

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ045922

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 30 de enero de 2012

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6318/2008

(BOE de 14 de mayo de 2012)

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Capacidad económica. ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas. Fiducia aragonesa. El art. 54.8 RD 1629/1991 (Rgto. ISD) 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 (Ley ISD), que sitúa el devengo del Impuesto en el momento del fallecimiento del causante (art. 24.1), pero, obviamente, respecto de quienes se sabe que son los sujetos pasivos, esto es, los causahabientes [art. 5.º a)], aun cuando todavía no hayan recibido el caudal relicto. Pues bien, el citado precepto, 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 art. 31.1 CE, también recogido en el art. 3.º 1 Ley 58/2003 (LGT), como antes lo estaba en el art. 3.º Ley 230/1963 de igual nombre. Por todo ello, al infringir el principio de jerarquía normativa, se declara la nulidad del art. 54.8 RD 1629/1991 (Rgto. ISD). [Vid., en sentido contrario, STS, de 31 de marzo de 2004, recurso n.º 15/2003 (NFJ016553) de la cual se separa y, STSJ de Aragón, de 17 de octubre de 2008, recurso n.º 4/2007 (NFJ045921), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), arts. 10.2, 54.8 y 75.

Constitución Española, arts. 9.º 3 y 31.1.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 1.º, 3.º, 5.º y 24.

Ley 1/1999 de Aragón (Sucesiones por causa de muerte), arts. 125, 126, 127, 129.2, 133 y 142.2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3.º 1 y 35.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 3.º y 33.

Ley 13/2000 de Aragón (Medidas tributarias y administrativas), art. 1.º 3.

PONENTE:*Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don OSCAR GONZALEZ GONZALEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta de Enero de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 6318/08, interpuesto por doña Florencia, representada por la procuradora doña Carmen Palomares Quesada, contra la sentencia dictada el 17 de octubre de 2008 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso 4/07, sobre liquidación provisional del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en cuantía de 537.814,69 euros. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo promovido por doña Florencia contra la resolución dictada el 25 de octubre de 2006 por el Tribunal Económico Administrativo Central. Esta resolución administrativa había ratificado la liquidación provisional que, por el impuesto sobre sucesiones e importe de 537.814,69 euros, le había girado el 14 de enero de 2006 la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón.

Una vez identificado el acto recurrido en el primer fundamento primero, la sentencia de instancia relata los siguientes hechos en el segundo:

«[...] 1º) el 28 de mayo de 2002, D. Valeriano y Dª Adela otorgaron testamento abierto mancomunado en el que se nombraban "mutua y recíprocamente fiduciarios-comisarios, de modo que el sobreviviente de ellos, pueda asignar o distribuir exclusivamente entre sus sobrinos carnales, Don Arturo (hijo de la hermana del testador Isidora) Don Isidoro , Doña Ana María y Don Ricardo (hijos de la hermana de la testadora Josefina) y Doña Florencia y Don Benjamín (hijos del fallecido hermano de la testadora, Guillermo) y los descendientes de sus seis citados sobrinos de cualquier grado, no sólo sus bienes privativos, sino también los del premuerto, y los comunes o consorciales, cuándo y cómo tenga por conveniente en una o varias veces, tanto por actos inter vivos como mortis causa", falleciendo D. Valeriano el 8 de julio de 2003; 2º) el 29 de diciembre de 2003, la viuda presentó escrito en el que tras manifestar su condición de fiduciaria, hacía constar que mientras no efectuase nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes, no existiría delación sucesoria, conforme al artículo 133.1 de la Ley 1/1999 , presentando relación de bienes gananciales y relación de bienes y derechos correspondientes al fallecido con expresión de su valor real y de los gastos deducibles, invocando la sentencia de este Tribunal de 21 de abril de 2003 ; y 3º) por la Sección de Sucesiones y Donaciones de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón se inicio expediente practicándose liquidación provisional por el Impuesto sobre Sucesiones por la cuota teórica que les correspondía a cada uno de los seis sobrinos del causante, entre ellos, la parte recurrente.»

