



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05352/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **27/11/2020**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sucesiones y donaciones. Fiducia aragonesa. Fiducia pendiente de ejecución.

**Criterio:**

Una interpretación sistemática y acorde con la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas de la normativa fiscal en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no permite la práctica de las liquidaciones a cuenta establecidas en el artículo 133-2 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, en su redacción introducida por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, a la fiducia aragonesa pendiente de ejecución

Nota: En relación con la redacción anterior a la dada por Ley 10/2012, de 27 de diciembre se ha pronunciado este TEAC en resolución dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 1152/2013 de 10/10/2013.

**Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**

**Referencias normativas:**

DLeg 1/2005 Aragón Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos  
133.2

**Conceptos:**

Competencia  
Comunidades autónomas  
Fiducia aragonesa  
Impuesto sobre sucesiones y donaciones  
Tributos cedidos

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 27 de noviembre de 2020

RECURSO: 00-05352-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR GRAL TRIBUTOS GOBIERNO ARAGON - NIF ---

DOMICILIO: CALLE JOAQUIN COSTA, 18 - 50001 - ZARAGOZA (ZARAGOZA) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 27 de junio de 2019, recaída en la reclamación nº 50/01505/2015 y acumuladas 50/01506/2015, 50/01507/2015, 50/01508/2015 y 50/01509/2015 interpuestas frente a sendas liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 21 de junio de 2013 los hermanos Don A, Doña B, Doña C, Doña D, Don E y Doña F otorgaron, en unión del resto de interesados, la escritura pública de manifestación y aceptación de la herencia de su madre Doña M, de la que resulta que había fallecido el 20 de enero de 2013 en estado de casada con Don J y bajo testamento mancomunado por el que ambos cónyuges se reconocieron mutua y recíprocamente la viudedad universal y se atribuyeron la facultad fiduciaria para que el sobreviviente de ellos distribuyera sus propios bienes y los del premuerto entre los descendientes comunes, en el tiempo, forma y proporción que tenga por conveniente, nombrando heredero o herederos y asignando legítimas; y en el caso no ejercitar esta facultad instituían herederos universales, por iguales partes, a los seis hijos del matrimonio.

Este documento público consta presentado ante la oficina gestora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Zaragoza el 18 de julio de 2013, junto a la autoliquidación del impuesto efectuada por don J por el usufructo de viudedad. Ninguno de los hijos de la causante presentó, en unidad de acto, la autoliquidación del impuesto.

2.- Como consecuencia de sendos procedimientos de comprobación limitada iniciados mediante propuestas notificadas entre el 27 de febrero y el 4 de marzo de 2015, la oficina gestora practicó a Don A, Doña B, Doña C, Doña D y Don E otras tantas liquidaciones provisionales, todas ellas notificadas el 24 de abril de 2015.

La actuación administrativa obedecía a las siguientes razones, extractadas de la motivación de las propuestas y de las resoluciones de los procedimientos:

- Las actuaciones se refieren a la comprobación de que no se ha presentado autoliquidación por el fallecimiento de la causante arriba reseñada.

- El artículo 133 del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos que regula el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia, vigente en la fecha de devengo, establece:

*"2. 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 (...)*

*3. En el caso de que, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, el pago del impuesto correspondiera a varias personas, la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada."*

- De acuerdo con lo anterior en el presente caso, al no haber asignado Don J la herencia de su esposa, las autoliquidaciones deben ser presentadas a nombre del viudo en usufructo y a nombre de sus seis hijos, a partes iguales por la nuda propiedad.

- El artículo 133 del Texto Refundido actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos se incorporó a nuestro ordenamiento jurídico el 1 de enero de 2004 mediante la Ley 26/2003 de medidas Tributarias y Administrativas quedando recogido, a su vez, en el Texto Refundido al que se ha hecho referencia con anterioridad, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre del Gobierno de Aragón, estando plenamente vigente a la fecha de fallecimiento del causante.

- La sentencia nº 591/2012 del Tribunal Supremo anula el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1629/1991) pero ello no supone la ausencia de normativa tributaria aplicable, dado que existe el citado artículo 133 en base a que con arreglo a lo establecido en el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas concordante con lo que se regula tanto en la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales del nuevo sistema de financiación de las CC.AA., como en la vigente Ley 22/2009 de 18 de diciembre de la misma materia, las Comunidades Autónomas tienen competencia para legislar sobre tributos cedidos y es con arreglo a esa competencia por la que se dicta y aplica el siempre citado artículo 133 dado que no ha sido anulado y está en vigor.

**SEGUNDO:** Frente a las liquidaciones provisionales se interpusieron sendas reclamaciones (50/01505/2015, 50/01506/2015, 50/01507/2015, 50/01508/2015 y 50/01509/2015) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón el 25 de mayo de 2015, alegando los reclamantes, en síntesis, lo que sigue:

1.º El apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones disponía lo siguiente:

*"8. 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".

Dicho precepto fue declarado nulo por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de enero de 2012 (rec. N.º 6318/2008).

Con posterioridad, tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, como el Tribunal Económico-Administrativo Central, resolviendo el recurso de alzada planteado por el Director General de Tributos del Gobierno de Aragón, han establecido la siguiente doctrina administrativa:

"Desaparecida, pues, la norma reglamentaria sustantiva del artículo 54.8, que permitía practicar liquidación provisional, no hay precepto jurídico vigente que ampare la determinación de la obligación tributaria, por lo que el precepto autonómico regulando el procedimiento a seguir para la práctica de estas liquidaciones ha quedado sin objeto de aplicación."

2.º A juicio de esta parte, la nueva redacción dada a los artículos 131.4 y 133.2 del Real Decreto Legislativo 112005 por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y administrativas de la CC.AA. de Aragón, no supone una modificación sustancial de la norma autonómica analizada por el TEARA y el TEAC. La nueva redacción se ha limitado a sustituir "liquidación provisional" por "liquidación a cuenta", a eliminar la referencia al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto y a adaptar la remisión a la regulación de la fiducia al nuevo Código del Derecho Foral de Aragón, pero adolece del mismo vicio que el señalado por el TEARA y el TEAC en su resoluciones: la falta de soporte legal, al haber sido anulado por el Tribunal Supremo el precepto del Reglamento del Impuesto que habilitaba este tipo de liquidaciones.

**TERCERO:** El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEAR, en adelante) resolvió de forma acumulada las reclamaciones el 27 de junio de 2019 y acordó su estimación, anulando los actos impugnados, con base en las consideraciones siguientes (la negrita es añadida):

*TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:*

**Conforme al título de la sucesión, nos encontramos en el presente caso ante una herencia pendiente de asignación fiduciaria al finalizar el plazo reglamentario de declaración, por lo que se plantea si cabe la práctica de las liquidaciones a cuenta objeto de las presentes reclamaciones.**

**CUARTO.- Prescindiendo de antecedentes remotos y por lo que aquí interesa, la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la fiducia sucesoria aragonesa se hallaba regulada en el artículo 54.8 del vigente Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en los siguientes términos:**

**"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 artículo 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, previó la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran asumir determinadas competencias normativas en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concreto:

"1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible.

[...]

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

[...]

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto."

Al amparo de ese artículo, el artículo 11 de la Ley de Cortes de Aragón 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas tributarias y administrativas, reguló con efectos desde el 1 de enero de 2004 el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia, precepto que fue incorporado al artículo 133 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) en los siguientes términos:

"Artículo 133 2. Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia.

1. El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Título IV de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte.

2. 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.

3. En el caso de que, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, el pago del impuesto correspondiera a varias personas, la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada.

4. Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió.

5. Los sujetos pasivos podrán satisfacer con cargo al patrimonio hereditario la deuda tributaria correspondiente al valor de los bienes o derechos pendientes de asignación fiduciaria que les haya sido imputado fiscalmente, siempre y cuando opten por la modalidad de autoliquidación del impuesto, mediante su presentación y pago dentro del plazo voluntario establecido, en las siguientes condiciones:

a) 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. De igual modo, deberá constar la autorización del fiduciario o fiduciarios o, en el caso de la fiducia colectiva, la del administrador.

No obstante lo anterior, la opción podrá ser individual, por cada sujeto pasivo, si se acompaña a la autoliquidación un documento firmado por el propio obligado tributario y por el administrador del patrimonio hereditario en el que se haga constar la autorización expresa de este último para satisfacer el importe de la autoliquidación con efectivo, bienes o derechos del patrimonio hereditario pendiente de asignación.

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

c) En las liquidaciones que puedan proceder con motivo de sucesivas ejecuciones fiduciarias, las cantidades detraídas del caudal relicto para el pago de las liquidaciones provisionales deberán ser consideradas a todos los efectos como bienes integrantes del mismo."

Conviene señalar que, desde el punto de vista sistemático, el artículo se incluyó en la sección 3ª (Procedimientos tributarios) del capítulo III (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) del Título I (Disposiciones específicas aplicables a los tributos cedidos) del citado texto refundido. En dicha sección se incluía también el artículo 133 1, sobre lugar de presentación de declaraciones o declaraciones-liquidaciones, el artículo 133 3, sobre forma de proceder en caso de incumplimiento de los requisitos de determinadas reducciones y el 133 4, sobre momento del ejercicio de la opción por la aplicación del régimen de reducciones estatal o el propio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

QUINTO.- La Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón dictó una sentencia el 21 de abril de 2003, en el recurso contencioso-administrativo número 808/1999, en la que afirmó, respecto del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto:

"Dicho precepto adolece de varios defectos:

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

b) Al introducir normas reglamentarias sin la debida cobertura legal, contradice la Ley 29/1987 y, en concreto, sus artículos 1.º (pues «el Impuesto sobre Sucesiones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley» y es evidente que en la fiducia sucesoria, con el fallecimiento de quien la instituye, nada adquieren, y puede que nada lleguen a adquirir, los destinatarios de las liquidaciones llevadas a cabo con arreglo al comentado art. 54.8), 3.º (pues el hecho imponible está constituido por «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio», y, en la fiducia, hasta que el fiduciario no haga uso de sus facultades, no se produce adquisición de bienes), y 5.º (pues «están obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas, en las adquisiciones mortis causa, los causahabientes», y en la fiducia aún no ejercitada no existen causahabientes).

c) Vulnera el artículo 24.3 de la Ley 29/1987 («Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan»), pues la situación de pendencia creada con la fiducia no es equiparable a una institución hereditaria sujeta a condición suspensiva, consistente en la decisión del fiduciario, pues el encargo dado a éste no es una determinación accesoria, agregada a un negocio jurídico, mediante la que se hace depender, de un hecho futuro e incierto, la producción de efectos de aquél, ya que el encargo tiene por finalidad propia la de integrar la voluntad del causante en el supuesto de la institución de heredero (no obstante lo cual, si lo que está pendiente es la existencia o no del título sucesorio y la naturaleza de éste, es poco discutible que deba aplicarse en este caso igualmente el aplazamiento de las liquidaciones).

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

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

Además, la citada Sala del TSJ de Aragón, de acuerdo con su planteamiento, mediante auto de 13 de junio de 2003 planteó cuestión de ilegalidad respecto de dicho precepto. A lo afirmado en la sentencia, añadió:

"A) La Ley 1/1999 no altera lo razonado en la sentencia, pues, al contrario, al clarificar la institución de la fiducia, pone de manifiesto, aún más, la ilegalidad del artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991, pues, por lo que respecta a la delación, dicha Ley señala que no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción, considerándose la herencia, hasta entonces, en situación de yacente (por lo que, hasta ese momento, se desconoce quiénes serán los herederos).

B) La Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de las Cortes de Aragón, de Medidas Tributarias y Administrativas, declara, en relación con la fiducia, en su Exposición de Motivos, 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 que «para coadyuvar a solventar el principal problema fiscal de la fiducia -hacer tributar a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión- se arbitra la solución de posibilitar el pago de su deuda con cargo al caudal relicto pendiente de ejecución fiduciaria; con ello, al no trasladar la carga tributaria al patrimonio del sujeto pasivo, se elimina buena parte de los supuestos que la doctrina científica venía denunciando como injustificables».

