

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ016553

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 31 de marzo de 2004**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 15/2003***SUMARIO:**

ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas. Fiducia aragonesa. Se desestima la cuestión de ilegalidad planteada y se declara la validez del art. 54.8 del RD 1629/1991 (Rgto. ISD), por estar ajustado a Derecho. La regulación reglamentaria de la fiducia, si bien plantea algunos problemas, algunos de ellos graves, no deja de guardar una plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal, donde con la muerte del causante, se presume la adquisición hereditaria y se exige el impuesto aunque no conste fehacientemente tal adquisición y donde, además, se presume la condición de sujetos pasivos en los llamados a la herencia, con abstracción de su posible rectificación posterior. El sistema del art. 54.8 consiste en una liquidación inicial provisional y en las liquidaciones complementarias que puedan derivar de la adquisición sucesoria. Si bien la fiducia aragonesa no permite hablar, en sentido estricto, ab initio, de herederos, el hecho de que, en dicho precepto, se denomine tales a quienes aún no lo son, no desvirtúa la legalidad de la norma. El art. 54.8 no vulnera, en realidad, la reserva de Ley en materia tributaria. No existe, tampoco, contradicción del citado precepto reglamentario con los arts. 1.º y 3.º de la Ley 29/1987 (Ley ISD). Además el art. 54.8 no incurre en discriminación alguna con respecto a otros supuestos comunes semejantes, sino que, por el contrario, incluso, en un caso parecido a la fiducia, como es el de los herederos desconocidos, el art. 75 del RD 1629/1991 (Rgto. ISD) arbitra una solución más rigurosa que la analizada en aquél. Por último, el citado art. 54.8 ha quedado ratificado por precepto con rango legal, cual es la Ley 13/2000 (Medidas Tributarias y Administrativas de Aragón), que al regular en sus arts. 1.º 1 y 7.º la fiducia aragonesa, acoge expresamente el sistema previsto en el mismo.

PRECEPTOS:

RD 1629/1991 (ISD), art. 54.8.

PONENTE:*Don Jaime Rouanet Moscardó.***ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En la indicada fecha 21 de abril de 2003, la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón dictó sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional número 808/1999, con la siguiente parte dispositiva:

«FALLAMOS

Primero. Estimamos el recurso contencioso-administrativo número 808 del año 1999, interpuesto por don J..., doña M... y doña I... G... B..., contra las resoluciones citadas en el Encabezamiento de la presente Resolución, las cuales anulamos así como las liquidaciones que en la misma se confirman, acordando la devolución de las cantidades ingresadas con sus intereses legales.

Segundo. No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.»

Segundo.

Comparecidos la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Aragón, ambas partes codemandadas en el citado recurso contencioso-administrativo número 808/1999, formularon sus respectivas alegaciones, mediante escritos de 7 y 9 de julio de 2003, contraponiéndose a la cuestión de ilegalidad planteada por la Sala del TSJ de Aragón y a la nulidad del artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991 acordada en la sentencia de 21 de abril de 2003; y, señalada, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 23 de marzo

de 2004, ha tenido lugar en tal fecha dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La sentencia dictada, con fecha 21 de abril de 2003, en el recurso contencioso-administrativo número 808/1999, por la Sección 2.^a de la Sala de dicho orden jurisdiccional del TSJ, se basa, en síntesis, en los siguientes argumentos:

A) Son elementos de hecho del caso los siguientes:

a) El 22 de abril de 1992 falleció don J..., que, con fecha 28 de diciembre de 1987, había otorgado, junto con su cónyuge, doña S..., testamento mancomunado, en el que ambos se concedieron mutuamente «fiducia sucesoria aragonesa con pacto del más viviente».

b) Doña S... otorgó escritura de manifestación de herencia e inventario el 19 de octubre de 1992, aceptando el usufructo de viudedad universal y su condición de fiduciaria, reservándose las facultades de ejercitar dicho encargo, sin efectuar en dicho momento atribución alguna.

c) El 11 de noviembre de 1998, doña S..., madre de los actores en la instancia, haciendo uso parcial de su facultad fiduciaria, asignó la nuda propiedad de la finca número... de las inventariadas a favor de sus nietos, que se relacionan, en las proporciones que asimismo se indican, practicando la Oficina Gestora las correspondientes liquidaciones.

d) El 14 de enero de 1999, la Oficina Gestora practicó las liquidaciones provisionales números 123, 124 y 125 por el Impuesto sobre Sucesiones a cargo de los tres hijos de doña S... (recurrentes en la instancia).

