Civil el debate no adquiere trascendencia pública y reflejo político en el ámbito político y parlamentario hasta la primera legislatura de las Cortes de Aragón (1983-87).

Si atendemos a la historia del Derecho Aragonés, tanto en los informes del Seminario de la Comisión Compiladora del Derecho Foral Aragonés (1954-1958) como en los trabajos de elaboración de Compilación de Derecho Civil en Aragón, hay una ausencia evidente de estudios sobre esta materia. Dada la estructura del Estado en el régimen político vigente se hacía impensable planteamiento legislativo territorial y propio favorecedor del tratamiento de las instituciones de Derecho Civil Aragón.

B.- Evolución legislativa del Derecho Civil Aragonés.

a) La Ley 15/1967 de 8 de abril, aprueba la Compilación del Derecho Civil de Aragón. Dicha Ley no recoge, lo cual es lógico dada la organización del régimen político entonces vigente, ninguna previsión de índole tributario sobre las instituciones civiles propias de Aragón.

b) El Real Decreto Ley 33/1978 de 16 de noviembre sobre mayoría de edad en su artículo 4 modifica parcialmente diversos preceptos de la ley 15/1967 de 8 de abril, tampoco tiene incidencia alguna en el régimen tributario de las instituciones civiles propias de Aragón.

c) La Ley de las Cortes de Aragón 3/1985 de 21 de mayo, procede a la adopción e integración en el ordenamiento jurídico aragonés del "texto normativo de la Ley 15/1967 de 8 de abril de las modificaciones que seguidamente se establece". Dicha ley tampoco recoge disposiciones en materia tributaria pero dio lugar al inicio del debate parlamentario, político y jurídico sobre la necesidad que tenía Aragón de dotarse de una regulación propia del régimen tributario de sus instituciones de derecho civil.

d) Con posterioridad, y antes del inicio de la nueva etapa en la codificación del Derecho Civil aragonés, la Ley 3/1988 de 25 de abril, sobre la equiparación de los hijos adoptivos y la Ley 4/1995 de 29 de marzo de modificación de la Compilación de Derecho Civil de Aragón y de la Ley de Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de sucesión intestatada, tampoco recogen disposición alguna en materia tributaria.

e) Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte, en su Disposición Adicional Única, titulada "régimen tributario de las instituciones civiles aragonesas", dispone que: "el Gobierno remitirá en el plazo de un año un Proyecto de Ley que regule las particularidades fiscales de la sucesión mortis causa en Aragón, ya a

través de la Ley de medidas tributarias, financieras y Administrativas, ya mediante una Ley específica atendiendo a nuestras peculiaridades de Derecho Foral y actual realidad socioeconómica”.

Dicha disposición fue incorporada al Proyecto de Ley por una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario del Partido Aragonés y aprobada por unanimidad en la Comisión Institucional, con la abstención del Grupo de IU.

Este precepto legal constituye un punto de inflexión fundamental en el Derecho Aragonés para conseguir una regulación tributaria propia de las instituciones de nuestro Derecho Civil. Como acertadamente recoge el profesor Delgado Echeverría dicha disposición refleja la sensibilidad política de sus autores, no indica ningún criterio o directriz, pero tiene el acierto de señalar la existencia del problema y llamar a un debate sobre el mismo. El mismo autor pone de manifiesto la necesidad de contar con una regulación tributaria propia, aun reconociendo las limitaciones competenciales en esta materia para evitar, como se ha hecho en otras ocasiones, deformaciones arbitrarias de nuestro Derecho Civil con el objeto de conseguir un mejor trato fiscal al amparo de la normativa del Estado. Esta Disposición Adicional ha dado lugar a iniciativas parlamentarias y debates políticos en las Cortes de Aragón en donde se ha puesto de manifiesto la necesidad pero también la importante dificultad y notable complejidad de conseguir una regulación tributaria propia de nuestras Instituciones Civiles. A partir de este precepto legal deben entenderse las distintas modificaciones introducidas en nuestro ordenamiento jurídico tributario por las leyes de medidas tributarias que cada año acompañan al Proyecto de Ley de Presupuestos en su tramitación y aprobación parlamentaria.

f) Ley 2/2003, de 12 de febrero, de Régimen Económico Matrimonial y Viudedad. Esta Ley no recoge disposición específica alguna en materia tributaria.

g) La Ley 13/2006, de 27 de diciembre, de Derecho de la Persona. Esta Ley tampoco recoge disposición alguna en materia tributaria.

C.- Evolución del Derecho Público Aragonés

Normas contenidas en las Leyes de medidas tributarias y administrativas.

La Ley 13/2000, de 27 de diciembre de medidas tributaria y administrativas introduce por primera vez normas específicas en el ordenamiento jurídico tributario aragonés sobre instituciones de Derecho Civil. Con posterioridad, las sucesivas leyes de medidas tributarias han introducido modificaciones tanto en el régimen jurídico-material como procedimental. Las medidas introducidas por esta legislación son de dos tipos:

1.- Las que regulan la forma y manera en que deben aplicarse a la fiducia las reducciones de la base imponible ya existente en la legislación del Estado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

2.- Las que facilitan el pago de las autoliquidaciones provisionales con cargo al patrimonio hereditario.

Este segundo grupo de normas han planteado dudas en la doctrina científica sobre su adecuación al marco constitucional de competencias establecido en la vigente Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y disposiciones legales que la desarrollan. No obstante, a fecha de hoy no existe recurso alguno, en vía contencioso-administrativa ni constitucional, que cuestione la legitimidad competencial de la Comunidad Autónoma de Aragón para regular esta materia.

b) El Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Mediante el Decreto-legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos. Este texto legal introduce importantes novedades de técnica legislativa en el ordenamiento jurídico aragonés. Sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones sus artículos 131 y 133 recogen normas específicas sobre la fiducia y sobre el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia. Como consecuencia de las modificaciones que cada año se introducen en este texto refundido mediante la correspondiente Ley de medidas tributarias se incorpora como anexo al mismo un texto actualizado que incluye la versión íntegra de dicho texto refundido y que facilite su conocimiento por parte de los operadores jurídicos de la Comunidad Autónoma de Aragón. Debemos señalar que las modificaciones introducidas por las leyes citadas e incorporadas al texto refundido ha sido una de las causas por las cuales haya desaparecido, prácticamente en su totalidad la conflictividad judicial sobre liquidaciones de herencias ordenadas mediante fiducia. Se han adoptado una serie de principios y medidas que facilitan el pago de las herencias ordenadas mediante fiducia por el sujeto pasiva y conocida la Sentencia ya citada del Tribunal Supremo hace que en muy pocas ocasiones los ciudadanos afectados inicien las oportunas reclamaciones en vía administrativa y jurisdiccional.

c) Otras disposiciones

El Decreto-legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación sobre los impuesto medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón no recoge disposición alguna que pueda afectar a las instituciones propias del Derecho Civil Aragonés. Todo ello sin perjuicio de la importancia que para el Derecho Tributario aragonés tiene la configuración de estas nuevas figuras impositivas de finalidad medioambiental.