Así, en su artículo 1.º, apartado 1, se indica que «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 sobre Sucesiones, se practique por la fiducia sucesoria regulada en la Ley 1/1999..., sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 133 de la citada Ley»; y en su apartado 7 se dispone que «las autoliquidaciones que se presenten con motivo de una herencia pendiente de ejecución fiduciaria podrán ser satisfechas con cargo al patrimonio hereditario, conforme a lo dispuesto en las disposiciones que regulan la forma de pago de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones con cargo al propio caudal relicto, en las siguientes condiciones:

a) 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, en el caso de la fiducia colectiva, la del administrador.

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

c) En las liquidaciones que puedan proceder con motivo de sucesivas ejecuciones fiduciarias, las cantidades detraídas del caudal relicto para el pago de las liquidaciones provisionales deberán ser consideradas a todos los efectos como bienes integrantes del mismo».

Sin embargo, no obstante el avance que tal Ley 13/2000 supone sobre la situación anterior, no da solución a los dos principales defectos en que incurre el artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991, esto es, su falta de cobertura legal y que haga tributar a quien no puede todavía, y puede no ser nunca, llamado a la sucesión.

C) La capacidad o competencia normativa de la Comunidad Autónoma de Aragón (desde la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA, y del Estatuto de Autonomía de dicha Comunidad de Aragón aprobado por la Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto, pasando por la Ley 10/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, sobre el Régimen General de la citada Cesión de Tributos, por la Ley Orgánica 5/1996, de 30 de diciembre, de Reforma del Estatuto de Autonomía -modificado antes por la Ley Orgánica 6/1994, de 24 de marzo-, por la Ley 25/1997, de 4 de agosto, de modificación del Régimen de Cesión de Tributos del Estado y por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA 8/1980, hasta 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 y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y la Ley 25/2002, de 1 de julio, sobre Régimen de Cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón) se restringe a aspectos cuantitativos, como reducciones de la base imponible, tarifas, fijación de cuantía y coeficientes de patrimonio preexistente, gestión y liquidación, pero no alcanza a los aspectos fundamentales, de modo que, en rigor, corresponde al poder legislativo estatal abordar en su caso la reforma del cuestionado artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991 (al carecer la Comunidad Autónoma de Aragón de competencia para modificarlo).

En efecto, del conjunto de la normativa referida se desprende que, si la misma no da cobertura legal al citado artículo 54.8, ello es debido, simplemente, a que, como consecuencia de la capacidad normativa compartida entre el Estado y la Comunidad Autónoma, es al poder legislativo estatal al que, como se ha indicado, correspondería abordar la reforma de dicho precepto.

Lo que el legislador autonómico hace, dentro del estrecho marco que le otorgan las referidas normas, es coadyuvar a solventar el principal problema fiscal de la fiducia, dando además una solución acorde con la visión de la herencia yacente como un patrimonio separado, pero resulta indudable que la posibilidad limitada de que se pague el Impuesto con el patrimonio hereditario no resuelve el problema esencial de la regulación fiscal contenida en el citado artículo 54.8 (aunque ciertamente mitiga y resuelve algún problema práctico) y no da respuesta, ni satisfacción, al problema jurídico que plantea el precepto referido, que, explicitado en la sentencia, se resume en la Exposición de Motivos de la Ley 13/2000, al señalar que, con el mismo, se hace tributar «a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión», y ello con vulneración de los preceptos referidos en la sentencia y, también, del artículo 31 de la Constitución Española, y 10 a) de la Ley General Tributaria (LGT) (conclusiones que hacen procedente el planteamiento de la presente cuestión de ilegalidad)."

**SEXTO.-** La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 31 de marzo de 2004, resolvió la citada cuestión de ilegalidad (num. 15/2003) planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, desestimándola y declarando la validez del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, **la misma Sala del Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de enero de 2012, dictada al recurso nº 6318/2008, variando el criterio de la sentencia anterior, anuló el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones, al apreciar infracción del principio de jerarquía normativa.**

El núcleo del razonamiento del Tribunal fue el siguiente (fundamento de derecho quinto):

"... se comprueba que el debate presenta las mismas trazas que el que zanjó la sentencia de 31 de marzo de 2004, desestimatoria de la cuestión de ilegalidad planteada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en auto de 13 de junio de 2003, consecuencia de la sentencia dictada por la misma Sala territorial el 21 de abril del mismo año, en la que anuló una liquidación tributaria por el impuesto sobre sucesiones, aprobada al amparo del artículo 54.8 del Reglamento de dicho tributo, por considerar nulo tal precepto reglamentario. Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la mencionada sentencia de 2004, llegó a la solución opuesta, por lo que aquí podría detenerse nuestro discurso, limitándonos a remitirnos a los razonamientos entonces plasmados.

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

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

Consiste en un título sucesorio propio y singular del derecho foral aragonés mediante el que el causante cede a una persona de confianza, llamado fiduciario, la labor de ordenar su sucesión y, en última instancia, la de escoger el o los herederos conforme a sus instrucciones (artículos 125, 126 y 127 de la Ley aragonesa 1/1999). El fiduciario puede hacer uso de sus facultades de forma total o parcial, y aun en tiempos distintos, salvo que el causante hubiere dispuesto otra cosa (artículo 142.2 de la misma Ley). La tarea puede encomendarse, como en el caso que nos ocupa, al cónyuge superviviente, supuesto en el que el cumplimiento del encargo no queda sujeto a plazo (artículo 129.2). **Habida cuenta de la naturaleza de esta institución, hasta que el fiduciario no ejecuta su cometido, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entiende producida la delación de la herencia** (artículo 133.1) y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación yacente (apartado 2 del mismo precepto). La misma disciplina mantiene hoy el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas, aprobado con el nombre de "Código del Derecho Foral de Aragón", mediante Decreto legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón (Boletín Oficial de Aragón de 29 de marzo).

**Sobre esta institución del derecho foral aragonés se proyecta el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, autorizando, sin perjuicio de la liquidación que se gire al cónyuge superviviente, a practicar tantas liquidaciones provisionales como personas designadas en el testamento en cuanto posibles herederos, mediante el expediente de dividir entre todos ellos y en partes iguales la masa hereditaria. Una vez ejecutada la fiducia se practican las liquidaciones complementarias pertinentes, dando lugar a las correspondientes devoluciones, si a ello hubiere lugar.**

Así pues, el mencionado precepto reglamentario permite liquidar, si bien con carácter provisional, el impuesto sobre sucesiones a personas de las que se ignora, de momento, si van a llegar a heredar, con lo que, de entrada, ya se atisba una cierta contradicción con el sistema de la Ley 29/1987, que sitúa el devengo del impuesto en el momento del fallecimiento del causante (artículo 24.1), pero, obviamente, respecto de quienes se sabe que son los sujetos pasivos, esto es, los causahabientes [artículo 5.a)], aun cuando todavía no hayan recibido el caudal relicto. Por ello, el apartado 3 del artículo 24 de la propia Ley difiere la adquisición de los bienes y, por tanto, el devengo del impuesto, al momento en que desaparezca la condición, el término, el fideicomiso o cualquier otra limitación que pendiere sobre la institución hereditaria. **El artículo 54.8 del Reglamento autoriza a liquidar un impuesto sobre sucesiones sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo. Desconoce así los artículos 1, 3 y 5 de la Ley en cuanto gravan los incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por lo causahabientes en la sucesión mortis causa.**

**Y, de este modo, al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (BOE de 18 de diciembre), como antes lo estaba en el 3 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de igual nombre (BOE de 31 de diciembre). Recuérdese que, ya en sus primeros pronunciamientos (sentencia 27/1981, de 20 de julio), el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (F.J. 4º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal en relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.

En nuestra sentencia de 31 de marzo de 2004, de cuyo criterio ahora nos separamos, recordamos que la Ley 29/1987 sigue la pauta del derecho germánico consistente en considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar tal evento en otro momento distinto, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75, es el del óbito del transmitente, pero entonces no tuvimos suficientemente en consideración que en el caso de la fiducia aragonesa, a diferencia de los supuestos de herederos desconocidos a que alude el precepto citado en segundo lugar, no hay aún institución hereditaria y, por consiguiente, no existe sujeto pasivo. Parece evidente que para que se produzca el hecho imponible y el tributo se devengue tiene que mediar una transmisión hereditaria, que no puede acontecer mientras no se designe uno o varios herederos. Por ello, la propia Ley (artículo 24.3) retrasa el devengo cuando esa institución y la consiguiente adquisición de bienes esté sometida a plazo, condición, fideicomiso u otra limitación análoga al momento en que el obstáculo desaparezca y la institución hereditaria adquiera carta de naturaleza.

Los problemas de prescripción y el riesgo grave de fraudes que entonces exponíamos no pueden prevalecer sobre la realidad incontestable de que, mientras el fiduciario no ejecute el encargo, no hay institución hereditaria. Esta conclusión se evidencia con claridad a la luz del testamento mancomunado que se encuentra en el origen de este litigio. En la cláusula tercera, cada cónyuge encarga al otro asignar y distribuir la herencia entre el círculo de parientes que designan, cuándo y cómo tuvieren por conveniente, en una o varias veces, tanto por actos vivos como mortiscausa. Sólo para el caso de conmoriciencia o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades de fiduciario, o en el remanente si lo hubiere, en la cláusula cuarta realizan la institución hereditaria, asignando porcentajes a cada uno de los llamados, prueba irrefutable de que, mientras la fiducia no se consumare o se extinguiere por muerte del fiduciario (artículo 148 de la Ley 1/1999), no había institución de heredero alguno.

La propia sentencia de 31 de marzo de 2004 no dejó de reconocer que el artículo 54.8 del Reglamento plantea problemas, algunos graves, pero afirmó a renglón seguido que no eran susceptibles de generar situaciones injustas, pues la inicial liquidación provisional



resulta corregida por una posterior adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose de tal modo la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (hacerlo al tiempo del fallecimiento), y añadió que, en esta línea, el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos. Ahora bien, estas reflexiones no toman suficientemente en consideración que el problema no estriba en que se grave un incremento lucrativo al tiempo del fallecimiento del causante y, por ende, cuando aún no se ha producido, sino que se hace recaer la carga tributaria sobre quien ni siquiera se sabe si va a llegar a ser heredero y, por ello, a obtener alguna vez aquel incremento y devenir sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones. A lo que hay que añadir que la apelación al artículo 1.7 de la Ley 13/2000 no repara en que para satisfacer la cuota tributaria con cargo al caudal relicto resulta menester que se haya actuado mediante autoliquidación, que exista unanimidad entre todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, si lo hubiere, con el usufructuario de tal caudal y que medie autorización del fiduciario.

Pues bien, prueba de que estas previsiones no resuelven el problema es que, en el caso debatido, el precepto en cuestión no resultaba aplicable por la sencilla razón de que la fiduciaria se opuso a hacer recaer la carga sobre la herencia "yacente".

**En definitiva, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto sujeta al tributo a personas que no tienen la condición de herederos y que puede que nunca la tengan, incide en las infracciones constitucionales y legales de que hemos dejado constancia en los párrafos precedentes** El autor de la norma reglamentaria podría haber adoptado respecto de la fiducia aragonesa la solución que, para otras fórmulas (fideicomisos y heredamientos de confianza), recoge en el propio artículo 54, gravando al fiduciario, bien en su condición de tal, bien considerándole, en su caso, usufructuario del caudal relicto, con derecho de reintegro si a ello hubiere lugar o de compensación para el fideicomisario. También, a la vista de que mientras no se ejecute la fiducia ni se defiera la herencia, se considera esta última en situación yacente ( artículo 133.2 de la Ley de las Cortes de Aragón 1/1999 ), que ha de ser administrada por el fiduciario o en, su caso, el cónyuge viudo con el alcance dispuesto en los artículos 134 y siguientes de dicha Ley , podría haber hecho tributar a esa herencia en la persona de su administrador, como autorizaba el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963 y permite hoy el 35.4 de la Ley homónima de 2003, sin perjuicio de las compensaciones ulteriores que procedieren. Pero no se condujo así, haciendo recaer la carga tributaria sobre quien no es heredero, por no haber sido instituido aún como tal, e, insistimos, tal vez nunca lo sea.

Las anteriores reflexiones conducen a la estimación de este recurso de casación y a la revocación de la sentencia de instancia. Resolviendo el debate en los términos suscitados, tal y como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción , debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Sra. Florencia y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, así como la liquidación tributaria de la que trae causa, por ampararse en un precepto reglamentario, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , que en cuanto infringe el principio de jerarquía normativa (artículo 9.3 de la Constitución ), es nulo de pleno derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)."

