

CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

Núm. consulta.....:	7/2015
Fecha presentación.....:	18/09/2015
Núm. Registro.....:	E20150524783
Unidad.....:	Dirección General de Tributos

Habiendo presentado la consultante una consulta tributaria escrita en la que plantea la liquidación de la ejecución de la fiducia, regulada en los artículos 131-4 y 133-2 del *Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos*, procede informar lo siguiente:

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

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

La consulta formulada se dirige fundamentalmente a preguntar sobre la liquidación de una herencia con fiducia recogida en el artículo 131-4 y 133-2 del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobada por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre (en adelante TR). Por tanto, compete a este centro directivo contestar la consulta, atribuyéndose a la misma, en lo referido a la aplicación de la normativa aragonesa, los efectos vinculantes que reconoce el artículo 89 de la Ley General Tributaria.

SEGUNDO. Sobre la liquidación de una herencia con fiducia

En cuanto al fondo del asunto, esto es, sobre cómo liquidar la fiducia existiendo un anómalo cúmulo de cambios normativos, jurisprudencia del Tribunal Supremo y doctrina administrativa sentada por el Tribunal Central, el criterio de este centro directivo es el que pasa a exponerse.

La motivación de la resolución del TEAR de 29 de Noviembre de 2012 que cita el consultante no hace sino reproducir los argumentos de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 y otras posteriores acerca de la naturaleza jurídica de la institución de la fiducia aragonesa. Aunque también se extiende en describir las competencias asumidas por la Comunidad autónoma en materia de Tributos cedidos y las normas que las regula, no existiendo en la resolución impugnada pronunciamiento alguno acerca de la vigencia y aplicabilidad de la normativa autonómica.

No obstante, las sentencias referidas del Tribunal Supremo no se pronuncian sobre las normas aragonesas con rango de ley que disciplinan la fiscalidad de la fiducia sucesoria. Y no lo hacen porque el Alto Tribunal carece de capacidad para pronunciarse sobre eventuales vicios de una norma con valor y rango de ley.

Esta apreciación es la decisiva para poder llegar a una conclusión concreta: Una cosa es que el TS pueda declarar la ilegalidad de un precepto reglamentario y otra que pueda extenderse tal juicio a una norma con rango de ley. Tal cometido queda reservado al Tribunal Constitucional.

Las normas aragonesas con rango de ley que regulan esta figura, son los artículos 131-4 y 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre que aprueba el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Ambos preceptos fueron modificados por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2013.

Así, respecto del referido artículo 133-2, "*Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia*" del Decreto Legislativo 1/2005, se observa que mientras que con anterioridad a la modificación se decía que "*cuando en el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento corresponderá, respecto de la parte de herencia no asignada, a quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Título VII de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante*", ahora se dice que "*cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una liquidación a cuenta, respecto de la parte de herencia no asignada, por quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Título VII, Libro Tercero, del Código de Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante*". Es decir que se reemplaza el término sustantivo "cumplimiento de las obligaciones tributarias" por el término meramente procedimental de "liquidación a cuenta". También se procede a la sustitución de la remisión a la derogada Ley de Sucesiones por Causa de Muerte, por la referencia al vigente Código de Derecho Foral Aragonés.

Por su parte, el artículo 131-4, en la redacción vigente cuando se dicta por el TEAR la resolución ahora impugnada, establecía lo siguiente:

"Art. 131.4 Fiducia sucesoria: 1. Los beneficios fiscales relativos a adquisiciones sucesorias, estén previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico aragonés, se aplicarán en la liquidación provisional que, conforme al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se practique por la fiducia sucesoria regulada en la Ley 1/1999 de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte, sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 133 de la citada Ley."

Y tras la modificación, la nueva redacción establece que "*los beneficios fiscales relativos a las adquisiciones sucesorias, estén previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico*

aragonés, se aplicarán en la liquidación a cuenta que se practique por la fiducia sucesoria regulada en el Título IV, Libro Tercero, del Código del Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción, de acuerdo con lo previsto en la citada norma”.

Por lo tanto, se sustituyó el carácter de “provisional” de la liquidación inicial, sustituyendo “liquidación provisional” por “liquidación a cuenta”; se ha eliminado la referencia, como fundamento de las liquidaciones, al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto y, finalmente, se ha modificado la remisión a la fiducia regulada en la antigua Ley de Sucesiones por la fiducia regulada ahora en el nuevo texto recopilatorio del Código del Derecho Foral de Aragón.

De todo lo anterior coligió el TEAC que, “*a la vista de las consideraciones formuladas por el Tribunal Supremo y fundamentando expresamente el artículo 131-4 del Real Decreto Legislativo 1/2005 -en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012- la práctica de las liquidaciones provisionales en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia pendiente de ejecución, en un artículo de un reglamento estatal declarado nulo (el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto), este Tribunal Central confirma el criterio expresado por el TEAR de Aragón en el sentido de entender que dicho precepto legal autonómico ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permita su efectiva aplicación”*

Pero ese pronunciamiento, que este centro directivo acata, como no puede ser de otro modo, pero que en absoluto comparte, debe quedar restringido a la redacción vigente hasta diciembre de 2012 pues como expresamente indicó el TEAC en su resolución “*Finalmente, sólo resta por añadir que este Tribunal Central, pues no le compete, no se pronuncia sobre la nueva redacción dada a los artículos 131.4 y 133.2 del Real Decreto Legislativo 1/2005 por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y administrativas de la CCAA de Aragón, concerniendo el presente recurso en exclusiva a la legislación autonómica existente vigente hasta el 31 de diciembre de 2012”.*

TERCERO. Conclusión

Dado que el devengo del impuesto se produjo en mayo de 2015, es aplicable la normativa recogida en el artículo 133-2 del Texto Refundido que determina la obligación de presentar autoliquidación en los seis meses siguientes al fallecimiento del causante.

CUARTO. Efecto vinculante.

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

Zaragoza, a 23 de septiembre de 2015.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.