4.- MODIFICACIONES LEGISLATIVAS QUE PUEDEN AFECTAR A LA FISCALIDAD DE LAS INSTITUCIONES ARAGONESAS DE DERECHO PRIVADO.

A) La reforma del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas.

En el documento presentado el 30 de diciembre de 2008 por el Ministerio de Economía y Hacienda, denominado "Reforma del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades Autónomas con Estatuto de Autonomía (Propuesta para un acuerdo)" contiene dos afirmaciones que debemos recoger en este trabajo:

En relación con los Estatutos de Autonomía aprobados en los últimos años se dice que: " dichos Estatutos contienen disposiciones relativas a sus respectivos regímenes de financiación, que han de ser consideradas como uno de los referentes básicos de la reforma. En particular, la reforma debe atender a los factores establecidos como determinantes de las necesidades de gasto, a sus especificaciones en cuanto a la articulación de la solidaridad, la especial garantía de igualdad en la financiación de los servicios públicos fundamentales, la ampliación de la autonomía financiera (en su triple vertiente cuanti-

tativa, de competencias normativas y de participación en la gestión), la consideración del esfuerzo y la capacidad fiscal y la mejora de los aspectos dinámicos del sistema”.

Sobre la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas sobre tributos cedidos señala que: “Con la finalidad de profundizar en la autonomía tributaria de las Comunidades así como en el principio de corresponsabilidad fiscal, se propone ampliar su espacio fiscal propio mediante el incremento de sus competencias normativas hasta allí donde la normativa comunitaria y el principio de unidad de mercado lo permiten.

Así, la reforma se propone incrementar las competencias normativas de las CCAA en los tributos cedidas parcialmente. En especial, se abordará con las CCAA la posibilidad de ampliación de aspectos de las competencias en el IRPF”.

En estos momentos el proceso esta paralizado y no se conoce siquiera la fecha en que pueda aprobarse el nuevo modelo por el Consejo de Política fiscal y Financiera.

Desde luego lo que si queda claro en el citado documento es que el nuevo modelo de financiación obliga a modificar las siguientes leyes:

“1.- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

2 - Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía. La norma que la sustituya incluirá en un título las reformas de los distintos impuestos derivadas del nuevo modelo. También en la nueva Ley se debe regular el sistema transitorio de entregas a cuenta para el año 2009 y el pago de los fondos adicionales.

3.- Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial

4.- Leyes de cesiones de tributos para cada comunidad autónoma. Estas leyes se aprueban una vez aceptados por las comisiones mixtas con cada comunidad el alcance y condiciones de la cesión”.

B) Legislación específica de las Comunidades Autónomas sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones

En algunas Comunidades Autónomas asistimos a la aprobación de leyes propias sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Así, la Comunidad Autónoma de Galicia mediante su Ley 9/2008, de 28 de julio, de Medias Tributarias en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Otras Comunidades Autónomas como es el caso de Cataluña se encuentra en tramitación parlamentaria un Proyecto de Ley sobre la tributación sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

C) Modificaciones del Sistema Tributario aragonés para el 2009.

La Ley 11/2008, de 29 de diciembre de Medidas Tributaria para la Comunidad Autónoma, ha modificado sustancialmente, la tributación de las Donaciones Inter vivos en nuestra Comunidad Autónoma entre ascendiente, descendientes y cónyuges. Previo cumplimiento de determinados requisitos se puede realizar donaciones exentas de tributación hasta la cantidad de 300.000 . Este hecho unido al cada vez más favorable tratamiento tributario que tiene en Aragón las sucesiones mortis causa tanto de las empresas familiares como de los particulares pueden llevar en la realidad a una supresión de la tributación por este impuesto en nuestra Comunidad Autónoma. Todo ello reducirá

la conflictividad judicial sobre la tributación de algunas de las instituciones propias de nuestro Derecho Civil en materia de sucesiones.

D) Supresión de la tributación por el Impuesto de Patrimonio y compensación a las Comunidades Autónomas.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio. El Estado no deroga la legislación vigente sobre el Impuesto de Patrimonio debido a su directa vinculación con la legislación de otros impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el impuesto de Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Trasmisiones de Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados. Como consecuencia de la supresión de este gravamen, y en aplicación del principio de lealtad institucional, el Estado debe compensar a las Comunidades Autónomas por la merma en sus ingresos tributarios. En el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas debe articularse esta medida.

BIBLIOGRAFIA

CALATAYUD SIERRA, A, "De la fiducia sucesoria", en Ley de Sucesiones, Comentarios breves por los miembros de la Comisión Aragonesa de Derecho Civil, Librería General, Zaragoza, 1999m p.109 y ss

CAYON GALIARDO, A "La hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón" en AAVV (Embid Irujo, A.Dir), Derecho Público Aragonés, 3ª edición, El Justicia de Aragón, Dykinscus 2005, págs. 937-1031.

DELGADO ECHEVERRÍA. J "Parte final de la Ley Comentarios breves por los miembros de la Comisión Aragonesa de Derecho Civil, Librería General, Zaragoza, 1999m págs 163 y ss.

JIMENEZ COMPAIRED, I "La hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón" en AAVV (Embid Irujo, A Dir), Derecho Público Aragonés, 4ª edición, El Justicia de Aragón, 2008, págs 919-1013

EIROA GARCÍA, E. "Fiscalidad de las instituciones forales. Actas de las Jornadas de Derecho civil aragonés (jaca, 27-29, septiembre de 1985).

MARTINEZ-CORTES GIMENO, MA. "La fiducia sucesoria aragonesa", El Justicia de Aragón, Zaragoza 2008.

MERINO HERNANDEZ, JL. "La fiducia sucesoria en Aragón", 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, nº 1, 1996, p.75 y ss.

PALAZÓN VALENTIN. P Tratamiento fiscal de la institución recíproca de heredero. Actas del Foro de Derecho Aragonés. El Justicia de Aragón, Zaragoza. 2005.

SOLCHAGA LOITEGUI, J "De la fiducia Sucesoria. Comentario desde el punto de vista de 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.493 y ss.

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 y ss.

ASPECTOS FISCALES DE LA FIDUCIA ARAGONESA

D. JAVIER HERNANZ ALCAIDE
Registrador de la Propiedad

Breve introducción a la fiducia.