**SÉPTIMO.- Fundándose en los razonamientos de la última sentencia transcrita, este Tribunal ha venido considerando, en sus resoluciones sobre la materia posteriores al pronunciamiento del Tribunal Supremo** recogido en el fundamento anterior (entre las que cabe citar las de 25 de octubre y 29 de noviembre de 2012 -números de reclamación 50/1112/09 y 22/195/11, respectivamente-), **que la anulación de aquel precepto reglamentario había eliminado la posibilidad de apreciar la concurrencia del hecho imponible del tributo en los casos en los que el causante hubiera ordenado su herencia mediante fiducia y esta se hallase pendiente de ejecución, por lo que ha venido anulado las liquidaciones objeto de reclamación que habían sido practicadas al amparo de aquel precepto reglamentario.**

Debe dejarse constancia de que **el criterio sostenido al respecto por este Tribunal Regional ha sido confirmado por el Tribunal Económico Administrativo Central al resolver, desestimando con fecha 10 de octubre de 2013, los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio R.G. 00-1152-2013 y 00-1980-2013** interpuestos por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón.

En las citadas resoluciones (fundamento de derecho séptimo), **el Tribunal Económico Administrativo Central considera:**

"A juicio de este Tribunal Central, la motivación de la resolución del TEAR no hace sino reproducir los argumentos que la sentencia del Tribunal Supremo que ha realizado acerca de la naturaleza jurídica de la institución de la fiducia aragonesa, así como describir las competencias asumidas por la Comunidad autónoma en materia de Tributos cedidos y las normas que las regulan, no existiendo en la resolución impugnada pronunciamiento alguno acerca de la vigencia y aplicabilidad de la normativa autonómica."

Y concluye 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.**

(...)

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."

**OCTAVO.- Pues bien, nos encontramos, en el caso que ahora se examina, ante una sucesión abierta por el fallecimiento de doña M el 20 de enero de 2013, es decir, con posterioridad al momento al que el Tribunal Económico Administrativo Central limita el dies ad quem de la eficacia temporal de su pronunciamiento en las resoluciones de referencia, en atención a la**

vigencia de la legislación aplicada, **debido a la aprobación de una nueva redacción para los artículos 131 4 y 133 2 del texto refundido** reiteradamente citado con anterioridad.

Cabe señalar que desde la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012, por la que quedó anulado el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto, ni la Ley ni el Reglamento del impuesto han sido objeto de modificación alguna.

Si lo ha sido, sin embargo, como señalaba el TEAC, la normativa autonómica. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (que sustituyó con efectos desde 1 de enero de 2009 a la anteriormente vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre) mantuvo la delegación de competencias normativas sobre los tributos cedidos y, en concreto, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señaló en su artículo 48:

"1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Reducciones de la base imponible: [...]
- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

[...]

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto."

Al amparo de esta previsión, la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, modificó (con vigencia a partir de 1 de enero de 2013) los artículos 131 4 y 133 2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos, relativos a la fiducia sucesoria, quedando redactado este último como sigue:

**"Artículo 133 2. Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia.**

1. El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV, 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.

2. 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 Libro Tercero, Título VII, 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, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante.

3. En el caso de que, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, el pago del impuesto correspondiera a varias personas, la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada.

4. Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió.

5. La liquidación a cuenta a que se refiere el apartado 2 tendrá el tratamiento que proceda conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 451 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."

Conviene señalar que la ubicación del artículo en el texto refundido, desde el punto de vista sistemático, se mantiene.

NOVENO.- En la vigencia de esta normativa autonómica asienta la oficina gestora la práctica de las liquidaciones impugnadas en las presentes reclamaciones. Debe analizarse, por consiguiente, si la modificación de dicha normativa autonómica referida obliga a cambiar el criterio mantenido sobre la materia por este Tribunal Regional desde la anulación del artículo 54.8 del Reglamento del impuesto, que preveía la práctica de la liquidación provisional en los casos de fiducia sucesoria pendiente de ejecutar.

A este fin, ha de comenzarse por el análisis del contenido de la reforma legislativa operada en el artículo 133 2 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, operada por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre.

Tras la reforma, el precepto mantiene el mismo epígrafe anterior ("Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia"), la misma ubicación sistemática y el mismo texto que en la redacción anterior, a excepción de la referencia a la normativa civil, al sustituir la mención a la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por causa de muerte, por la cita del vigente (al tiempo de la modificación legislativa) Código del Derecho Foral de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo.

El núcleo de la reforma se sitúa, así, en el apartado 2 del artículo 133 2, y consiste en la concreción en una (la de presentar "liquidación a cuenta") de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento que la redacción anterior imponía al



**heredero, o herederos legales, en su caso, por la parte de herencia pendiente de asignación fiduciaria al finalizar el plazo reglamentario de declaración.**

**Ha de señalarse que, del texto de ese precepto anterior a la reforma, ya resultaba que tales obligaciones tributarias derivadas de fallecimiento consistían en la presentación de una "liquidación (sic) provisional" o "a cuenta" (tras la reforma) y en el pago de la obligación tributaria (al que se refiere el apartado 3 del artículo 133 2 con el mismo texto, ya que no fue modificado).**

**Cabe concluir, por tanto, que la modificación operada en el precepto que se analiza por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, vigente a partir de 1 de enero de 2013, es puramente formal, de técnica legislativa, aunque manteniendo la misma regulación anterior.**

**En contraste con la naturaleza procedimental del precepto autonómico que se acaba de analizar, el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto era una norma sustantiva, reguladora del hecho imponible y, por tanto, del nacimiento mismo de la obligación tributaria impuesta a los herederos respecto de la herencia pendiente de asignación fiduciaria.**

Dicha naturaleza sustantiva se deducía de la ubicación sistemática del artículo 54.8, en el Capítulo IX, Normas especiales (arts. 49 a 61), del Título I, Ordenación del impuesto, del Reglamento del Impuesto. Los preceptos incluidos en ese Capítulo del Reglamento pretendían constituir desarrollo, a su vez, de los de igual naturaleza incluidos en los artículos 26 a 30 del capítulo IX de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto. Nos encontramos, por tanto, ante normas de ordenación del impuesto (entre ellas, la anulada del art. 54.8) que, por su carácter especial, van dedicadas a regular los elementos constitutivos de la obligación tributaria relativa a determinadas instituciones sucesorias (delimitación del hecho imponible, definición de los sujetos pasivos, formación de la base imponible y fijación del momento del devengo), y no meramente procedimentales o de gestión del impuesto, que encuentran acomodo en otras partes del cuerpo normativo.

**Así, la anulación del precepto reglamentario hizo desaparecer la norma especial del impuesto que delimitaba para un caso concreto el hecho imponible, sometiendo a tributación por el impuesto sucesorio a los herederos en el caso de la herencia pendiente de asignación fiduciaria. Consecuentemente, a nuestro juicio, en la actualidad no cae entender realizado el hecho imponible en este caso ni nace la obligación tributaria principal (art. 20.1 de la LGT).**

**La desaparición del presupuesto de hecho generador de esta obligación tributaria privó de objeto a la norma autonómica, conforme a su naturaleza procedimental.** Así, entendemos que los preceptos autonómicos reformados establecen una simple obligación de ingresar a cuenta de la liquidación definitiva de la obligación tributaria principal para el caso de que esta hubiera nacido, lo que conduce a la calificación del artículo 133 2 como una norma de gestión y liquidación del impuesto, cuya regulación tiene delegada la Comunidad Autónoma de Aragón en virtud del apartado 2 del artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

La propia Ley 29/1987, reguladora del impuesto, contempla un supuesto de liquidación a cuenta en su artículo 35, integrado en la Sección 1.ª, Liquidación, de su Capítulo XI, Gestión del impuesto:

"1. Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar que se practique una liquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos.

2. Reglamentariamente se regulará la forma y plazos para practicar estas liquidaciones y los requisitos para que los interesados puedan proceder al cobro de las cantidades o a la retirada del dinero o los bienes depositados.

En las liquidaciones parciales que se practiquen para el cobro de seguros sobre la vida de cualquier tipo se tendrán en cuenta las reducciones previstas en el artículo 20 de esta Ley, con los requisitos y límites establecidos en el mismo.

3. Las liquidaciones parciales tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate."

En el caso de estas liquidaciones parciales a cuenta, y como claramente resulta del contenido de la norma, puede practicarse liquidación y proceder a su pago porque previamente las normas de ordenación del impuesto tienen definido el hecho imponible. Así, el art. 3.1.a) dice que lo constituye:

"La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio."

Y, según el art. 3.1.c también lo es:

"La percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida ..."

De esta manera, en los casos de seguros sobre la vida se puede afirmar que ha nacido la obligación tributaria y se encuentran determinados todos sus elementos constitutivos, de tal forma que la liquidación a cuenta permite al que ya es sujeto pasivo anticipar el pago parcial del impuesto para cobrar la correspondiente indemnización.

No sucede eso con la liquidación a cuenta de la fiducia pendiente de formalizar, prevista por el artículo 133 2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos. A quienes se pretende imponer, de acuerdo con el criterio del órgano gestor, la obligación de liquidar y pagar una cantidad a cuenta del impuesto definitivo, los herederos legales del causante, no son sujetos pasivos y pueden no llegar a serlo nunca, ya que no han adquirido nada del causante, no han realizado el hecho imponible. Hasta tal punto es así que no se les permite la renuncia civil a la herencia, posibilidad de que dispone cualquier sucesor mortis causa como vía para no asumir, entre otras, la carga tributaria derivada del hecho imponible. El pretendido heredero fiduciario constituye una figura tan forzada, tan sui generis, que lo sería aun en contra de su voluntad, supuesto único dentro de los sucesores hereditarios.

*El planteamiento que defendemos resulta, a nuestro juicio, plenamente congruente con los razonamientos que condujeron al Tribunal Supremo a acordar la anulación del artículo 54.8, que interesa reiterar aquí:*

*"... el sistema de la Ley 29/1987 (...) sitúa el devengo del impuesto en el momento del fallecimiento del causante (artículo 24.1), pero, obviamente, respecto de quienes se sabe que son los sujetos pasivos, esto es, los causahabientes [artículo 5.a)], aun cuando todavía no hayan recibido el caudal relicto. Por ello, el apartado 3 del artículo 24 de la propia Ley difiere la adquisición de los bienes y, por tanto, el devengo del impuesto, al momento en que desaparezca la condición, el término, el fideicomiso o cualquier otra limitación que pendiere sobre la institución hereditaria.*

*El artículo 54.8 del Reglamento autoriza a liquidar un impuesto sobre sucesiones sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo.*

*(...)*

*... en el caso de la fiducia aragonesa (...) no hay aún institución hereditaria y, por consiguiente, no existe sujeto pasivo. Parece evidente que para que se produzca el hecho imponible y el tributo se devengue tiene que mediar una transmisión hereditaria, que no puede acontecer mientras no se designe uno o varios herederos. Por ello, la propia Ley (artículo 24.3) retrasa el devengo cuando esa institución y la consiguiente adquisición de bienes esté sometida a plazo, condición, fideicomiso u otra limitación análoga al momento en que el obstáculo desaparezca y la institución hereditaria adquiera carta de naturaleza."*

***DÉCIMO.- De esta forma, desaparecida la norma especial de la que nació la obligación tributaria sobre la herencia pendiente de asignación fiduciaria, la tributación de esta institución en el Impuesto sobre Sucesiones ha de ajustarse, a juicio de este Tribunal Regional, al conjunto de las normas vigentes, teniendo en cuenta los distintos ámbitos de competencia normativa.***