B) Alegan los tres recurrentes, hijos de doña S..., que:

a) En los casos como el de autos no se produce la delación hereditaria hasta tanto el cónyuge superviviente haga uso de su facultad fiduciaria o fallezca sin hacerlo, resultando aplicable el artículo 24.3 de la Ley 29/1987 del ISD que dispone que «toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan».

b) El artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991 no sólo no dispone de respaldo legal legitimatorio, sino que contraviene lo dispuesto en el citado artículo 24, por lo que resulta ilegal e inaplicable.

c) Los actores no son herederos hasta que su madre, como fiduciaria, ejerza la fiducia aplicándoles todos o parte de los bienes de la herencia, por lo que, aun obviando la ilegalidad del artículo 54.8, tampoco sería factible la liquidación por no ostentar la cualidad de herederos.

d) No se ha producido el hecho imponible (ex art. 3.º de la Ley 29/1987), al no haberse adquirido ningún bien de la herencia del padre difunto, ni haberse obtenido un incremento de patrimonio a título lucrativo como consecuencia de los expresados fallecimiento y herencia.

C) El Abogado del Estado, por su parte, aduce que las liquidaciones son conformes al citado artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991.

Y la Comunidad Autónoma de Aragón, por la suya, expresa que:

a) La supresión de tal precepto supondría, paradójicamente, mayor carga impositiva (como sería el giro de la liquidación, por la totalidad de los bienes que se adquieren en fiducia, cuando la misma se ejercite, a cargo del fiduciario).

b) La fiducia aragonesa estaba regulada en los artículos 33.9 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes aprobado por el Decreto 176/1959, de 15 de enero, y 35.9 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, con una redacción igual en los dos casos («En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se practique a cargo del cónyuge superviviente, en cuanto al resto del caudal, se girará con carácter provisional por igual a todos los herederos, cuando no hubiera disposición en contrario. Al formalizarse la institución, se girarán las liquidaciones complementarias si hubiera lugar, pero, si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueran de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, no habrá derecho a devolución alguna»).

c) En la actualidad, la Ley vigente, 29/1987, no ha incorporado dicho precepto, regulando el tema en el Real Decreto 1629/1991, de forma que, si bien desde un punto de vista formal puede colisionar con el principio de reserva de Ley, responde a razones de política fiscal.

D) La fiducia sucesoria aragonesa (según la Compilación de Derecho Civil de Aragón, Ley 3/1985, de 29 de marzo, arts. 110 a 118 -ratificada, en lo esencial, por la Ley aragonesa 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte-) se traduce en que cada cónyuge puede nombrar fiduciario al otro para que ordene la sucesión de aquél entre descendientes y parientes consanguíneos hasta el cuarto grado, de modo que el fiduciario se subroga en la posición del causante, para efectuar tal ordenación sucesoria (instituir heredero o herederos, distribuir la herencia, etc.), como si de dicho causante se tratara.

Es decir, mientras el fiduciario (que no adquiere, en cuanto tal, derecho alguno de contenido patrimonial sobre la herencia, sino tan sólo la facultad de integrar la última voluntad del causante) no efectúe nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes, no hay delación sucesoria, ni tampoco vocación hereditaria, de forma que ninguno de los posibles beneficiarios de la fiducia tiene un derecho efectivo sobre la herencia hasta tanto el fiduciario no haga uso de sus facultades (y, en tal situación de pendencia, los descendientes y parientes, eventuales beneficiarios, en todo o en parte, no son llamados a la herencia, ni pueden en consecuencia aceptarla, adquiriendo sólo una expectativa de que se les asignen todos o parte de los elementos patrimoniales que componen la herencia del causante, pero sin adquirir ningún derecho actual sobre ellos, ni en forma individual ni conjunta).

Así se pronuncia el artículo 133.1 de la Ley 1/1999 («A todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción», de modo que «mientras no se defiera la herencia, se considerará en situación de herencia yacente»).