La fiducia es, en sí misma considerada, una institución basada en la confianza entre comitente y fiduciario, a cuya virtud una persona o comitente, encarga a otra o fiduciario, a modo de apoderamiento, distribuir su caudal relicto entre ciertas personas y en la forma y modo que disponga en comitente.

El origen histórico de esta institución hay que buscarlo en la voluntad de proteger el patrimonio familiar o “casa” y asegurar la posición del cónyuge viudo frente a los hijos máxime si carece de bienes propios, garantizando su bienestar y la adecuada atención por parte de los posibles herederos, es decir, si no atienden al viudo por cariño, por lo menos le atenderán y respetarán por el interés de ser nombrado heredero o de no ser excluido de la sucesión del cónyuge premuerto.

Esta institución nace al amparo del principio “Standum est chartae” hoy consagrado en el art 3 de la Compilación , y que también aparecía en la observancia 16 “ De fide instrumentorum” pues no hay fuero ni observancia que expresamente faculte a que se confíe a terceras personas la confección del testamento y, si bien es la voluntad del pueblo aragonés la que lo crea y regula inicialmente, desde el punto de vista del derecho positivo su evolución, a grandes rasgos, puede ser la siguiente:

Alonso Lamban, cita su origen, o sus primeras manifestaciones escritas a mediados del S. XII.

El congreso de jurisconsultos de 1880 lo recoge, si bien en términos sumamente restrictivos, pues lo limita a los cónyuges, y necesariamente debe ordenarse por vía de testamento.

El proyecto de Apéndice de Franco y López , también lo recoge, si bien de manera mas amplia, pues desde el punto de vista personal no se exige el previo enlace matrimo-

nial, es decir cualquier aragonés se puede acoger a él y desde el punto de vista formal, se puede ordenar en testamento o en capítulos matrimoniales.

El Apéndice de 1925, vuelve al criterio restrictivo, es decir, sólo pueden usar de él los cónyuges aragoneses y, además, ordenarlo por testamento.

La compilación de 1967, reformada en 1985, no varía sustancialmente el criterio.

La Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte de Aragón, da respuesta a la voluntad del pueblo aragonés de adaptar la figura a la nueva realidad social imperante en Aragón. Los caracteres más sobresalientes de la nueva regulación y sin ánimo de ser exhaustivos, dado que aquí se va a tratar fundamentalmente del aspecto fiscal de la fiducia, son los siguientes:

Desde el punto de vista puramente personal, es decir, quien puede ordenar la fiducia, quien puede ser fiduciario y el número de estos cabe destacar:

Capacidad para ser comitente, cualquier aragonés con capacidad para testar, puede ordenar la fiducia, por lo tanto, y aunque después cambie su vecindad civil, el mayor de 14 años casado, soltero, viudo o divorciado que esté en pleno uso de sus facultades mentales puede nombrar fiduciario.

Capacidad para ser fiduciario, cualquier persona mayor de edad al tiempo del cumplimiento del encargo puede ser fiduciario, con tal que tenga plena capacidad.

Número de fiduciarios, se puede nombrar uno solo o varios fiduciarios, en cuyo caso éstos pueden ejercer el encargo en forma solidaria o mancomunada. Se plantea el caso de dos fiduciarios solidarios que cumplan el encargo al mismo tiempo y que dicho cumplimiento sea contradictorio, en cuyo caso se deberá abrir la sucesión legal. Siendo varios fiduciarios mancomunados, deberán decidir por mayoría y si todos menos uno fallecieran o devienen incapaces, éste será el único fiduciario. Caso de ser el cónyuge, el encargo decae por sentencia de divorcio, nulidad o separación y aún con la admisión a trámite de la demanda correspondiente.

Por lo que respecta a los caracteres del cargo hay que decir que se trata de un cargo que al estar basado en la confianza, es voluntario, personalísimo y gratuito.

Voluntario, tanto en cuanto lo que se refiere al nombramiento como a su ejercicio, pues cabe la renuncia tácita al mismo, basada en el no cumplimiento del encargo.

Personalísimo, pues no cabe delegar el cumplimiento del encargo en terceras personas, si bien la mera ejecución a través de instrucciones precisas, es decir, a través de un nuncio si sería admisible.

Gratuito, si bien nada impide señalar una retribución al fiduciario por los trabajos a realizar.

En cuanto a la forma hay que decir que la fiducia se puede ordenar tanto en testamento como en escritura pública, si se hace en testamento, éste puede revestir tanto la forma de testamento abierto notarial, la forma de testamento mancomunado, ológrafo, etc... y en cuanto a la forma de escritura pública, como su propio nombre indica, deberá ser en documento autorizado por Notario y se puede contener en capitulaciones matrimoniales, donaciones entre cónyuges, pactos sucesorios e incluso en acto unilateral como sería el llamado poder post-mortem.

También la revocación del encargo se puede hacer tanto en testamento o en escritura pública.

Por lo que respecta a elemento temporal, es decir, dentro de qué plazo debe el fiduciario cumplir su encargo, caben tres grandes posibilidades, a saber

Ante todo hay que estar a la voluntad del causante, pues será ésta quien determine el plazo dentro del cual debe el fiduciario ejercer la fiducia.

Si el fiduciario es el cónyuge, dura toda la vida de este que, además, será el administrador de la herencia.

Si no es el cónyuge, y el disponente no ha fijado plazo de ejercicio, el plazo lo fija la Ley en tres años a contar desde la muerte del causante.

El fiduciario puede desempeñar su encargo tanto en testamento, en cuyo caso su disposición es esencialmente revocable, y es en la práctica la vía seguida cuando se trata de cónyuge fiduciario, o en escritura pública.

El fiduciario puede disponer de los bienes que integran el caudal relicto, si bien los actos de disposición se deben ajustar a las siguientes limitaciones:

Autorización del comitente, en cuyo caso habrá que estar a la voluntad del mismo por ser la Ley suprema de la sucesión, debiendo el fiduciario acogerse estrictamente a las normas que aquél haya dispuesto.

Disposición en los casos del art. 136, en el que se habilita al fiduciario a realizar determinados bienes para atender a las obligaciones que pesen sobre el caudal como pudiera ser atender a obligaciones del causante, cargas, pago de impuestos,...

El llamado principio de subrogación real, el fiduciario por ministerio de la Ley, puede realizar todos los bienes de la herencia si bien sujetando lo adquirido por las enajenaciones al cumplimiento del encargo fiduciario, aquí tal vez se haya ido demasiado lejos.

Caso de ser varios fiduciarios, es preciso que se observe la unanimidad en la toma de decisiones a la hora de disponer de los bienes,

Por último habiendo legitimarios, basta el consentimiento de uno sólo de ellos para la validez de los actos de disposición

Por último decir que conforme al art 133 de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte en Aragón, la delación de la herencia no tiene lugar hasta el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción.