*Particularmente gráfico resulta, en materia de determinación de la normativa aplicable, el caso hipotético de un causante con vecindad civil aragonesa, pero residente fuera de la Comunidad Autónoma de Aragón, que hubiese dejado ordenada su sucesión mediante fiducia. A su fallecimiento, y a pesar del tenor del apartado 1 del artículo 133 2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón ("El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV, 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 -el subrayado es nuestro-), no nacería el pretendido hecho imponible configurado por la norma tributaria aragonesa, ya que el gravamen de la sucesión seguiría el régimen del punto de conexión determinado por la residencia habitual del causante (apartado a del artículo de 22.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias). En este caso, la Ley y el Reglamento no prevén ya ningún supuesto de hecho cuya realización determine el nacimiento de la obligación tributaria principal y que permita practicar liquidación sobre la herencia pendiente de asignación fiduciaria antes de que ésta se produzca o quede extinguido el mandato fiduciario. De esta forma, el tenor literal del artículo 133 2 queda desmentido, ya que parece indiscutible que el propio precepto no resultaría de aplicación, a pesar de tratarse de una sucesión sujeta a la fiducia configurada en el derecho aragonés.*

***Pues bien, de lo expuesto resulta que el conflicto de leyes que parece entender planteado el órgano gestor, entre una norma estatal que no permite apreciar en este caso la concurrencia del hecho imponible, según la interpretación de la misma que ha llevado a cabo el propio Tribunal Supremo, y una norma autonómica que, con clara violación de su marco competencial, extendería (insistimos, según el acuerdo impugnado) el hecho imponible en los casos de fiducia habría de resolverse en favor de esta última, sin que se aclare qué criterio de resolución del supuesto conflicto lleva a esa conclusión.***

*No parece compartir el criterio interpretativo del órgano gestor el propio legislador aragonés que, en la Exposición de Motivos de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, por la que se ha modificado nuevamente el artículo 133 2 del texto refundido, afirma respecto de la fiducia:*

*"En buena lógica, mientras la herencia estuviera pendiente de asignación, no debería liquidarse el Impuesto sobre Sucesiones, ya que no se sabe quiénes son los herederos ni qué cuota van a recibir. No puede considerarse ni siquiera que hayan adquirido la nuda propiedad que, como se deduce de lo anterior, es lo que queda de la propiedad si hay usufructuario."*

*También entendemos que debe tenerse en cuenta, como elemento integrante del contexto de la norma y como antecedente histórico y legislativo, a efectos de determinación del sentido de la ley aragonesa (artículo 3.1 del Código Civil), la aprobación en las Cortes de Aragón el 28 de septiembre de 2011 de la proposición no de ley núm. 43/11-VIII (Boletín Oficial de las Cortes de Aragón, número 13, de 7 de octubre de 2011), que dice:*

*"Las Cortes de Aragón instan al Gobierno de Aragón a dirigirse al Gobierno de España para que modifique el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (...), a fin de respetar la naturaleza jurídica de la fiducia, defiriendo la liquidación al momento en que tenga lugar la delación, por ejecución parcial o total o por extinción de la fiducia, (...)"*

*Con el mismo alcance en lo que aquí importa, las Cortes de Aragón, en sesiones plenarios de 9 y 10 de marzo de 2017, aprobaron otra proposición no de ley (núm. 86/17, Boletín Oficial de las Cortes de Aragón n.º 143, IX legislatura), con el siguiente texto:*

*"Las Cortes de Aragón instan al Gobierno de Aragón para que, de modo inmediato, adapte la normativa y la práctica tributaria de la fiducia aragonesa, a la letra y espíritu de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 30 de enero de 2012 en esa materia, de modo que se declare el aplazamiento y suspensión de las liquidaciones provisionales a cargo de los presuntos herederos."*

*De los pronunciamientos transcritos no parece razonable deducir que el órgano legislativo aragonés considera ampliado, en virtud de una ley aprobada por él, el ámbito del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los casos de fiducia sucesoria.*

***A la vista de todo lo expuesto, entendemos que el precepto invocado por el órgano gestor como determinante del nacimiento de la obligación tributaria en el caso presente no debe ser entendido en el sentido defendido en el acuerdo impugnado, sino como una norma procedimental. Dicho de otra forma, este tribunal no pone en cuestión la validez y***

**vigencia de norma alguna de rango legislativo: ni la estatal, que, de acuerdo con la interpretación que de ella hace el Tribunal Supremo, no ampara la existencia de hecho imponible en la fiducia aragonesa no ejecutada, ni la autonómica, que contendría una norma procedimental encaminada a la gestión y liquidación del impuesto.**

*En consecuencia, procede anular las liquidaciones impugnadas.*

**CUARTO:** Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Aragón el presente recurso extraordinario de alzada, alegando lo que sigue:

#### I. ANTECEDENTES

La resolución del TEAR, que se adjunta al presente recurso, por la que se resuelven las reclamaciones interpuestas por los obligados tributarios a consecuencia de las liquidaciones practicadas por la oficina gestora por la ausencia de autoliquidaciones derivadas de una herencia pendiente de asignación fiduciaria, no entra a resolver sobre cuestiones sustantivas o procedimentales de las liquidaciones impugnadas, ni sobre los elementos del impuesto en cuestión, en este caso el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por el contrario, toda la argumentación del TEAR se dirige a intentar demostrar la inaplicabilidad de una disposición con rango de ley como es el artículo 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en adelante TR-Tributos Cedidos, (que contiene el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia), en su redacción dada por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, con el único apoyo jurídico de que el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el RD 1629/1991, de 8 de noviembre, en adelante RISD, fue precedentemente anulado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de enero de 2012 (obsérvese la secuencia de fechas: la acción legislativa aragonesa es posterior al pronunciamiento judicial y motivada por el mismo). Para ello, el TEAR efectúa un itinerario histórico de todos los pronunciamientos judiciales y administrativos (con copia literal de las sentencias o resoluciones) emitidos por el TSJA, TS y TEAC, sobre la regulación de la fiducia aragonesa, hasta llegar a la conclusión de que la desaparición del citado artículo 54.8 del Reglamento del ISD dejaría sin sustancia jurídica a la fiducia aragonesa y haría inaplicable la norma procedimental del también citado artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos, aprobado, como se ha señalado, con posterioridad a la anulación del precepto reglamentario.

Para empezar, consideramos que un órgano de revisión económico-administrativa como es el TEAR, que no tiene jurisdicción sobre el ordenamiento jurídico, sino exclusivamente sobre los actos de naturaleza tributaria que recoge la legislación general en la materia, tampoco puede extender su competencia al examen de legalidad y/o nulidad de una norma autonómica con rango legal. Así, por ejemplo, en la resolución del TEAC de fecha 10/10/2013, expediente RG. 1152-2013, que resolvió el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón, se dice expresamente que "no existía en la resolución impugnada pronunciamiento alguno acerca de la vigencia y aplicabilidad de la normativa autonómica", pronunciamiento que, sin embargo, sí se efectúa en la resolución del TEAR que ahora se cuestiona.

En cualquier caso, la conclusión a la que llega el órgano económico-administrativo, pese a sus aparentes iniciales buenas intenciones para no pronunciarse sobre la aplicabilidad de una ley vigente, es la misma en todos los casos: el precepto legal autonómico (133-2 del TR-Tributos Cedidos) ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permitía su efectiva aplicación (54.8 del Reglamento del ISD), pues, en contraste con la modificación operada en el precepto autonómico (se refiere aquí a la sustitución de la "liquidación provisional" por la "liquidación a cuenta"), el artículo 54.8 RISD era una norma sustantiva, reguladora del hecho imponible y, por tanto, del nacimiento mismo de la obligación tributaria impuesta a los herederos respecto de la herencia pendiente de asignación fiduciaria. Así que la anulación de ese precepto reglamentario hizo desaparecer la norma especial del impuesto que delimitaba el hecho imponible, sometiendo a tributación por el impuesto sucesorio a los herederos en el caso de la herencia pendiente de asignación fiduciaria.

En consecuencia, a juicio del TEAR, a pesar de lo preceptuado en la legislación estatal y autonómica, en la fecha de devengo no cabía entender realizado el hecho imponible ni nacida la obligación tributaria principal. La desaparición del presupuesto de hecho generador de esta obligación tributaria privó de objeto a la norma autonómica, conforme a su naturaleza procedimental.

En consecuencia, el TEAR anula las liquidaciones impugnadas.

Pero, en nuestra opinión de forma incongruente, vuelve a afirmar, subrayando lo dicho en su día por el TEAC en la citada resolución, que no pone en cuestión la validez y vigencia de norma alguna de rango legislativo: ni la estatal, que de acuerdo con la interpretación del TS no ampara la existencia de hecho imponible en la fiducia aragonesa no ejecutada; ni la autonómica, que contendría una norma procedimental encaminada a la gestión y liquidación del impuesto.

Existe, no obstante, el voto particular de uno de los vocales del TEAR, que entiende deben desestimarse las reclamaciones mediante la aplicación de los artículos 131-4 y 133-2 del TR-Tributos Cedidos, pues se trata de normas con rango legal que han de aplicarse por los órganos tributarios, tanto de gestión como de revisión, sin que el órgano económico-administrativo pueda entrar en los posibles defectos técnicos o vicios de ilegalidad o inconstitucionalidad, pues ello corresponde a sus correspondientes jurisdicciones. En definitiva, concluye, no puede dejar de aplicarse el citado artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos, opinión coincidente, suponemos, con el voto particular del vocal de la Sección novena del TEAC en la resolución del TEAC que resolvió el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio anteriormente citada.

#### II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Es en el Fundamento Noveno de la resolución cuestionada donde el TEAR incorpora lo que parece ser su argumento central: que la norma autonómica es procedimental y que no tiene objeto sobre el que aplicarse al haberse anulado el artículo 54-8 del RISD.

Afronta el TEAR su labor revisora valorando si la modificación operada por la ley 10/2012, de 27 de diciembre, es o no significativa para hacer variar su criterio (contrario a su validez) sobre la redacción vigente del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos hasta 1 de enero de 2013. Su conclusión es que la modificación es "puramente formal", pues la ley 10/2012, en su opinión, se limitó a concretar

"una" de las obligaciones tributarias correspondientes a este tipo de herencias (se refiere a la liquidación a cuenta) siendo que, también según su visión, esa obligación ya se desprendía del texto anterior a la modificación de 2012. Parece entonces que el calificativo de "formal" se usa como sinónimo de irrelevante.

Sobre esta primera apreciación del TEAR hay que apuntar, de entrada, que la redacción del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos dada por la ley 26/2003 no hacía referencia expresa a ningún tipo de liquidación, por lo que no se entiende, salvo confusión con el artículo 54.8 RISD u otro precepto, que el TEAR apunte tal supuesta referencia con un "sic" claramente improcedente. Y parecido juicio de incomprensión debe merecer que considere ahora el TEAR que de ese precepto se "desprendía" una liquidación provisional cuando, en su momento, entendió que tal artículo no establecía ninguna obligación derivando de ello la inaplicación de ese precepto.

Lo cierto es que buena parte del sentido de la ley 10/2012 fue despejar, de modo explícito, cualquier vinculación del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos con el derogado artículo 54.8 RISD, estableciendo también, sin referencia a ninguna otra norma, unas pautas de liquidación de la fiducia. Por ello, el argumento del TEAR de que establecer una obligación de liquidación a cuenta no es un cambio significativo respecto de la versión anterior de este artículo, no puede compartirse.

La razón es que, hasta la modificación introducida por la ley 10/2012, el mandato del segundo apartado del artículo era el "cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento". Y con esa redacción, tendría algo de sentido lo que propone el TEAR, pues la determinación de esas obligaciones debía buscarse en otra norma distinta a la del 133-2 del TR-Tributos Cedidos. Y si no la había, bien pudiera decirse que estábamos ante una norma procedimental sin obligación sustantiva que ordenar formalmente. Pero esa situación, que el TEAC determinó que privaba de fundamento a las liquidaciones provisionales, no es la que acontece desde el 1 de enero de 2013 en la que el citado artículo establece, de modo muy claro, las obligaciones -y no sólo "una" como apunta el TEAR- que competen a los contribuyentes.

Por otro lado, y sin ahondar en qué tipo de parámetros deba fundarse el carácter formal o no de una modificación, nos parece claro que, si una norma establece, entre otras, una obligación de presentar una liquidación a cuenta, con las precisiones necesarias para ello, la norma será o no formal o procedimental, pero fija un mandato al que obligados tributarios y Administración Tributaria deben someterse.

Una vez expresada nuestra disconformidad sobre la consideración de que el cambio de la ley 10/2012 fuera meramente "formal", debemos referirnos a la trascendencia que da el TEAR a la ubicación del artículo 133-2 en el Texto refundido en el que se incluye, y a sus consideraciones relativas a que estaría vacío de objeto por haber sido declarado nulo el artículo 54.8 RISD. Opone el TEAR, para ello, el carácter "procedimental" del precepto autonómico (pues así lo califica su rúbrica) frente al carácter sustantivo que tenía el 54.8 RISD (incluido entre las normas de "ordenación" del impuesto).