E) El artículo 33.9 del Decreto 176/1959, de 15 de enero (reiterado por el 35.9 del Decreto 1018/1967) se mantuvo en vigor con la Ley 29/1987 (ya que su Disp. Final Segunda indicaba que «hasta la aprobación del Rgto. del ISD seguirá en vigor el de 15 de enero de 1959 en cuanto no se oponga a los preceptos de esta Ley»).

El artículo 54.8 del nuevo Reglamento, Real Decreto 1629/1991, objeto de controversia, establece que «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 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 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 accesorio, 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.

Segundo.

En el auto de 13 de junio de 2003, planteando la presente cuestión de ilegalidad, se añade, en resumen, a lo expuesto en la sentencia, que:

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).

Tercero.

A pesar de la casi perfecta justificación técnico-jurídica, desde el punto de vista dialéctico, de la presente cuestión de ilegalidad, no hay, sin embargo, motivos suficientes, desde el prisma comentado, para poder dar lugar a su estimación, habida cuenta de que, al contrario de lo sentado en la sentencia de instancia y de lo aducido en el auto del planteamiento de la cuestión, es evidente, a tenor de lo alegado por el Abogado del Estado y por la Comunidad Autónoma de Aragón, que:

A) La solución arbitrada, en realidad, por la sentencia de instancia es la de que, ante la fiducia aragonesa, lo procedente, fiscalmente, a la luz de la legislación vigente del Impuesto sobre Sucesiones, y, en concreto, del artículo 24.3 de la Ley 29/1987, sería aplazar la liquidación hasta que se haga efectiva la ejecución hereditaria, se nombren herederos por el fiduciario y se produzca la aceptación de los mismos.

Pero tal precepto no es aplicable a la fiducia aragonesa, pues la misma no es una condición, ni un término, ni un fideicomiso ni una limitación accesorias semejante (como también lo viene a reconocer, *ab initio*, el propio auto que plantea la cuestión), y, frente a ello, el Tribunal *a quo* no ha realizado un estudio pormenorizado que justifique la virtualidad de tal precepto (al limitarse a considerar que el mismo, sin más, es directa y naturalmente aplicable a la fiducia).

Y es que en la fiducia no hay un llamamiento real inicial de los beneficiarios, de modo que no puede entenderse que se pueda tratar de una adquisición subordinada a condición, término, fideicomiso ni limitación accesorias (pues lo que aquí existe es una atribución de facultades al fiduciario para que determine, definitivamente, quiénes van a ser, de entre los designados testamentariamente o de entre otros parientes o interesados, los beneficiarios finales de la herencia del causante); y, en este ámbito hermenéutico, el artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991 (transcripción, con una esencial modificación final, de lo previsto en el Decreto 176/1959 y en el Texto Refundido -de naturaleza legal por tanto- aprobado por el Decreto 1018/1967) no es sino el desarrollo de unos criterios generales que presiden toda la legislación del Impuesto sobre Sucesiones.

B) Problema esencial es el de determinar cuál es, en el supuesto de autos, el momento en que se exige, o debe exigirse, el Impuesto sobre Sucesiones: o bien el del fallecimiento del causante o bien el de la adquisición efectiva del derecho a la herencia.

a) Frente a la tesis romanista del Código Civil, de que, según los artículos 989, 991 y 1.006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los arts. 440, 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987 («En las adquisiciones por causa de muerte..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...»).

b) Tal declaración legal impide al Real Decreto 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo.

Y, en esa línea, su artículo 10.2, relativo al hecho imponible, dispone que «las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior (adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio) se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones». También su artículo 75, para el supuesto de herederos desconocidos, ordena a la representación del causante la presentación de los documentos para la liquidación, previéndose una exacción provisional con el coeficiente más alto, sin perjuicio de la devolución que proceda (solución que evidencia

el rigor fiscal de la legislación del Impuesto sobre Sucesiones). Y, por tanto, se está en la línea del artículo 36 de la LGT, donde se dispone que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

c) El criterio del Tribunal *a quo* supondría que, a través de la fiducia, el devengo no se situaría en realidad en el fallecimiento del causante, sino en la decisión de los interesados en la herencia, subordinándose la exacción del Impuesto al momento en que se ejecutara la fiducia, ya globalmente, ya sucesivamente mediante disposición de cada uno de los bienes integrantes de la herencia, de modo que, según tal tesis, el fiduciario dejaría de pagar el Impuesto al tiempo del fallecimiento y, a medida que dispusiera de los bienes en favor de alguno de los beneficiarios, se alzaría la suspensión y devendría ya factible exigir el tributo (dependiendo todo, de tal manera, de la voluntad del fiduciario, en oposición a lo ordenado en el art. 36 de la LGT).