En suma, se trata de una institución típicamente aragonesa que tradicionalmente se venía pactando en capítulos prematrimoniales con la finalidad de asegurar la congrua sustentación del cónyuge superviviente y que fundamentalmente se aplicaba en las zonas rurales del Alto Aragón de modo que se evitaba la aplicación de la sucesión intestada y que hoy en día va penetrando con fuerza en las zonas urbanas, si bien al principio era usado por cónyuges de bastante edad, hoy son los más jóvenes quienes acuden a ella con la finalidad de robustecer la posición del consorte durante toda su vida.

Su regulación legal viene recogida en los artículos 124 y siguientes de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte en Aragón, integrantes de su título IV.

Lo cierto es que mientras que el fiduciario, que no adquiere en cuanto tal fiduciario derecho alguno de contenido patrimonial sobre la herencia, sino tan solo la función de integrar la última voluntad del causante no efectúe el nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes, no puede decirse que exista delación sucesoria, en la medida en que tampoco existe vocación de forma que ninguno de los posibles beneficiarios

de la fiducia tiene un efectivo derecho sobre la herencia, adquiriendo sólo una expectativa de derecho a ser nombrado heredero o a que se le asigne un bien concreto. En este sentido es claro el art 133 de la Ley de sucesiones al declarar que la delación de la herencia no se entenderá producida hasta la momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción, añadiendo que mientras no se defiera la herencia, ésta se considerará en situación de herencia yacente.

II.-ASPECTOS FISCALES DE LA FIDUCIA ARAGONESA

Tradicionalmente el tratamiento fiscal de la fiducia aragonesa no podía ser más insuficiente y equívoco. La regulación que podemos llamar histórica, estaba contenida en el Reglamento para la ejecución de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 21 de marzo de 1958, aprobado por Decreto 176/1959 de 15 de enero, cuyo art 33,9º disponía que :

-“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”

Idéntico texto contiene el artículo 35,9º del Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967 de 6 de abril. Y lo mismo ocurría con el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales vigente hasta el de 1991.

Es decir, lo que se realizaba era una liquidación de la herencia que permite distinguir dos partes perfectamente diferenciadas que son la liquidación al cónyuge viudo y las liquidaciones que se debían girar a cargo de los herederos una con carácter general e igualitario, dividiendo el caudal relicto en tantas partes iguales cuantos fueran los llamados a la sucesión, que sería la primera y otra liquidación ulterior o complementaria que se debía girar cuando se ejecutase la fiducia pero sin derecho a devolución si alguno o algunos de los llamados no hubiera percibido nada del caudal o hubiera recibido de menos en relación a esa hipotética parte ideal igualitaria. Así pues el impuesto no sólo era injusto, sino que además era confiscatorio injusto en cuanto que se le liquidaba a una persona que nada había adquirido y confiscatorio en cuanto que no se concedía derecho a devolución por ingresos indebidos, dejando en total desamparo al legitimario que había satisfecho el impuesto y al que sólo le quedaba, en su caso, acción para dirigirse contra el auténtico heredero.

La Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987 de 18 de diciembre, en su art. 1 declara que:

“ El impuesto de sucesiones y donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley”

Vemos cómo en el caso de la fiducia aragonesa, los llamados nada adquieren, es decir, no se produce ese incremento patrimonial a que se refiere la Ley y, sin embargo, se les liquida el impuesto.

El art 3 de la misma Ley declara:

“Constituye el hecho imponible del impuesto: a) la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado, o cualquier otro título sucesorio”

Y en la fiducia, hasta que el fiduciario no ejecuta el encargo a él encomendado, los llamados nada adquieren, es decir, no se produce esa adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio a que se refiere el precepto.

El art 5 establece que:

“Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas. A) en las adquisiciones “mortis-causa”, los causahabientes”

Y en la fiducia no ejercitada, no puede haber esos contribuyentes porque no hay delación, luego no hay vocación, luego no hay causa-habientes.

Por último, el art 24 declara que:

“ Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”

Precepto que plantea el problema de determinar cual sea la naturaleza de la fiducia en ese estado de pendencia, pues en propiedad no nos encontramos ante un llamamiento sujeto a condición suspensiva, es decir, pendiente de una decisión del fiduciario, pues no depende de un hecho futuro e incierto la producción de efectos del llamamiento fiduciario, sino que la esencia del llamamiento es esa habilitación al fiduciario de integrar la voluntad del causante en cuanto a la distribución de su caudal y entre determinadas personas,

No hay que olvidar que el art 31 de la Constitución proclama que todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo el cual debe estar inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso puede tener carácter confiscatorio.

Los principios de justicia, igualdad ante la Ley, progresividad y sobre todo no confiscatoriedad, brillan pues por su ausencia en el tratamiento fiscal de la figura que nos ocupa cuando analizamos el art 54.8º del Reglamento del Impuesto de sucesiones y donaciones el cual dispone:

“En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras, con carácter provisional, a cargo de todos los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente”

El Justicia de Aragón en una carta Recomendación que dirigió al Excelentísimo señor presidente de la D.G.A. en fecha de 15 de septiembre de 2000, haciendo uso de las facultades que le otorga la Ley 4/1985 de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón exponía que era necesaria una adecuada regulación fiscal de la fiducia y recordaba al

Excelentísimo destinatario de la misma entre otros los siguientes extremos.

Recordaba el Justicia al Presidente que el Derecho constituye una parte esencial, quizás la más significativa de la identidad histórica del pueblo aragonés.

Desde su origen, el Reino de Aragón, destacó por su Derecho y por sus juristas, configurando en el ámbito privado un conjunto normativo ejemplar y una elaboración doctrinal de extraordinaria calidad que se transmitió durante siglos de generación en generación.

En el ámbito del Derecho Público, instituciones históricas aragonesas se consideran precedente y fundamento de instituciones del constitucionalismo moderno.

Pero el Derecho aragonés, no es sólo una seña de identidad histórica, sino que una realidad viva que la Constitución y el Estatuto de Autonomía han venido a potenciar y a proyectar hacia el futuro.

Así en el ámbito del derecho civil aragonés, se han superado las tendencias reduccionistas y unificadoras, atribuyendo a la Comunidad Autónoma competencias para conservar, modificar y desarrollar nuestro Derecho

Ahora bien de poco han de servir los esfuerzos del legislador perfilando las instituciones con la finalidad de adaptarlas a las necesidades de nuestro tiempo y la labor de los juristas difundiendo el Derecho Foral si la normativa fiscal provoca el desuso de las instituciones. Desde hace décadas los juristas aragoneses vienen señalando la extraordinaria importancia que el tratamiento fiscal de las instituciones forales aragonesas tiene para su desarrollo y aplicación práctica.