El recurso del TEAR a una argumentación por la rúbrica o en sedes materiae nos parece insuficiente para poner, por encima de la claridad del mandato que contiene el artículo, su ubicación meramente "geográfica". En efecto, si "sustantivo" le resulta al TEAR el artículo 54.8 RISD, ¿es posible identificar en su texto alguna tipología de mandato o precisión que no contenga el mucho más amplio y preciso artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos? El artículo reglamentario anulado contenía una obligación de liquidación provisional y otras complementarias posteriores, mientras que el autonómico, con otra redacción y mayores detalles, establece también una liquidación a cuenta inicial y otras posteriores. No habiendo diferencia relevante en la estructura de estos artículos, la misma sustantividad que se predica de uno debería aplicarse al otro.

De su argumentación sobre lo sustantivo y lo formal concluye el TEAR que, habiendo sido declarado nulo el artículo 54.8 RISD, no cabe entender ni realizado el hecho imponible ni nacida la obligación tributaria principal. Sobre esta idea -central en el argumentario del TEAR- debe destacarse que lleva implícito el reconocimiento de que, del texto del artículo 54.8 RISD, se desprendía tanto una definición de hecho imponible como la determinación del nacimiento de la obligación principal. Lo llega a calificar de presupuesto de hecho generador de obligaciones tributarias. De ser así, y retomando lo ya dicho, no se entiende cómo no llega a la misma conclusión sobre el artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos, con una estructura liquidatoria similar a la derogada del 54.8 RISD, aunque con el rango legal necesario para ello.

En cualquier caso, parece que el TEAR está mezclando dos cuestiones distintas. Cuando se entiende realizado el hecho imponible en las herencias fiduciarias es una cuestión claramente separable de que, exista o no devengo en el momento del fallecimiento, la ley exija el pago de una determinada cuota, pues como señala el artículo 21.2 LGT, la ley propia de cada tributo (estatal o autonómica) podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo. Y eso es lo que establece el artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos.

La liquidación a cuenta que exige la norma aragonesa -en claro paralelismo con, por ejemplo, los pagos a cuenta del artículo 23 LGT - no parece ser entendida por el TEAR cuando, tras calificarla de "simple formalismo", considera que sólo existiría si hubiera nacido la obligación tributaria principal. Y de esa ligazón induce el carácter, no ya procedimental, sino de norma de gestión y liquidación del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos, válida al amparo del artículo 48.2 de la ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

De toda esa argumentación sólo puede compartirse que la habilitación para el desarrollo normativo es el citado artículo 48.2. Pero la primera parte, en la que parece concebir la obligación de pago a cuenta exclusivamente si hubiera nacido la obligación tributaria principal, debe rechazarse:

- El artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos, en ningún momento condiciona la liquidación a cuenta al nacimiento de la obligación tributaria principal.

- La posibilidad de liquidaciones a cuenta de la definitiva, se haya devengado o no el hecho imponible, no sólo está expresamente recogida en el artículo 21.2 LGT con carácter general, sino que la normativa del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del ISD, sobre pagos a cuenta, son los mejores ejemplos.

- La argumentación del TEAR sobre la liquidación a cuenta en los seguros de vida tampoco parece suficiente, porque tiene una finalidad instrumental claramente distinta de la de la fiducia. En estos casos, hay liquidación a cuenta cuando se ha devengado el impuesto, y a cargo del contribuyente, con la finalidad de cobrar el seguro de vida con anterioridad al cumplimiento de las

obligaciones tributarias restantes. Pero pretender que sólo caben liquidaciones a cuenta con esas restricciones nos parece carente de cualquier amparo legal.

- Puestos a buscar ejemplos para argumentar analógicamente quizás hubiera sido más pertinente referirse a los apartados 1 y 2 del artículo 54 RISD en los que, sin denominarla así, se establece una liquidación a cuenta del fiduciario (apartado 1) que se regulariza en sede de los beneficiarios cuando sean conocidos (apartado 2). Estos dos apartados presentan una identidad de razón mucho más evidente que el ejemplo de los seguros de vida y ejemplifican cómo puede haber una obligación a cargo de una persona antes de que nazca el hecho imponible a cargo de otra u otras.

- El propio TEAC (resolución de 18 de enero de 2018) y el TSJ de Aragón (en sentencia de 12 de abril de 2019) entienden posible una liquidación a cuenta en las condiciones que exponemos (aunque a cargo del fiduciario) y en sentido contrario a las restricciones que parece establecer el TEAR sin ninguna justificación (que sea cargo de quien finalmente resulte contribuyente y que sólo procede cuando se ha devengado la obligación principal).

Por todo lo anterior, el remate final del TEAR de entender carente de objeto la norma aragonesa debe decaer por su errónea motivación: la ley aragonesa no sólo establece la estructura de cómo proceder en caso de fiducia (amparándose en la capacidad normativa autonómica sobre aspectos de gestión y liquidación), sino que encadena la normativa civil y tributaria tanto en el momento del fallecimiento como en el de las posteriores ejecuciones fiduciarias (y de ahí su perfil procedimental). Pero el establecimiento de cómo proceder y cómo ajustar la liquidación inicial y las posteriores no puede ocultar que está fijando (apartados 2, 3 Y 4 del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos) unas obligaciones de pago con determinación de todos los elementos necesarios para ello de modo similar, en cuanto a su estructura básica, a lo que determina el artículo 54 RISD.

Segundo. En el Fundamento Décimo se hace una referencia hipotética a la situación resultante si el fallecido no tuviera su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón. A pesar de que este análisis lo finiquita el TEAR con la rotunda conclusión de que el tenor literal del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos "queda desmentido", entendemos que la argumentación que aporta a la resolución es meramente auxiliar aunque, en previsión de otra valoración sobre su importancia, conviene su revisión, anticipando que ni el razonamiento que incorpora ni las conclusiones que establece parecen tener clara relación ni con el objeto de la reclamación ni con la propia hipótesis que plantea el TEAR.

La hipótesis se presenta como un intento de ejemplificar de modo "particularmente gráfico" (sic) la primera reflexión que aporta este fundamento. En ese primer párrafo, se dice que la desaparición de la norma especial sobre tributación de la fiducia (se refiere al artículo 54.8 RISD) implica que haya que ajustarse al conjunto de normas vigentes teniendo en cuenta los distintos ámbitos de competencia normativa. No pudiendo estar más de acuerdo con la parte final de esa afirmación, parece parcial y equivocado que condicione la atención al conjunto de normas vigentes a que no exista norma especial, pues en tal atención reside el fundamento de una interpretación sistemática. Pero también resulta especialmente contradictorio que reclame la consideración de los distintos ámbitos de competencia normativa, pues su manifiesta y persistente desconsideración hacia lo legislado por las Cortes de Aragón es, precisamente, la principal causa de la crítica que con este recurso planteamos a su razonamiento.

Que la referencia a la hipótesis que pasa a analizarse sea particularmente gráfica del primer párrafo del Fundamento Décimo escapa a nuestra comprensión. Entiende el TEAR que, al fallecer un no residente en Aragón, no nacería el pretendido hecho imponible configurado por la norma tributaria aragonesa "a pesar del tenor del apartado 1 del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos". Y aporta como razón que el gravamen de la sucesión seguiría el régimen del punto de conexión que le correspondiera.

En realidad, parte de este razonamiento sí que se comparte. Es verdad, como dice el TEAR, que no nacería ningún hecho imponible configurado por la norma aragonesa, y es también cierto que la razón es que no sería aplicable el artículo 133-2 por no ser la aragonesa la ley fiscal que deba regir esa sucesión.

Lo que no se entiende es por qué el TEAR subraya como circunstancia relevante que no haya tributación "a pesar del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos". Este precepto, cuando no juega el punto de conexión de la residencia en Aragón, es sencillamente inaplicable. ¿Qué oposición puede presentar en una tal situación un artículo inaplicable? ¿Pretende quizás el TEAR sugerir que hay una extralimitación en la ley aragonesa cuando fija como ámbito de este artículo "toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios"? (el subrayado es nuestro) ¿Ese es el vicio que determina la inaplicación de la ley aragonesa? De ser así, y de ser esa la razón por la que concluye que "el tenor literal del artículo 133.2 del TR-Tributos Cedidos queda desmentido", oponemos la idea, que nos resulta evidente, de que cuando la ley fiscal autonómica se refiere a "toda" sucesión, ha de interpretarse a toda sucesión cuya ley fiscal sea la aragonesa, pues eso es lo que resulta de la interpretación sistemática con lo dispuesto en la citada Ley 22/2009, la misma que parece reclamar el TEAR en este fundamento y a la que siempre se atiene la Administración Tributaria aragonesa.

Nos parece profundamente equivocado, o irrelevante, que la inaplicación del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos en otras CCCAA, por la correcta aplicación de lo dispuesto en la ley 22/2009, suponga un desmentido de su tenor literal. Frente al planteamiento del TEAR, proponemos que se acepte como mejor fundada la interpretación de que el término "toda" en la ley fiscal autonómica debe hacerse con la visión sistemática que ya hemos propuesto, entendiendo que el universo de sucesiones con fiducia concernidas son sólo, al margen de cuando jueguen las reglas especiales de causantes no residentes en España, las correspondientes a quienes se aplique la normativa aragonesa en función del punto de conexión regulado en la citada ley 22/2009.

Tercero. Los últimos párrafos de la resolución del TEAR plantean la idea de que el órgano gestor entiende que hay un conflicto de leyes y que lo resuelve en favor de la autonómica. Alimenta esta interpretación con la consideración de que la norma autonómica incurre en una "clara violación de su marco competencial" y que el órgano gestor no aclara su criterio de resolución en favor de la aplicación de la ley aragonesa. A continuación, el TEAR trae a colación una serie de pronunciamientos del "legislador aragonés" que desmentirían, en su opinión, el criterio interpretativo del órgano gestor.

La primera apreciación del TEAR denuncia tanto cierta indefinición en el planteamiento de esta Administración ("conflicto de leyes que parece entender planteado el órgano gestor") como la ausencia de motivación en la resolución del "supuesto" (sic) conflicto. En realidad, esta Administración no aprecia ningún conflicto, y menos "de leyes". Si la única normativa existente, lege lata, es la

aragonesa, y si, por el punto de conexión, es la aplicable, no puede haber conflicto. Ese es el criterio de esta Administración para resolver este inexistente conflicto. Se aplica la única ley existente.

Las citas que aparentemente pretende hacer pasar por manifestaciones de la voluntad legislatoris son dos proposiciones no de ley y parte de la exposición de motivos de la ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ya de entrada, hay que señalar que no entendemos cómo el TEAR puede llegar a deducir de las mismas un supuesto criterio del legislador aragonés opuesto a que su Administración Tributaria aplique las leyes que él aprueba. Sin perjuicio de su inmediato comentario particularizado, se anticipa también nuestra opinión de que tampoco son relevantes como posible negación del hipotético criterio de la Administración aragonesa. Lo que sí ponen de manifiesto estas iniciativas es que el debate sobre la tributación de esta institución está vivo y que comprende no sólo el ámbito de la aplicación de los tributos o el doctrinal, sino también los debates de corte político. Pero la importación de posicionamientos políticos a un procedimiento revisor, por mayoritarios o bien fundados que le puedan resultar al tribunal, se debe hacer con la necesaria prudencia. Especialmente cuando de lo que se trata es de aplicar una ley.

Cita el TEAR un párrafo de la exposición de motivos (en puridad "preámbulo") de la citada Ley 15/2018 en el que, en esencia, se afirma que no debería liquidarse el impuesto mientras la herencia estuviera pendiente de asignación. No precisa una especial investigación de los antecedentes entender que esta ley modifica radicalmente la tributación de esta institución. Ya lo hizo, aunque no lo entienda así el TEAR, la ley 10/2012. Pero el cambio de la 15/2018 es todavía más relevante. Esta ley retrasa el momento del devengo hasta el de la ejecución del encargo fiduciario. Y parece oportuno que el legislador aragonés explique el porqué de tan sustancial cambio.