En el tercer fundamento, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón desgrana los motivos de impugnación aducidos en la demanda por la Sra. Florencia , a los que irá dando respuesta en los siguientes. Así, tratándose de la nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), por contravenir el artículo 31.1 de la Constitución española , recuerda en el fundamento cuarto que explicitó su posición favorable a la nulidad del precepto reglamentario en cuestión en la sentencia dictada el 21 de abril de 2003 en el recurso 808/99 , planteando la correspondiente cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Supremo mediante auto de 13 de junio de 2003 , cuyo contenido transcribe prácticamente íntegro. En el quinto fundamento reproduce el tercero de la sentencia dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004, desestimatoria de la citada cuestión de ilegalidad (núm. 15/03).

Llegada a este punto, y tras recordar en el sexto fundamento la mecánica y la razón de ser de la cuestión de ilegalidad en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), la Sala de instancia razona en el séptimo que:

«Aplicando lo expuesto al caso enjuiciado debe señalarse que, cuestionada la legalidad del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones , este Tribunal consideró ilegal en la sentencia parcialmente transcrita dicho precepto, anulando las liquidaciones impugnadas que encontraban en el mismo fundamento, planteando la pertinente cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para declarar la eventual disconformidad a derecho del referido precepto reglamentario, esto es, ante el Tribunal Supremo, que no compartió la tesis de este Tribunal en la sentencia que igualmente supra se ha transcrito.

A la vista de ello y habiendo declarado el Tribunal competente la legalidad del referido precepto reglamentario este órgano jurisdiccional no puede sino rechazar la alegada, en el presente recurso, ilegalidad del referido artículo reglamentario, debiendo señalarse, a la vista de las alegaciones vertidas por la parte recurrente, que no es cierto que ni este Tribunal al plantear la cuestión de ilegalidad, ni el Tribunal Supremo al resolverla, no tuviera en consideración, la exigencia constitucional contenida en el artículo 31 de la Constitución , ya que al contrario el argumento fundamental aducido frente a dicho precepto reglamentario tiene como base la infracción de dicho precepto constitucional que es expresamente citado en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad; que el cambio de criterio que se solicita debería ser, en su caso, del Tribunal Supremo que es el órgano competente para ello; que el Tribunal Supremo ha rechazado expresamente que el artículo 24 sea aplicable a la fiducia aragonesa; y que la falta de vigencia del artículo 11 de la Ley 26/2003 no afecta a la anterior

conclusión, máxime atendido que la sentencia del Tribunal Supremo contempla la reforma introducida por el artículo 1.1 y 7 de la Ley 13/2000 de las Cortes de Aragón .»

Finalmente, en el octavo fundamento, en respuesta a la pretensión de nulidad de la liquidación provisional por no tomar en consideración la totalidad de las personas incluidas en la cláusula tercera del testamento y atender sólo a los seis sobrinos de los causantes, sin tener en cuenta a sus descendientes, expone que:

«[...]

A dicho respecto, debe recordarse que el artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre dispone 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 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" -remisión a herederos que precisa, aunque no sea aplicable el artículo 11.2 de la Ley 26/2003 , al referirse a quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Título VII de la Ley 1/1999, que regula la sucesión legal-, habiendo señalado la sentencia del Tribunal Supremo 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)" añadiendo que "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)".

Es cierto que en el testamento además de a los sobrinos expresamente identificados se dispone que se podrán asignar los bienes igualmente a "los descendientes de sus seis citados sobrinos de cualquier grado", sin embargo, la liquidación practicada exclusivamente a los sobrinos, dentro de la tesis sustentada por la sentencia del Tribunal Supremo, ha de estimarse ajustada a derecho por cuanto los descendientes de los sobrinos, según se desprende de las disposiciones testamentarias -pacto cuarto-, sólo serían herederos, en caso de comoriencia o de que el sobreviviente no haga uso de sus facultades o en el remanente, en defecto de sus ascendientes.»