Y ponía de ejemplo paradigmático el caso del tratamiento fiscal de la fiducia aragonesa, el cual daba al traste con una institución tradicional que la Ley fiscal vaciaba de contenido.

Seguía diciendo el Justicia que el contenido del art 54.8º del R. de Sucesiones, ponía de manifiesto una ignorancia absoluta de la naturaleza y de la función de la fiducia aragonesa, norma que obliga a girar una liquidación a quien no es en ese momento sujeto pasivo del impuesto y que además puede que no lo sea nunca. Pues mientras está pendiente la fiducia no, no hay incremento de patrimonio, ni hay hecho imponible pues no existe adquisición de bienes derechos, ni se puede hablar de la existencia de un sujeto pasivo y en este sentido recordaba cómo se expresa el art 133.1º de la Ley de sucesiones por causa de muerte de Aragón que a todos los efectos legales la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o su extinción.

También recordaba cómo la Disposición Adicional de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte imponía al Gobierno de Aragón el deber de remitir a las Cortes un Proyecto de Ley que regulase:

“ las particularidades fiscales de la sucesión mortis causa en Aragón ya a través de la Ley de medidas tributarias, financieras y administrativas, ya mediante una Ley específica atendiendo a nuestras peculiaridades de Derecho foral y actual realidad socioeconómica”

Por tanto recomendaba que la ley que se diera a luz tuviera la virtualidad de no sujetar a gravamen la fiducia hasta que se produzca el hecho imponible, es decir hasta la ejecución de la fiducia o su extinción.

En parecidos términos se expresó el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en sentencia pronunciada en el año 2003 y en el auto de ilegalidad de 13 de junio de 2003 el cual tras pasar revista a la legislación vigente, no pudo mas que criticar los preceptos a que arriba se ha hecho referencia, singularmente el art 54.8º R.I.S.D. del cual destacó los siguientes defectos: hablar de herederos, ser manifiestamente ilegal y la ignorancia absoluta del Derecho Foral Aragonés.

Herederos.- afirmaba el alto tribunal que el precepto en cuestión yerra pues en el mismo se hace referencia a los herederos, siendo así, que en la fiducia aragonesa no existen propiamente herederos hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción y a pesar de ello, se gira una liquidación a cargo de los mismos, sujetándoles a otra liquidación complementaria a practicar en su día.

Ilegalidad.- también ponía de relieve el Tribunal que el precepto reglamentario contraviene los preceptos legales tanto de rango constitucional, como de la propia ley del impuesto de sucesiones y donaciones a que antes se ha hecho referencia. Y como no de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte.

Ignorancia,. pero también se hace referencia al profundo desconocimiento del la verdadera naturaleza, contenido y efectos de la institución aragonesa pues si lo que se pretende es evitar el fraude fiscal, basta con obligar al fiduciario a hacer una declaración acompañada de un inventario en la que se contengan todos los bienes, siendo deber de la Administración seguir el proceso para evitar el posible fraude o la prescripción, pero nunca girar liquidación a título de heredero a quien no es, y puede que no sea nunca, heredero y, en su consecuencia, caso de practicarse liquidación, lo procedente es la devolución de lo indebidamente ingresado con los intereses correspondientes.

El propio T.S.J.A. presentó el 13 de junio de 2003 cuestión de ilegalidad de dicho precepto reglamentario ante el Tribunal Supremo, sala de lo contencioso-administrativo, el cual tras hacer el estudio correspondientes a los fundamentos de derecho ya expuestos, se fijó además en la Ley 13/2000 de 27 de diciembre de Medidas Tributarias y Administrativas, la cual en su exposición de Motivos expresa que:

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 y se facilita el pago de la deuda con cargo al caudal relicto pendiente de ejecución fiduciaria, con ello, al no trasladar la carga tributaria al patrimonio del sujeto pasivo, se elimina buena parte de los supuestos que la doctrina científica venía denunciando como injustificables.

También recordaba que el art 1-1º indica que los beneficios fiscales relativos a adquisiciones sucesorias, ya sean propias del ordenamiento general o del ordenamiento jurídico aragonés, se aplicaran en la liquidación provisional que, conforme al art. 54.8º se practique por la fiducia sucesoria, sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de la ejecución o de la extinción.

El propio artículo 1 en su apartado 7º dispone que las autoliquidaciones que se presenten con motivo de un herencia pendiente de ejecución fiduciaria podrán ser satisfechas con cargo al patrimonio hereditario, conforme a lo prevenido en las disposiciones que regulan la forma de pago de las autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones, en las siguientes condiciones:

se exigirá el previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, de quien sea usufructuario de tal patrimonio, debiendo constar, de igual modo, la autorización del fiduciario o fiduciarios o del administrador.

En ningún caso el pago de las autoliquidaciones con cargo al caudal relicto supondrá la consideración de tales deudas tributarias como una carga deducible.

En tales liquidaciones, las cantidades detraídas deberán ser consideradas a todos los efectos como bienes integrantes del mismo.

También el Alto Tribunal se planteó cual había de ser el momento en que se debe de exigir el impuesto o bien en el del fallecimiento del causante o bien en el de la ejecución de la fiducia. Y para ello compara las dos tesis, la romanista propia del derecho civil y la germánica propia del derecho fiscal.

desde el punto de vista del derecho civil la aceptación de la herencia determina el momento de la transmisión hereditaria

pero desde el punto de vista del derecho fiscal la transmisión hereditaria tiene lugar en el momento del fallecimiento del causante y así lo pone de manifiesto el art 24 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y donaciones al decir que: "En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 de Código Civil...", así pues queda claro que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante.

El art 10-2º del Reglamento del Impuesto de sucesiones dispone que "constituye el hecho imponible: La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. las adquisiciones por causa de muerte se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, con lo que para exigir el impuesto basta con acreditar el fallecimiento".

Y el art. 75 del propio Reglamento y para el caso de herederos desconocidos ordena a la representación del causante la presentación de los documentos para la liquidación girándose una liquidación provisional con el coeficiente más alto sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

De tal modo afirmaba el T.S. que de seguirse el criterio romanista, la exacción del tributo quedaría al libre albedrío de los sujetos pasivos de modo que el fiduciario nada pagaría en el momento del fallecimiento y el impuesto se debería liquidar paulatinamente a medida que se ejecutara la fiducia y, además, si ésta se declaraba.

Es cierto que en el caso aragonés no se puede hablar de herederos pero si el hecho imponible se produce por el fallecimiento del causante, sigue diciendo el tribunal, corresponde al reglamento decidir a quien y en que concepto se le va a exigir el impuesto, y exigirlo a quien en sentido amplio tendrían la condición de herederos legales es, afirma, una solución razonable.