Pero tanto el cambio material, como la explicación que invoca el TEAR, lo que hacen precisamente es ilustrar sobre el hecho de que la ley hasta entonces vigente, la que no aplica el TEAR, implicaba justamente lo contrario, esto es, que existía una obligación de liquidar a cuenta en el momento del fallecimiento. Si el TEAR hubiera incorporado a su resolución lo que el preámbulo de la ley 15/2018 dice sobre qué suponía la redacción anterior del artículo 133-2 del TRTributos Cedidos, resultaría evidente que el argumento supuestamente contrario al criterio del órgano gestor es, claramente, favorable, como no puede resultar de otro modo, a la aplicación de la ley vigente en cada momento.

Las citas de las proposiciones no de ley evidencian posicionamientos de las Cortes de Aragón sin carácter normativo, pero alumbran, como afirma el TEAR, un determinado contexto.

Cita el TEAR una proposición no de ley de 2011, en la que se pedía diferir la liquidación al momento de la delación hereditaria. El destinatario final de la resolución era el Gobierno de España, que ni modificó el entonces aún existente artículo 54.8 RISD, ni promovió iniciativa legislativa alguna en la línea solicitada. Esta proposición no de ley, lejos de fortalecer el argumento del TEAR, lo debilita, porque resulta evidente que si se pide cambiar algo es porque ese algo es distinto de lo que se pide. Pero más aún, ni el poder central ni el autonómico consideraron la propuesta. Es más, las Cortes de Aragón, meses después, a través del ejercicio de su principal función, la legislativa, aprobaron la redacción del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos que el TEAR cuestiona. Por tanto, en un concreto procedimiento revisor como es el caso, difícilmente puede ponerse en valor esa interpretación que tan grata parece resultarle al TEAR como referencia incontestable y reveladora de un supuesto criterio del legislador.

Sobre la proposición no de ley de 2017, baste decir que puede considerarse germen de la ley 15/2018, por lo que las mismas consideraciones ya hechas sobre su preámbulo pueden hacerse sobre esa proposición. Especialmente la que intenta motivar un cambio de la situación legal existente, por lo que difícilmente puede utilizarse como argumento de la inaplicación de la normativa a modificar.

El resumen de nuestro argumento en contra de la cita de estas referencias al legislador aragonés es que todas ellas promueven un cambio de tributación y evidencian una crítica a la situación existente antes de la ley 15/2018. Pero, precisamente por eso, son el mejor argumento sobre la validez y lógica de lo aprobado por la ley 10/2012. Por ello, no resultaría asumible que se estuviera sugiriendo interpretar tal ley, muy clara en su redacción, en el sentido en el que, supuestamente, preferiría el legislador que estuviera redactada. Que la Administración Tributaria aragonesa aplique una normativa vigente, distinta a lo que lege ferenda planteen una mayoría de diputados, no parece viciar la actuación administrativa y por tanto solicitamos al tribunal que, a diferencia de lo que hace el TEAR, lo considere irrelevante.

Por todo ello, consideramos que el artículo 133-2 TR-Tributos Cedidos está vigente y es de plena aplicación, aunque se haya declarado nulo el artículo 54.8 del RISD. Ningún órgano administrativo puede declarar inaplicable una norma con rango de ley, sea estatal o autonómica, con base en el enjuiciamiento de dicho órgano sobre la compatibilidad o incompatibilidad de la norma inaplicada con el reparto competencial entre Estado y Comunidad Autónoma, ya que tal facultad corresponde exclusivamente al Tribunal Constitucional.

Desde esta perspectiva, la STC 195/2015 puede ayudar a resolver la cuestión, pues se plantea, precisamente, quién debe declarar la inconstitucionalidad de una ley autonómica que se considera que vulnera el bloque de constitucionalidad. Reproducimos, a continuación, sus fundamentos 6 y 7, subrayando aquello que nos parece más relevante en nuestro análisis.

*«6. Llegados a este punto, es obligado retomar lo que expusimos en los fundamentos jurídicos 7 y 8 de nuestra STC 187/2012 -luego citados en la STC 177/2013, FJ 3-, con el fin de precisar la doctrina contenida en la misma, pues ese fue uno de los motivos por los que entendimos que la demanda tenía especial trascendencia constitucional.*

*Afirmábamos en la STC 187/2012 que este Tribunal tiene declarado que forma parte del conjunto de las facultades inherentes a la potestad de juzgar, privativa de los Jueces y Tribunales del Poder Judicial por mandato de la propia Constitución (art. 117.3 CE), la de seleccionar la norma jurídica aplicable al caso concreto de entre las varias posibles, su interpretación y la subsunción en ellas de los hechos. E indicamos que, en consecuencia, ninguna tacha de constitucionalidad podría merecer la determinación de la norma aplicable al caso por el juez ordinario>>. Sin embargo, señalábamos también en dicha resolución la necesidad de atender a los efectos que en cada caso se deriven de dicha operación de selección de la norma aplicable. Tales efectos eran la realización*



implícita del encuadramiento competencial de la norma legal autonómica cuya aplicación se pretendía, que determinó el desplazamiento e inaplicación de la misma, sin plantear la cuestión de inconstitucionalidad. Lo que a su vez comportaba su reiterada inaplicación y producía un efecto parecido a la derogación de la norma inaplicada pese a tratarse de una ley postconstitucional.

Ateniéndonos al supuesto de autos, ha de resaltarse que la inaplicación de la norma autonómica al caso enjuiciado se produce al considerar los órganos jurisdiccionales que esta es contraria a la ley básica estatal. En otras palabras, por entender que «una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo es contraria a la Constitución» (art. 163 CE) o, más precisamente, al bloque de la constitucionalidad, del que forman parte las leyes básicas (art. 28.1 LOTC).

Por ello, los órganos jurisdiccionales debieron plantear la cuestión de inconstitucionalidad conforme dispone el art. 163 CE. Porque, como señalábamos en la STC 187/2012, de 29 de octubre (FJ 8), con cita de las SSTC 73/2000, de 14 de marzo, FJ 4; 104/2000, de 13 de abril, FJ 8; 120/2000, de 10 de mayo, FJ 3; 173/2002, de 9 de octubre, FJ 9 y 66/2011, de 16 de mayo, FJ 6, los «órganos jurisdiccionales no pueden fiscalizar las normas postconstitucionales con rango de ley», en tanto que «el constituyente ha querido sustraer al juez ordinario la posibilidad de inaplicar una ley postconstitucional ante un eventual juicio de incompatibilidad con la Constitución ... La depuración del ordenamiento legal, vigente la Constitución, corresponde de forma exclusiva al Tribunal Constitucional, que tiene la competencia y la jurisdicción para declarar, con eficacia erga omnes, la inconstitucionalidad de las leyes, tanto más cuanto en un sistema democrático la ley es expresión de la voluntad popular -como se declara en el preámbulo de nuestra Constitución- y es principio básico del sistema democrático y parlamentario hoy vigente en España.

7. Lo anteriormente expuesto permite concluir que la facultad de seleccionar la norma jurídica aplicable al caso concreto, inherente a la potestad de juzgar y privativa de los Jueces y Tribunales del Poder Judicial (art. 117.3 CE), a la que aluden las resoluciones impugnadas como fundamento de su decisión, no alcanza a desplazar una ley postconstitucional ante un eventual juicio de incompatibilidad con la Constitución, sin que a ello se oponga que la contradicción con la Constitución no sea directa, sino mediata, esto es por una eventual contradicción de la norma legal autonómica con la legislación estatal básica. En este sentido, comprobar si la calificación de lo básico realizada por el legislador ha sido correcta es función privativa de este Tribunal (STC 156/1995, de 26 de octubre, FJ 4), a quien le corresponde determinar si la norma estatal se desenvuelve dentro del marco de las competencias del Estado y en consecuencia si la legislación autonómica infringe el bloque de distribución de competencias. De lo que se sigue que los órganos judiciales al inaplicar la norma legal autonómica por considerarla contraria a las bases estatales, sin plantear la cuestión de inconstitucionalidad, han desbordado los contornos propios de su potestad jurisdiccional (art. 117.1 CE), Y con ello han vulnerado los derechos fundamentales consagrados en los arts. 24.1 y 24.2 CE.»

Obviamente, si el Tribunal Constitucional sustrae al juez ordinario la posibilidad de inaplicar una ley autonómica por presunta vulneración del marco competencial constitucional, por considerar que la depuración del ordenamiento legal, vigente la Constitución, corresponde de forma exclusiva al propio TC, no vemos por qué razón o motivo un órgano económico-administrativo de revisión de actos tributarios pudiera atribuirse tal función.

Termina el Director recurrente solicitando que se fije como criterio que "el artículo 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en su redacción introducida por la citada ley 10/2012, el cual establece para el periodo de su vigencia, en caso de fiducia aragonesa pendiente de asignación fiduciaria respecto de la parte de herencia no asignada, que deberá presentarse una liquidación a cuenta por quien tuviera la condición legal de heredero, es una norma con rango legal que establece una obligación tributaria material y que no puede dejar de aplicarse por los órganos de aplicación de los tributos ni por los de revisión, en consideración de los mismos u otros argumentos mejor fundados en Derecho".

**QUINTO:** Los obligados tributarios que en su día ostentaron ante el TEAR la condición de interesados (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formularon alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada se centra en determinar si el artículo 133.2 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, en su redacción introducida por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, el cual establece para el periodo de su vigencia, en caso de fiducia aragonesa pendiente de asignación fiduciaria respecto de la parte de herencia no asignada, que deberá presentarse una liquidación a cuenta por quien tuviera la condición legal de heredero, puede dejar de aplicarse por los órganos de aplicación de los tributos o por los de revisión.

**TERCERO:** La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), previó en su artículo 19.2 que las Comunidades Autónomas asumieran determinadas competencias normativas en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así, dispone dicho precepto que

"2. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

(.....)

c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión".

Dicha previsión fue desarrollada por el artículo 40 de 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 y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Al amparo de dicha previsión el artículo 11 de la Ley de Cortes de Aragón 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas tributarias y administrativas, reguló con efectos desde el 1 de enero de 2004 el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia. El contenido de dicho artículo 11 se incorporó al artículo 133-2 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.

En la actualidad es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de regulación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, la que establece en su artículo 48 el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los términos siguientes:

Artículo 48. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

"1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones« íter vivos», como para las« mortis causa», las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto".

La Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, modificó (con vigencia a partir de 1 de enero de 2013) los artículos 131-4 y 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

**CUARTO:** El artículo 133-2 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, se ocupa del procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia.

La fiducia aragonesa es una institución del Derecho civil aragonés que permite al causante (comitente) ordenar su sucesión a través de un tercero. Es decir, el causante concede a otra persona (fiduciario), normalmente su cónyuge, poder para que ordene libremente su sucesión hereditaria una vez fallecido el primero. Es una manifestación de la amplia libertad de que goza el causante para ordenar su sucesión, ya que en lugar de decidir personalmente como repartir su patrimonio, designa a otra persona para que lleve a cabo dicha tarea. Al tiempo que demuestra la confianza que tiene depositada en el fiduciario. En esta institución del derecho aragonés la delación de la herencia se difiere, pues, hasta que el fiduciario ejecuta la odenación de la sucesión, es decir, hasta el momento de ejecución de la fiducia.

La fiducia aragonesa se regula en los artículos 439 a 463 del Código del Derecho Foral de Aragón, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón. Dicho Código establece en su artículo 439 que todo aragonés capaz para testar puede nombrar uno o varios fiduciarios para que ordenen su sucesión.

El fiduciario ordenará la sucesión con la misma libertad que la que tenía el causante, pudiendo instituir herederos, atribuir legados, ordenar pagos en función de la legítima, etc.

Una de las consecuencias de la fiducia aragonesa consiste en que desde que fallece el causante hasta que se ejecuta la fiducia hay un tiempo en el que la herencia carece de titular. Los bienes de la herencia ya no pertenecen a su antiguo propietario, el causante fallecido, y tampoco han sido designados todavía por el fiduciario a los herederos o los legatarios que hayan de adquirirlos. Hay una herencia, pero no hay herederos porque habrán de ser designados en su momento por el fiduciario. Nos encontramos ante una herencia pendiente de asignación, esto es, ante una herencia yacente.