d) La regulación reglamentaria de la fiducia, en el artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991, si bien plantea algunos problemas, algunos de ellos graves, no deja de guardar una plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal (sobre todo con lo que venía siendo el criterio general en los arts. 33.9 del Decreto 176/1959 y 35.9 del Decreto 1018/1967 -de clara naturaleza legal este último-), donde, con la muerte del causante, se presume la adquisición hereditaria y se exige el Impuesto aunque no conste fehacientemente tal adquisición y donde, además, se presume la condición de sujetos pasivos en los llamados a la herencia, con abstracción de su posible rectificación posterior.

El sistema del artículo 54.8 consiste en una liquidación inicial provisional y en las liquidaciones complementarias que puedan derivar de la adquisición sucesoria, una vez que se cuenta con todos los datos necesarios para poder aceptar la veracidad del acto administrativo original (evitándose, así, la aplicación del art. 75 y, con él, de un mayor rigor fiscal ante la situación de herederos aún desconocidos en la fiducia, y cumpliéndose, de tal modo, el imperativo legal de que el Impuesto se devenga en la fecha del fallecimiento del causante -momento, este último, en que se valoran los bienes objeto de la fiducia, sin la perturbación que implicaría aplazar dicha valoración hasta la disposición individual de todos los que la integran-).

Si, según la cuestión planteada, se retrasara el pago del Impuesto, se producirían problemas de prescripción del tributo por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública e, incluso, en su caso, graves fraudes fiscales. Y, en cambio, en el artículo 54.8 no parece que puedan generarse situaciones injustas, pues la liquidación provisional inicial resulta corregida por una posterior liquidación 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 (gravarlo al tiempo del fallecimiento).

Y, en tal línea, el artículo 1.º 7 de la Ley 13/2000 de las Cortes de Aragón permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos del Impuesto devengado (respetando lo indicado en el art. 5.º de la Ley 29/1987, es decir, que el sujeto pasivo sólo puede ser la persona física), solución que quedaría huérfana de base si desapareciera el artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991 (con el que guarda una intrínseca relación jurídica).

C) La concreción del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones se hace atribuyendo dicha condición, en el artículo 54.8, a los herederos, y, si bien la fiducia aragonesa no permite hablar, en sentido estricto, *ab initio*, de herederos, el hecho de que, en dicho precepto, se denomine tales a quienes aun no lo son, no desvirtúa la legalidad de la norma, pues, considerándose producido el hecho imponible y surgida la obligación tributaria, por imperativo del artículo 24.1 de la Ley 29/1987, desde el fallecimiento del causante, es el Reglamento, y su artículo 54.8, el que debe determinar quién es el obligado tributario (para lo que, por lo dicho, no se puede estar a otro momento diferente del citado fallecimiento), por lo que la atribución de dicha condición a quienes en sentido amplio son herederos conforme a las normas de la sucesión legal (o aparecen designados como tales, en el caso presente, en el testamento mancomunado) es una solución razonable y, además, conforme a derecho (y, en especial, a los principios jurídicos que históricamente han venido regulando dicha concreta cuestión).

Tal criterio permite, además, la distribución de la obligación tributaria entre los afectados por partes iguales (que es un principio de equidistribución no sólo frecuente en los supuestos de sucesión testada y contractual sino también coherente con el sistema general de la sucesión legal).

D) El artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991 no vulnera, en realidad, la reserva de Ley en materia tributaria, pues, con abstracción de que, según el Tribunal Constitucional, dicha reserva sólo cubre, o debe cubrir, los criterios con arreglo a los cuales ha de regirse tal materia tributaria y, en concreto, la creación *ex novo* del tributo y la fijación de sus elementos esenciales, el resto de los demás aspectos cae dentro del ámbito relativo de dicha reserva, autorizándose a la Administración a especificarlos reglamentariamente con el alcance peculiar que exija la figura tributaria de que se trate.