Pero además el art 75 arbitra para la situación de herederos desconocidos una solución parecida a la que se da a la fiducia, pero muchísimo mas rigurosa que la contenida en el art 54-8º.

Por último destacar que las propias Cortes de Aragón ratificaron esa tesis en la Ley 13/2000 que permite girar aquellas liquidaciones y facilita el pago con cargo al caudal hereditario.

III.-CRITICA A LA S.T.S.DE 31 DE MARZO DE 2004.

No obstante lo declarado por el T.S., no está de acuerdo la doctrina, la cual ha criticado dicha sentencia en base a que en que en la fiducia aragonesa no es posible apreciar la realización del hecho imponible del impuesto porque no hay llamamiento, delación ni adquisición hereditaria alguna hasta el momento de la ejecución de la misma o de su extinción y el hecho imponible exige la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio

Se plantean dos cuestiones fundamentales a la hora de analizar la repercusión de la norma reglamentaria en cuanto a la liquidación tributaria de la fiducia.

La primera es si para la correcta aplicación del precepto reglamentario es preciso modificar la Ley del impuesto de sucesiones, es decir, si es correcto girar una liquidación aún antes de que se haya producido el hecho imponible.

El art 8 de la L.G.T., hace imposible sujetar a gravamen la fiducia aragonesa, pues hasta la ejecución de la fiducia no se ha producido el llamamiento, delación ni adquisición hereditaria, de tal forma que la exigencia del art 3 de la Ley 29/1987 del impuesto de sucesiones, es decir, la adquisición de bienes o derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio no ha tenido lugar.

El art 8.a) de la L.G.T., establece que se regularán por Ley “ la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base, fijación del tipo de gravamen...”

La Ley 21/2001 de 27 de diciembre de “medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común” arts 37 y 40, establece que las competencias normativas en cuanto al impuesto de sucesiones corresponden al Estado y no a las comunidades autónomas, quienes no tienen competencias para fijar los conceptos de hecho imponible, devengo, etc...

La segunda cuestión es la de la constitucionalidad de la norma.

El art 31.1 de la C.E. exige el principio de capacidad económica, capacidad que como es fácil de comprender no se puede predicar respecto de unos pretendidos sujetos pasivos que aún no existen, pues no se ha producido la delación de la herencia y, en consecuencia, no existen los herederos queridos por la norma que hayan experimentado el incremento de patrimonio a título lucrativo

El art 33.1 de la C.E. también protege propiedad privada y la herencia, y vemos cómo al sujetar la fiducia a gravamen resultan lesionados ambos derechos, por una parte una herencia no deferida y por otra parte el patrimonio de unos posibles herederos que nada adquieren por ahora, en este sentido se expresa la S.T.C. de 19 de julio de 2000.

El art 149.1.8º de la C.E. al delimitar las competencias del Estado y de las C.C.A.A. y al referirse a la “ conservación, modificación y desarrollo por las comunidades autónomas de sus derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan” hace que se ponga de manifiesto que la norma fiscal entorpece y contradice al espíritu y finalidad de la norma e institución aragonesa a la que deja vacía de contenido.

El art 35.1.4º del Estatuto de Autonomía de Aragón otorga a la C.C.A.A. la competencia exclusiva en orden a la “conservación, modificación y desarrollo del derecho civil aragonés, sin perjuicio de las competencias exclusivas del Estado”

IV. SITUACION ACTUAL.- ¿COMO SE LIQUIDA LA FIDUCIA Y LOS PACTOS SUCESORIOS?

Dos son las normas a las que hay que atender para practicar una correcta liquidación del impuesto a saber la Ley 62/2003 de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social de Estado y la Ley 26/2003 de 30 de diciembre de medidas tributarias y administrativas de la comunidad autónoma de Aragón, que establecen los criterios para dichas liquidaciones.

Ley 62/2003 de 30 de diciembre del Estado, cuyo art 5 .2º modifica el art 24.1 L.I.S.D. como sigue:

“En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengara el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al art 196 de C.c.

No obstante, las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, en impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho pacto o contrato”

Así pues, en los casos de pacto sucesorio o contrato, el impuesto se devenga el día de dicho pacto o contrato, se plantea la duda de si dichas adquisiciones se deben de entender como acto inter-vivos o mortis-causa, el hecho de regularse dentro de las adquisiciones mortis causa parece que debería entenderse como tal, esto no obstante, la administración cree que debe de entenderse como donación , con los perjuicios evidentes que de ello resulta, la no aplicación de los beneficios fiscales y reducciones aplicables a las adquisiciones mortis causa.

Ley 26/2003 de 30 de diciembre de medidas tributarias y administrativas de la comunidad autónoma de Aragón. Si bien hoy se encuentra en los arts. 131-4 y 133-2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre, modificado por leyes 13/2005 de 30 de diciembre y 8/2007 de 29 de diciembre.

Dentro de los cuales podemos distinguir los tres momentos fundamentales que son el procedimiento de liquidación, la aplicación de las reducciones del impuesto y el del pago del tributo.

El texto en su art 133-2 T.R. regula el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia, procedimiento que es aplicable a todas las fiducias, ya se trate de uno o varios fiduciarios. conforme a lo dispuesto en el Tit. IV de la Ley 1/1999 de 24 de febrero de sucesiones por causa de muerte de Aragón.

Este procedimiento, no difiere del que se venía aplicando tradicionalmente, es decir que:

Cuando dentro del plazo de presentación de la autoliquidación y pago del impuesto, no se hubiera ejecutado totalmente el encargo fiduciario, el cumplimiento de las obligaciones del impuesto de sucesiones, y respecto de la parte de herencia no asignada corresponderá a quienes tengan la condición legal de herederos, conforme al título VII de la Ley 1/1999 de 24 de febrero y caso de ser varios los herederos legales, la liquidación hará dividiendo por partes iguales la parte de herencia no asignada.

De lo anterior se desprende la existencia de dos momentos perfectamente diferenciados, a saber : a) la liquidación provisional dentro de los seis meses a contar desde el fallecimiento del causante y b) la ejecución fiduciaria pasados los seis meses.

En el primer supuesto, y dentro del caso habitual de fiducia entre cónyuges, caso de no ejecución de la fiducia dentro de los seis meses, el cumplimiento de las obligaciones tributarias corresponde al cónyuge y a los hijos, no a los nietos por entender que el término herederos legales a que se refieren los art 206 y 207 de la Ley 1/1999 de 24 de febrero, hace el llamamiento a los herederos legales de grado mas próximo de tal modo que se girará una liquidación al cónyuge por su adquisición y otra a los hijos dividiendo el caudal hereditario por partes iguales.