El plazo para ejecutar la fiducia se encuentra regulado en los artículos 444 a 447 del Código del Derecho Foral de Aragón. El fiduciario deberá cumplir su encargo en el plazo que expresamente le haya señalado el comitente. A falta de señalamiento expreso, la fiducia deberá ejecutarse dentro del plazo de tres años, pero si el único fiduciario es el cónyuge del comitente, su nombramiento se entenderá hecho de por vida. El plazo se computa en líneas generales desde el fallecimiento del causante.

La ejecución, como acto unilateral que es, no requiere aceptación alguna por parte del beneficiario, sin perjuicio de que éste sea requisito indispensable para la adquisición de la atribución hereditaria realizada por el fiduciario.

**QUINTO:** Este Tribunal Central, en su resolución de 10 de octubre de 2013 (RG 1152/2013) dictada en unificación de criterio, analizó si tras la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 (Rec. nº 6318/2008) por la que se declaró nulo el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD) resultaba posible o no practicar liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sucesiones en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia aragonesa que se halla pendiente de ejecución, al amparo de 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, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

El artículo 131-4 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, disponía 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."*

El artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, disponía lo siguiente:

Artículo 133 2. Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia

*"1. El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Título IV de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte.*

***2. 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.***

*3. En el caso de que, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, el pago del impuesto correspondiera a varias personas, la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada.*

*4. Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió.*

*5. Los sujetos pasivos podrán satisfacer con cargo al patrimonio hereditario la deuda tributaria correspondiente al valor de los bienes o derechos pendientes de asignación fiduciaria que les haya sido imputado fiscalmente, siempre y cuando opten por la modalidad de autoliquidación del impuesto, mediante su presentación y pago dentro del plazo voluntario establecido, en las siguientes condiciones:*

*a) 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. De igual modo, deberá constar la autorización del fiduciario o fiduciarios o, en el caso de la fiducia colectiva, la del administrador.*

*No obstante lo anterior, la opción podrá ser individual, por cada sujeto pasivo, si se acompaña a la autoliquidación un documento firmado por el propio obligado tributario y por el administrador del patrimonio hereditario en el que se haga constar la autorización expresa de este último para satisfacer el importe de la autoliquidación con efectivo, bienes o derechos del patrimonio hereditario pendiente de asignación.*

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

c) *En las liquidaciones que puedan proceder con motivo de sucesivas ejecuciones fiduciarias, las cantidades detraídas del caudal relicto para el pago de las liquidaciones provisionales deberán ser consideradas a todos los efectos como bienes integrantes del mismo".*

En la resolución citada concluimos que a la vista de las consideraciones formuladas por el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de enero de 2012 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), dicho precepto legal autonómico había quedado desprovisto del fundamento normativo que permitía su efectiva aplicación.

La resolución de 10 de octubre de 2013 (RG 1152/2013) terminaba señalando que:

*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.*

El criterio de la resolución de 10 de octubre de 2013 (RG 1152/2013) ha sido confirmado por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 6 de abril de 2016 (Rec. n.º 323/2014) que, tras citarla expresamente, concluye que el argumento empleado en ella *"resulta correcto, ya que disponiendo el Decreto Legislativo una remisión a la "liquidación provisional que, conforme al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se practique por la fiducia sucesoria", la nulidad de dicho precepto impide la aplicación de las demás normas complementarias que la Comunidad Autónoma haya podido dictar, dentro de su ámbito de competencias"*.

Pues bien, la cuestión de la que no se ocupó este Tribunal Central en la resolución mencionada, esto es, la concerniente a la redacción dada a los artículos 131-4 y 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, es precisamente la que constituye el objeto del presente recurso y que se examina a continuación.

Se trata, pues, de analizar si la modificación de la normativa autonómica llevada a cabo por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, obliga a cambiar el criterio sostenido por este Tribunal Central en su resolución de 10 de octubre de 2013 (RG 1152/2013), según el cual, como consecuencia de la anulación por el Tribunal Supremo del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), aprobado mediante el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, no resultaba posible practicar liquidaciones provisionales en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia pendiente de ejecución.

**SEXTO:** La Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, dio nueva redacción a los artículos 131-4 y 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, que quedaron redactados como sigue:

Artículo 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 a cuenta que se practique por la fiducia sucesoria regulada en el Libro Tercero, Título IV, 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.**

2. En concreto, lo dispuesto en el apartado anterior procederá en los siguientes casos:

a) La reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante se aplicará a todo sujeto pasivo que, cumpliendo el resto de requisitos establecidos, tuviera con el causante el parentesco exigido en la normativa del impuesto.

b) La reducción por la adquisición de la empresa individual o del negocio profesional procederá cuando, al menos, uno de los sujetos pasivos continúe la actividad que realizaba el causante.

En tal caso, la reducción beneficiará a todos los sujetos pasivos que tuvieran el parentesco exigido por la norma.

c) La reducción por la adquisición de determinadas participaciones en entidades se aplicará a todo sujeto pasivo que, cumpliendo el resto de requisitos establecidos, tuviera con el causante el parentesco exigido en la normativa del impuesto.

3. La definitiva procedencia de las reducciones aplicadas provisionalmente, según lo dispuesto en los apartados anteriores, quedará condicionada a que el bien objeto del beneficio forme parte del caudal relicto una vez liquidada la comunidad conyugal y a que, en la ejecución fiduciaria, y conforme al principio de igualdad en la partición del artículo 27 de la Ley 29/ 1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dicho bien se atribuya a quien tenga derecho a la reducción.

4. La reducción prevista en el artículo 9 de la Ley 19/ 1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, se aplicará en los casos de herencia pendiente de ejecución fiduciaria, conforme a las siguientes condiciones:

a) Se entenderá cumplido el requisito de adquisición de los bienes por parte del titular de una explotación agraria prioritaria o por quien alcance esa consideración cuando, siendo sujeto pasivo por la liquidación a cuenta, la empresa agraria del causante quede afecta a la que ya se tenía, sin perder esta la condición de prioritaria, o sea explotada por uno o varios de los sujetos pasivos que alcancen tal condición, sin que se requiera en ninguno de los dos casos la adquisición dominical de tal empresa.

b) La empresa así recibida deberá mantenerse durante el plazo de cinco años. Si en ese plazo los bienes integrantes de la empresa se enajenaran, cedieran o arrendaran, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar, como consecuencia de la reducción practicada, y los intereses de demora en el plazo de un mes desde la fecha de la enajenación, cesión o arriendo.

5. La reducción prevista en el artículo 11 de la Ley 19/ 1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, se aplicará en los casos de herencia pendiente de ejecución fiduciaria conforme a las condiciones previstas en el apartado anterior.

6. La definitiva procedencia de las reducciones aplicadas provisionalmente según lo dispuesto en los dos apartados anteriores quedará condicionada a que el bien objeto del beneficio forme parte del caudal relicto una vez liquidada la comunidad conyugal y a que, en la ejecución fiduciaria, dicho bien se atribuya a quien se aplicó provisionalmente la reducción.

Si el bien en cuestión se atribuyera a otro sujeto pasivo con derecho al beneficio fiscal, la liquidación correspondiente a tal ejecución fiduciaria incluirá la reducción".

#### Artículo 133 2. Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia

"1. El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV, 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.

**2. 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 Libro Tercero, Título VII, 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, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante.**

3. En el caso de que, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, el pago del impuesto correspondiera a varias personas, la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada.

4. Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió.

5. La liquidación a cuenta a que se refiere el apartado 2 tendrá el tratamiento que proceda conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 451 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".

Ya en nuestra resolución de 10 de octubre de 2013 (RG 1152/2013) aludíamos a las diferencias en la redacción del apartado primero del artículo 131-4 del Decreto Legislativo 1/2005 anterior y posterior a la Ley 10/2012 en los términos siguientes:

Por lo tanto, se ha sustituido 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.

Y en cuanto a las diferentes redacciones del apartado segundo del artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 , antes y después de la Ley 10/2012, indicábamos en dicha resolución:

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.

A dichos cambios de redacción alude el Preámbulo de la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, cuando señala:

"Junto a estas modificaciones centrales se incluyen mejoras de carácter técnico, fruto de la experiencia gestora del último año y que permiten adecuar nuestro ordenamiento a la real situación de la práctica tributaria. En este bloque destaca la regulación de la fiducia sucesoria aragonesa, sobre la que ha incidido de modo central la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en lo formal, la aparición de un Código Civil aragonés recopilatorio de nuestra normativa foral. El resultado de esta regulación es sustancialmente idéntica a la preexistente, aunque se evidencia más claramente el carácter a cuenta de la liquidación inicial y se permite el pago del impuesto con cargo al caudal relicto".

**SÉPTIMO:** Aunque no resulta de aplicación a los hechos examinados en el presente recurso cabe mencionar la nueva redacción dada al artículo 133-2 por la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, de las Cortes de Aragón, de Tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en vigor desde el 14 de diciembre de 2018:

#### Artículo 133 2. Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia

"1. El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV , 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.

**2. Cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una declaración informativa y copia de la escritura pública a que hace referencia el artículo 450 del Código del Derecho Foral de Aragón por quien tenga la condición de administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación.**

**La declaración informativa tendrá el contenido que se fije mediante orden del Consejero competente en materia de hacienda y deberá presentarse con periodicidad anual hasta la completa ejecución fiduciaria.** Entre otros datos, deberá contener información suficiente sobre los pagos, disposiciones o ejercicio de facultades a que se refieren los artículos 451 a 455 del Código del Derecho Foral de Aragón.

**3. En cada ejecución fiduciaria deberá presentarse la correspondiente autoliquidación en los plazos previstos con carácter general.**

4. En el caso de que existieran varias ejecuciones a favor de una misma persona, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria, se aplicará a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones efectivamente adjudicadas a una misma persona.

A estos efectos, el límite previsto en el artículo 131- 5 del presente texto refundido se aplicará sobre el conjunto de las ejecuciones y no individualmente.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, el administrador podrá optar por presentar, en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, una autoliquidación a cargo de la herencia yacente. Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, se conozca el destino de los bienes, se girarán liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió".

El Preámbulo de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, establece lo siguiente:

" (.....)

**Desde el punto de vista tributario, y en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la fiducia siempre presentó graves dificultades técnicas, porque no hay herederos de la plena o nuda propiedad hasta que los designe en el futuro el fiduciario, al que se le dio el encargo de distribuir los bienes de la herencia. Nos encontramos ante una herencia pendiente de asignación, que queda en una nebulosa. En buena lógica, mientras la herencia estuviera pendiente de asignación, no debería liquidarse el Impuesto sobre Sucesiones, ya que no se sabe quiénes son los herederos ni qué cuota van a recibir. No puede considerarse ni siquiera que hayan adquirido la nuda propiedad que, como se deduce de lo anterior, es lo que queda de la plena propiedad si hay usufructuario.**

**Sin embargo, en la legislación estatal se gravaba la fiducia como si los posibles herederos tuvieran algún derecho.** En desarrollo de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636) , del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 54.8 del Reglamento de dicho Impuesto decía: "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".

**La Comunidad Autónoma de Aragón, en virtud de la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, continuó aplicando el criterio tradicional de liquidación de herencias con fiducia ya fijado en el 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, del Gobierno de Aragón ( artículo 133-2 ), así como en la ley y el reglamento estatales, con liquidaciones a cuenta y complementarias en su caso.** Se indica en la ley aragonesa que:

1. El procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia se aplicará a toda sucesión por causa de muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Código del Derecho Foral de Aragón.

2. Cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación no se hubiera ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una liquidación a cuenta respecto de la parte de la herencia no asignada por quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Código del Derecho Foral de Aragón, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante.

3. Si el pago del impuesto correspondiera a varias personas, la liquidación resultante a cada una de ellas será la derivada de imputar a partes iguales el valor de la parte de la herencia no asignada.

4. Cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, el destino de los bienes sea distinto del que fiscalmente se tomó en consideración, se girarán las liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió.

5. La mencionada liquidación a cuenta tendrá el tratamiento que proceda conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 451 del Código del Derecho Foral de Aragón.