Además, el artículo 35.9 del Decreto 1018/1967, de carácter legal (es un Texto Reformado), reiteración del artículo 33.9 del Decreto 176/1959, ha estado vigente, sin solución de continuidad, hasta la entrada en vigor, del artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991.

En cierto modo, también puede servir de habilitación legal el contenido, en su conjunto, del artículo 26 de

la Ley 29/1987 (sin que ello implique, en este caso de autos, otorgar virtualidad, como se pretende por el Tribunal *a quo*, a lo previsto en el art. 24.3 de dicha Ley).

E) No existe, tampoco, contradicción del citado precepto reglamentario con los artículos 1.º y 3.º de la Ley 29/1987, pues, determinándose en los mismos que el hecho imponible del Impuesto se produce al tiempo de la muerte del causante (con la consecuente delación y transmisión hereditaria), queda así justificada la virtualidad del artículo 54.8, en cuanto, si civilmente la aceptación de la herencia se retrotrae a la fecha del fallecimiento, es obvio que la decisión contenida en dicho artículo es consecuente con los efectos civiles de la adquisición hereditaria.

Lo contrario podría implicar que el cumplimiento de una obligación tributaria nacida con motivo de la muerte del causante se devengare según el interés y elección del fiduciario y/o de los herederos (que podrían situar dicha obligación a merced, incluso, de la prescripción del Impuesto -con el consiguiente perjuicio del crédito tributario surgido de la sucesión *mortis causa*-), cuando es así que se respeta la obligación del heredero que percibe más de lo liquidado provisionalmente a liquidar dicho exceso y el derecho recíproco de quien recibe menos a obtener la devolución de lo ingresado indebidamente.

F) El artículo 54.8 no incurre en discriminación alguna con respecto a otros supuestos comunes semejantes (no, sin embargo, con relación a otras instituciones forales, que ni se concretan en la sentencia ni en el auto de planteamiento de la cuestión de ilegalidad, y que no se ha demostrado, tampoco, que conformen un término apropiado de comparación por su identidad sustancial con la fiducia aragonesa), sino que, por el contrario, incluso, en un caso parecido a dicha fiducia, como es el de los herederos desconocidos, el artículo 75 del Real Decreto 1629/1991 arbitra una solución más rigurosa que la analizada en aquél.

Al fin y al cabo, para garantizar el cumplimiento de la Ley y el pago de la obligación tributaria, el artículo 54.8 no hace más que establecer un sistema cautelar fundado en liquidaciones provisionales, sobre la base de aplicar el sistema civil para completar el orden tributario en coherencia con la previsión del artículo 120.3 de la LGT -coordinando, de tal modo, el interés público y el privado-.

G) El citado artículo 54.8 ha quedado ratificado, además, por un precepto con rango legal, cual es la Ley, ya citada, 13/2000 de las Cortes de Aragón, que, al regular, en su artículo 1.º 1 y 7, la fiducia aragonesa, acoge expresamente el sistema previsto en el mismo (con remisión a la Ley 1/1999, no vigente aún al tiempo de los hechos determinantes de las presentes actuaciones) y resuelve, de forma incluso más satisfactoria que la indicada en aquél (partiendo también, con modulaciones, del criterio tradicional fijado en los arts. 33.9 del Decreto 176/1959 y 35.9 del Decreto 1018/1967), el problema de que el pago de las autoliquidaciones procedentes se haga con cargo, no al patrimonio del virtual heredero o virtuales herederos, sino al caudal relicto, previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, también, de quien sea usufructuario de dicho caudal.

Cuarto.

No obstante el tenor desestimatorio de la presente sentencia, no ha lugar a hacer especial imposición de las costas causadas en esta cuestión de ilegalidad, al tener que estar, en cuanto a las mismas se refiere, a los criterios generales previstos en el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que, desestimando la cuestión de ilegalidad planteada, por la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Aragón, mediante el auto dictado, con fecha 13 de junio de 2003, en el recurso contencioso-administrativo número 808/1999, declaramos la validez del artículo 54.8 del Reglamento del ISD, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por estar ajustado a derecho; sin hacer expresa imposición de costas.

Esta sentencia no afecta a la situación jurídica concreta derivada de la citada sentencia dictada por el expresado órgano jurisdiccional en el mencionado recurso número 808/1999.

Publíquese el presente fallo en el Boletín Oficial del Estado, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 126.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.