Si hubiera ejecución parcial, la liquidación igualitaria alcanzará solo a la parte de herencia no asignada, pues lo asignado se adiciona a la base imponible del adjudicatario.

En el art 131-4º se afirma que en esta liquidación provisional se practicarán las reducciones que correspondan por vivienda habitual, negocios empresariales profesionales, participaciones en entidades, y explotaciones agrarias prioritarias.

Así para el caso de la vivienda habitual y para el caso de las participaciones en entidades, se establece una misma solución que es la remisión genérica a la normativa del impuesto y por lo que se refiere al beneficio para el caso de la empresa individual o del negocio profesional y explotaciones agrarias se exige en uno de los sujetos pasivos que continúe con la actividad durante el plazo legalmente señalado extendiendo el beneficio a todos los contribuyentes que cumplan el parentesco exigido

En el segundo supuesto, es decir, la ejecución de la fiducia transcurridos los seis meses, no darán lugar a liquidación complementaria en ese momento, sino que las liquidaciones complementarias se girarán cuando se haya ejecutado completamente la fiducia o cuando fallezca el fiduciario, debiendo sujetarse dichos bienes a la afección tributaria.

En ambos supuestos, los sujetos pasivos, podrán satisfacer el impuesto con cargo al caudal hereditario respecto de los bienes pendientes de asignación siempre que se den los siguientes requisitos:

Que presenten la autoliquidación dentro de los seis meses.

Que presenten un documento firmado por el sujeto pasivo y el fiduciario en tal sentido.

Que en caso de administrador-fiduciario éste autorice el pago con cargo al caudal hereditario.

V. REPERCUSION DE OTROS TRIBUTOS EN LA FIDUCIA SUCESORIA, LOS IMPUESTOS DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS Y EL IMPUESTO DE PATRIMONIO.

Aun cabría preguntarse cual es la repercusión de la figura que estamos tratando en relación con los tributos citados anteriormente, pues en línea de principio valdrían los mismos argumentos para sujetar a gravamen la expectativa a ser nombrado heredero y adquirir bienes respecto de estos tributos que al igual que el de sucesiones gravan la adquisición de bienes ya sea los bienes y derechos adquiridos durante un determinado

periodo de tiempo como los bienes ya adquiridos en el pasado y que forman parte del patrimonio de los sujetos pasivos.

1.-El Impuesto sobre el Patrimonio requiere la concurrencia de tres requisitos que son el primero la existencia de un patrimonio, es decir, un conjunto de bienes y derechos, el segundo una persona a quien pertenezca dicho patrimonio y el tercero que se refiere al tiempo que esa titularidad se concrete al 31 de diciembre de cada año.

En lo que se refiere al usufructuario no ofrece duda, pero no ocurre lo mismo con los llamados a la sucesión, que nada han adquirido y por lo tanto nada deben declarar por tal tributo. Si bien en el criterio administrativo, si la participación en una herencia yacente debe declararse en el impuesto sobre el patrimonio, y según el art 133 la herencia pendiente de asignación se considerará en situación de herencia yacente, la consecuencia lógica sería la sujeción al impuesto sobre el patrimonio, por las mismas razones que la sujeción al impuesto de donaciones.

2.-El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también plantea una problemática particular así podemos distinguir los siguientes aspectos:

Por lo que se refiere a la obtención de frutos, es decir rentas, habiendo usufructuario la cosa es clara a él se le imputa el rendimiento, de no haber usufructuario, se aplicarán las normas de la herencia yacente .

Lo mismo se aplicará al caso de las actividades económicas, si hay un sujeto que las realice a él se le imputa el rendimiento y en caso contrario estamos en el supuesto anterior.

Respecto al rendimiento por la enajenación de bienes del caudal relicto, en principio no debería estar sujeto pero no hay que olvidar el contenido del art 31 de la Ley y la posible aplicación del régimen de la imputación de rentas, lo que hace que en la práctica se declaren tales rentas por los posibles herederos.

VI. EN CONCLUSION.

En el caso de la fiducia no ejecutada dentro de los seis meses, y respecto de las ejecuciones parciales las normas a seguir son las siguientes:

ausencia de liquidación en las ejecuciones parciales, sujetando los bienes a la afectación por el impuesto.

Todas la ejecuciones parciales deberán ser declaradas a la administración tributaria.

Control de la ejecuciones parciales, la administración tributaria tiene la obligación de hacer un seguimiento de las mismas, de tal modo que si en una escritura pública no se hiciera constar el caracates de ejecución parcial se tomará como la última, sin perjuicio de informar a la inspección tributaria.

Cuando se haya hecho la liquidación total, se debe practicar la autoliquidación definitiva

Practica de la liquidación complementaria cuando alguno de los causahabientes haya percibido mas de aquella distribución igualitaria.

Ausencia de intereses de demora, la liquidación, sea a ingresar o a devolver, se practicará sin intereses de demora.

En suma, la liquidación de la fiducia no se debería practicar hasta el momento de la ejecución definitiva, es cierto que ello implica un retraso en el cobro del impuesto, pero

no es menos cierto que se trata de una institución especial, y que como tal institución especial plantea una problemática especial que requiere por parte de la legislación fiscal un tratamiento especial. Máxime si se tiene en cuenta que el único perjuicio para la administración es el retraso en el cobro del impuesto, esta sería la postura mas respetuosa con el principio standum est chartae recogido en el art 3 de la compilación, que declara que

“conforme al principio standum est chartae, se estará en juicio y fuera de él, a la voluntad de los otorgantes, expresada en pactos o disposiciones siempre que no resulten de imposibles cumplimiento o sea contraria a la constitución o la las normas imperativas del derecho aragonés”

Una vez mas, la normativa fiscal interfiere en el desarrollo las instituciones del Derecho Civil, Instituciones que se han dado a sí mismas las sociedades, en este caso la aragonesa a través de los siglos para regular sus relaciones familiares, sociales y económicas.

Y esta sería la posición mas acorde a la voluntad del comitente, al sentir del pueblo aragonés, a la Ley de sucesiones de Aragón, al Estatuto y a la Constitución Española de 1978.

VII. LIQUIDACION DE LOS PACTOS SUCESORIOS.

1.- Institución de presente.

Ya hemos visto anteriormente cómo el art 24 L.I.S.D., establece que:

“en las adquisiciones realizadas en vida del causante, como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho contrato o pacto”

La administración tributaria entiende que nos encontramos ante una adquisición inter vivos y, en consecuencia, se liquida como donación sin perjuicio de la posible acumulación de dicha donación a la herencia si el beneficiado llega a suceder al causante.