**En definitiva, habida cuenta de que la fiducia es una institución tradicional en Aragón que debe ser objeto de una especial protección, tanto desde el punto de vista jurídico como tributario, se trata de ajustar la normativa fiscal a la regulación civil aragonesa de la misma. A todo ello responde la presente modificación del artículo 133-2 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, del Gobierno de Aragón".**



**OCTAVO:** Resulta oportuno recordar en este momento, de forma sintética, las distintas posturas sobre la cuestión controvertida.

A) Para el órgano gestor la anulación por el Tribunal Supremo del artículo 54.8 del RISD no supone ausencia de normativa tributaria aplicable, que está constituida por el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, en la redacción dada por la Ley 10/2012, que no ha sido anulado y está en vigor.

B) El TEAR considera que así como el artículo 54.8 del RISD era una norma sustantiva, reguladora del hecho imponible, el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 es una norma procedimental a juzgar por su epígrafe "Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia" y su ubicación sistemática. Desaparecida la primera por la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 (Recurso nº 6318/2008), la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la fiducia aragonesa pendiente de ejecución ha de ajustarse al conjunto de normas vigentes teniendo en cuenta los distintos ámbitos de competencia normativa. Y estas normas serían, por un lado, la normativa estatal que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme a la cual no existiría hecho imponible gravable en la fiducia aragonesa pendiente de ejecución. Y, por otro, la norma autonómica, que no puede interpretarse como delimitadora de un hecho imponible porque, de ser así, violaría el marco de reparto de competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma, y a la que se debe reconocer exclusivamente un carácter procedimental. Así las cosas, para el TEAR resulta inaplicable el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 en su redacción dada por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, al haber desaparecido la norma especial sustantiva de la que nacía la obligación tributaria, por lo que no cabe la práctica de liquidaciones a cuenta en la fiducia aragonesa pendiente de ejecución.

C) Para el Director recurrente el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 no puede dejar de aplicarse por los órganos de aplicación de los tributos ni por los de revisión, por los motivos siguientes:

C-1) El artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005, en la redacción dada por la Ley 10/2012, no es una norma procedimental sino sustantiva, por las razones siguientes:

(i) Hasta la modificación introducida por dicha ley el mandato del apartado segundo del artículo 133-2 del texto refundido era el "cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento", redacción con la cual tendría algo de sentido la postura del TEAR, pues la determinación de esas obligaciones tributarias debía buscarse en otra norma distinta al propio artículo 133-2, y si no la había, bien podía decirse que estábamos ante una norma procedimental sin obligación sustantiva que ordenar formalmente. Pero esa situación cambió con la Ley 10/2012, pues el apartado segundo del artículo 133-2 establece ahora de modo muy claro las obligaciones que competen a los contribuyentes, entre ellas, la obligación de practicar una liquidación a cuenta.

(ii) Si "sustantivo" es para el TEAR el artículo 54.8 del RISD, no hay motivo alguno para no calificar también como tal el artículo 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 en la redacción dada por la Ley 10/2012, pues el artículo reglamentario anulado contenía una obligación de liquidación provisional y otras complementarias posteriores, mientras que el autonómico, con otra redacción y mayores detalles, establece también una liquidación a cuenta inicial y otras posteriores, no existiendo diferencia relevante en la estructura de ambos artículos. Si el TEAR llegó a calificar el artículo 54.8 del RISD como presupuesto de hecho generador de obligaciones tributarias, no se entiende cómo no llega a la misma conclusión sobre el artículo 133-2, que formula una estructura liquidatoria similar a la derogada del 54.8 del RISD.

(iii) El artículo 133-2 del Texto refundido lo que establece es la obligación de practicar una liquidación a cuenta, sin condicionar en ningún momento dicha práctica al nacimiento de la obligación tributaria principal. La posibilidad de liquidaciones a cuenta de la definitiva, se haya producido o no el hecho imponible, no sólo está expresamente recogida en el artículo 21.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) con carácter general, sino que la normativa del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del ISD, sobre pagos a cuenta, son los mejores ejemplos. En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cabe referirse al supuesto regulado en los apartados 1 y 2 del artículo 54 RISD en los que, sin denominarla así, se establece una liquidación a cuenta del fiduciario (apartado 1) que se regulariza en sede de los beneficiarios cuando sean conocidos (apartado 2), supuesto que ejemplificaría cómo puede haber una obligación a cargo de una persona antes de que nazca el hecho imponible a cargo de otra u otras.

C-2) Además, si una norma, sea o no procedimental, establece, entre otras, la obligación de presentar una liquidación a cuenta con las precisiones necesarias para ello, está fijando un mandato al que los obligados tributarios y la Administración tributaria deben someterse. Ningún órgano administrativo puede declarar inaplicable una norma con rango de ley, sea estatal o autonómica, con base en el enjuiciamiento de dicho órgano sobre la compatibilidad o incompatibilidad de la norma inaplicada con el reparto competencial entre Estado y Comunidad Autónoma, ya que tal facultad corresponde exclusivamente al Tribunal Constitucional.

Así las cosas, este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del Director recurrente, debiendo confirmar la sostenida por el TEAR, por las razones que se exponen seguidamente.

Tras la anulación por el Tribunal Supremo del artículo 54.8 del RISD en su sentencia de 30 de enero de 2012 (Recurso nº 6318/2008), la normativa aplicable a la sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia aragonesa pendiente de ejecución está constituida por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre -con la excepción del precepto anulado- y 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. Y resulta claro que la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, una vez declarada la nulidad del artículo 54.8 del RISD, no ampara la liquidación de la fiducia pendiente de ejecución porque de ser así la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 no podría haber declarado la nulidad del artículo 54.8 del RISD. Así lo reconoce, en efecto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 6 de abril de 2016 (Rec. nº 323/2014), cuando señala en su FD Décimo que la liquidación de la fiducia pendiente de ejecución "a cargo de los herederos a que hace referencia el precepto, resulta improcedente, conforme señala la sentencia antes referida del Tribunal Supremo, no teniendo amparo normativo legal en la legislación del Estado -Ley 29/1987 o 22/2009-, pues en dicho caso la sentencia del Tribunal Supremo no podría haber declarado la nulidad de pleno derecho de dicho precepto, y hubiera debido motivar el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad, contra la norma legal que amparase dicho desarrollo reglamentario".

Este Tribunal Central ya se pronunció en su resolución de 10 de octubre de 2013 (RG 1152/2013), dictada en unificación de criterio, sobre la imposibilidad de aplicar la normativa autonómica arriba señalada, en su redacción anterior a la Ley 10/2012, al haber quedado desprovista del fundamento normativo que permitía su aplicación y que estaba constituido por el artículo 54.8 del RISD, precepto citado expresamente por el artículo 131-4 del Decreto Legislativo 1/2005 cuando aludía a *"la liquidación provisional que, conforme al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se practique por la fiducia sucesoria"*.

Es cierto que la nueva redacción de los preceptos autonómicos dada por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, ya no contiene referencia alguna al artículo 54.8 del RISD, como no podía ser de otra manera dada la declaración de nulidad de este artículo realizada previamente por el Tribunal Supremo en su sentencia. Pero dicha circunstancia no permite alcanzar una conclusión distinta que la que señalamos en nuestra resolución de 10 de octubre de 2013, porque no autoriza a considerar que la normativa autonómica es la única aplicable a la hora de determinar cuál es la tributación de la sucesión ordenada mediante fiducia pendiente de ejecución. No puede aceptarse, por tanto, esa pretendida exclusividad de la norma autonómica a la hora de regular la fiducia sucesoria como parece sugerir el Director recurrente cuando afirma que *"Lo cierto es que buena parte del sentido de la ley 10/2012 fue despejar, de modo explícito, cualquier vinculación del artículo 133-2 del TR-Tributos Cedidos con el derogado artículo 54.8 RISD, estableciendo también, sin referencia a ninguna otra norma, unas pautas de liquidación de la fiducia"*.

Y es que, tal como apuntábamos más arriba, ni el órgano de aplicación de los tributos ni el órgano revisor pueden obviar la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si se tiene presente que, conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la Comunidad Autónoma sólo puede asumir competencias normativas en dicho impuesto en materia de reducciones en la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota y aspectos de gestión y liquidación.

En este sentido, lo que el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de enero de 2012 (Rec. nº 6318/2008) reprochaba al artículo 54.8 del RISD en cuanto que autorizaba a *"liquidar un impuesto sobre sucesiones sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo. Desconoce así los artículos 1, 3 y 5 de la Ley en cuanto gravan los incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por lo causahabientes en la sucesión mortis causa"*, es plenamente predicable de la normativa autonómica aragonesa en la redacción dada por la Ley 10/2012. Dado el reparto de competencias normativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas es obvio que, desaparecido el artículo 54.8 del RISD, la normativa autonómica aragonesa no puede regular el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni considerar como sujeto pasivo del mismo a quien, conforme a la normativa estatal, no lo es. Así lo reconoce también la sentencia del Tribunal Superior de Justicia anteriormente citada cuando señala que *"si bien dicha ley 22/2009, prevé la asunción de competencias normativas con relación al tributo por parte de las Comunidades Autónomas, entre las mismas no se incluye la regulación del obligado tributario"*.

La improcedencia de la liquidación de la fiducia pendiente de ejecución es reconocida implícitamente por el legislador aragonés en el Preámbulo de la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, parcialmente transcrito en el fundamento de derecho séptimo de la presente resolución, cuando señala que *"Desde el punto de vista tributario, y en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la fiducia siempre presentó graves dificultades técnicas, porque no hay herederos de la plena o nuda propiedad hasta que los designe en el futuro el fiduciario, al que se le dio el encargo de distribuir los bienes de la herencia. Nos encontramos ante una herencia pendiente de asignación, que queda en una nebulosa. En buena lógica, mientras la herencia estuviera pendiente de asignación, no debería liquidarse el Impuesto sobre Sucesiones, ya que no se sabe quiénes son los herederos ni qué cuota van a recibir"*. Y precisamente ese es el motivo principal por el que decide modificar el artículo 133-2 del Real Decreto Legislativo 1/2005, suprimiendo la liquidación a cuenta y ordenando la práctica de la autoliquidación con ocasión de la ejecución fiduciaria. Ciertamente, el reproche del legislador aragonés de la Ley 15/2018 a la liquidación de la fiducia pendiente de ejecución contenida en la normativa autonómica, sería extensible igualmente al antiguo artículo 54.8 del RISD, lo que significa que su crítica no obedece, contrariamente a lo que parece sugerir el TEAR, a un reconocimiento de su incompetencia normativa en la materia.

Este Tribunal Central no discute la vigencia de la normativa autonómica aragonesa en su redacción dada por la Ley 10/2012 al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso. Tampoco cuestiona su validez ni su constitucionalidad, pues sabido es que sólo los órganos jurisdiccionales y el Tribunal Constitucional pueden hacerlo.

Ahora bien, en su obligación de aplicar la normativa vigente y la jurisprudencia a los hechos examinados este Tribunal Central concluye que deben prevalecer las normas estatales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme a las cuales no cabe liquidar dicho impuesto tras la finalización del plazo de presentación de la declaración sin haberse ordenado la ejecución de la fiducia, a quienes no tienen la condición de herederos en tal momento (ni, por tanto, de sujetos pasivos) y puede que no lleguen a tenerla nunca, frente a una normativa autonómica que por su condición de tal en ningún caso puede interpretarse, al amparo del régimen de distribución de competencias normativas regulado en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, como reguladora de los presupuestos determinantes del hecho imponible o de la condición de sujeto pasivo del impuesto.

No se trata aquí, por tanto, de enjuiciar la constitucionalidad de la norma autonómica sobre la base de si respeta o no el reparto de competencias normativas entre el Estado y la Comunidad Autónoma, tarea que no corresponde a los órganos económico-administrativos, sino de determinar la normativa aplicable a la sucesión ordenada mediante fiducia pendiente de ejecución partiendo del principio de que la norma autonómica, más allá de su carácter sustantivo o procedimental, debe ser entendida de un modo compatible con dicho reparto, lo que conduce a que no pueda interpretarse como generadora de la obligación de practicar una liquidación a cuenta a quien no es en tal momento sujeto pasivo del impuesto y puede que no llegue a serlo nunca.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN, acuerda DESESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

Una interpretación sistemática y acorde con la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas de la normativa fiscal en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no permite la práctica de las liquidaciones a cuenta establecidas en el artículo 133-2 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, en su redacción introducida por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, a la fiducia aragonesa pendiente de ejecución