Ahora bien, el art 24 se encuentra enmarcado en los casos de adquisición mortis causa y la razón de esa asimilación a las adquisiciones inter vivos responde mas bien a criterios de aplicación temporal de la Ley pues si la institución es irrevocable, con adquisición actual de bienes, tendrá carácter de disposición inter vivos, y si es revocable será disposición mortis causa. la otra dificultad es la aplicación de las reducciones propias del tributo.

Las reducciones a que me refiero son las aplicables al parentesco, a la vivienda habitual y a la transmisión de bienes empresariales.

En cuanto a la reducción por parentesco, no hay dificultad en aplicar a estos supuestos la misma, siempre y cuando se consideren adquisiciones mortis causa.

Mayores dificultades ofrece la aplicación de la reducción por adquisición de la vivienda habitual, pues la norma exige que se trate de la vivienda habitual del fallecido y no del causante. Pero es que hasta el fallecimiento se ignora cual vaya a ser la vivienda habitual del causante.

En cuanto a la adquisición de bienes empresariales, la Ley vuelve a hablar del fallecido, no del causante y se exige otro requisito cual es el de la permanencia en la actividad por el periodo de tiempo fijado en la norma, lo que plantea el problema de decidir

a partir de qué momento se computa dicho plazo, es decir desde el pacto o desde el fallecimiento del causante de la sucesión

2.- Institución para después de los días.

Aquí no hay duda, se debe liquidar conforme a las reglas ordinarias de cualquier sucesión, pues la efectividad del llamamiento adquiere su fuerza y valor con el fallecimiento del causante.

Se tributa, pues, con arreglo a las reglas ordinarias de la herencia o legado.

3.- Institución recíproca.

En línea de principio hay que decir que las reglas de liquidación en este caso son las mismas que en la Institución para después de los días.

En este caso y para el supuesto de existencia de descendientes del causante, se pueden dar los siguientes casos:

a.- Si existes disposiciones de los contratantes para este supuesto, la sucesión se liquidará de conformidad a las mismas con arreglo a las reglas generales.

b.- Si nada se pactó, se hace tránsito ex lege a las normas de la fiducia que acabamos de ver.

c.- Si no existen descendientes, el contratante será heredero y a él se le liquida la herencia por las reglas ordinarias.

¿Qué ocurre tras el fallecimiento del contratante sobreviviente?

Si se pactó y se señaló un destino a los bienes, conforme a ello se liquidará el impuesto con arreglo a las reglas generales.

Si nada se pactó, pueden darse varias posibilidades:

2.-a- si el sobreviviente dispuso de los bienes procedentes del primeramente fallecido, se liquidara en función del negocio por el que dispuso, inter vivos o mortis causa.

2.-b- si el sobreviviente no dispuso, los bienes pasarán a los que en tal momento tengan la consideración de herederos legales del primeramente fallecido, que además tienen el carácter de sustitutos del contratante sobreviviente.

El devengo del impuesto se produce en el momento del fallecimiento de segundo causante.

El parentesco habrá que computarlo en función al primeramente fallecido, que es a quien en realidad se hereda.

4.- Pacto a favor de tercero

La liquidación se practica según las reglas ordinarias de las adquisiciones de herencia o legado.

Si en la perfección del pacto medió alguna contraprestación, podría estar sujeta al I.R.P.F..

5.- Pactos de renuncia.

renuncia a favor de persona determinada, el beneficiado debe autoliquidar la adquisición como adquisición gratuita e inter vivos.

Renuncia al derecho de aceptar o repudiar, se aplican las reglas generales de repudiación y renuncia de la herencia.

Si la renuncia es onerosa, cae dentro del ámbito de aplicación del I.R.P.F.

VIII. LAS APORTACIONES DE BIENES A LA COMUNIDAD CONYUGAL Y SU ASPECTO FISCAL.

Tal vez con carácter previo se pueda dar alguna idea acerca de la trascendencia fiscal de algunos pactos entre cónyuges que tienen indudable trascendencia.

1º- La confesión de privaticidad entre cónyuges de bienes adquiridos constante la sociedad, en principio no tiene trascendencia fiscal, salvo que dicha confesión encubra una transmisión gratuita entre patrimonios, en cuyo caso estaría sujeta a la modalidad de donaciones del impuesto de sucesiones y donaciones. Ahora bien, en cuanto suponga una transferencia del patrimonio común al de uno solo de los cónyuges, la base estaría constituida sólo por la mitad del valor de dicho bien.

2º.- Las aportaciones de bienes a la sociedad conyugal por los cónyuges está contemplada en el art. 45.1).B).3 del T.R. del I.T.P. y A.J.D., que declara exentas las aportaciones de bienes por los cónyuges a la sociedad, lo que encaja perfectamente en el supuesto de que estamos hablando, si bien es cierto que si la aportación se realiza a título gratuito, supone un incremento de patrimonio a título gratuito adquirido entre vivos, es decir una donación.

La S.T.S. de 2 octubre de 2001, afirmando la procedencia de la aplicación de la xenición del art 45.1. B .3 del T.R. del I.T.P. y A.J.D. permite afirmar lo siguiente:

Aportaciones a título gratuito, quedan sujetas al I.S.D. por la mitad del valor del bien aportado gratuitamente.

El cónyuge aportante tiene una alteración patrimonial en su I.R.P.F. de la mitad de dicho bien

Aportaciones a título oneroso, que son las que se realizan en pago de un derecho de reembolso preexistente a favor de la sociedad conyugal o que quedan sujetas a derecho de reembolso a favor del cónyuge aportante a la liquidación del régimen.

quedan sujetas pero exentas de la modalidad de T.P.O. ex art 45.1.B.3

el cónyuge aportante tiene una alteración patrimonial en su I.R.P.F. por la mitad del bien pero en cuanto la compensación onerosa de la aportación se difiera a la liquidación del régimen, se podría aplicar el régimen especial de operaciones aplazadas.

La D.G.T., en Consulta de 9-1-2004 hace suyo el criterio del T.S. afirmando que si tienen carácter gratuito tributa por I.S.D. sin exención alguna.

La consulta de la D.G.T. de 4-4-2005 considera no aplicable la exención del art 45 a los actos de aportación de un bien privativo de uno de los cónyuges a la sociedad conyugal, aún con carácter oneroso, cuando inmediatamente se procede a pactar un régimen económico matrimonial distinto, liquidando la sociedad conyugal, pues encubre una operación de permuta sujeta al T.P.O. conforme a las reglas generales.

3º.- Aportación de bienes pertenecientes a ambos en pro indiviso ordinario.

Aquí no hay desplazamiento patrimonial alguno por lo tanto no estará sujeto ni a transmisiones patrimoniales ni al impuesto de sucesiones y donaciones, en todo caso, si se trata de inmuebles quedaría sujeto a la modalidad A.J.D.