Segundo.

Doña Florencia preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 15 de enero de 2009, en el que invocó cuatro motivos de casación al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley 29/1998 .

1) En el primero denuncia la infracción de la sentencia dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004, en la cuestión de ilegalidad 15/03 , y del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

Discrepa de la concreción del sujeto pasivo que hace la sentencia discutida. En su opinión, pese a la defectuosa redacción del mencionado precepto reglamentario, hay que atribuir la condición de heredero, como hizo el Tribunal Supremo en la sentencia de 31 de marzo de 2004 , y, por tanto, practicar liquidación provisional en el momento del fallecimiento del causante, a quienes aparezcan designados en el testamento como posibles destinatarios de los bienes que integran el caudal hereditario. Sólo en ausencia de tal designación, cabría aplicar en dicha liquidación las normas de la sucesión legal.

Pues bien, en el caso debatido, el causante, don Valeriano , y su esposa, doña Adela , identificaron de manera clara e indubitada el conjunto de posibles destinatarios de sus bienes (los seis sobrinos de los causantes y sus descendientes), cuya existencia constaba a la Administración, ya que fue comunicada, junto con sus circunstancias de edad y parentesco, en el escrito que acompañaba a la relación de bienes y derechos del causante presentada el 29 de diciembre de 2003.

No obstante lo anterior, la Administración dictó la liquidación impugnada y asignó las porciones hereditarias considerando únicamente a los seis sobrinos del causante, sin tomar en consideración a los descendientes de estos últimos, pese a que de las cláusulas tercera y cuarta del testamento se obtiene que, en general, los designados como posibles destinatarios de los bienes son los sobrinos y sus descendientes, y sólo para el caso especial previsto en la segunda de dichas cláusulas podría entenderse limitada la transferencia hereditaria a los sobrinos exclusivamente.

Por tanto, utilizando las palabras de la sentencia de 31 de marzo de 2004 , quienes en sentido amplio son herederos o aparecen designados como tales en el testamento mancomunado (los sobrinos junto con sus descendientes) ostentan la condición de obligados tributarios y, por consiguiente, entre ellos hay que distribuir por partes iguales la deuda.

En definitiva, no cabe inferir del testamento, como pretende la Sala de instancia, que los descendientes de los seis sobrinos del causante sólo puedan resultar herederos de este último en su condición de herederos de aquellos primeros. Muy al contrario, la voluntad de los testadores, según se desprende de la literalidad del testamento, era la de que los futuros herederos pudieran ser indistintamente cualquier de sus sobrinos y/o de los descendientes de éstos. Aunque el testamento es meridianamente claro en este punto, esa voluntad ha sido ratificada de forma inequívoca por la fiduciaria en el burofax enviado a sus seis herederos en respuesta a su requerimiento para el pago de las liquidaciones con cargo al patrimonio hereditario.

Por todo lo anterior, considera que la liquidación girada exclusivamente a los sobrinos constituye una solución irracional y contraria a derecho, en la medida en que vulnera el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la interpretación que del mismo hizo el Tribunal Supremo en la sentencia de 31 de marzo de 2004 .

2) El segundo motivo tiene por objeto el artículo 31.1 de la Constitución española , que la sentencia impugnada habría conculcado por considerar ajustada a derecho una actuación administrativa que tiene carácter confiscatorio.

Aplicando la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 a la fiducia aragonesa, considera infringido el mencionado precepto constitucional toda vez que se priva a determinadas personas de sus rentas y propiedades sin que previamente se haya incrementado su patrimonio como consecuencia de la sucesión. El repetido artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones permite girar a los designados en el testamento la oportuna liquidación provisional, a pesar de que puede suceder que no todos ellos reciban algún incremento patrimonial, ya que el fiduciario puede ejercitar la fiducia a favor de alguno de ellos. Se llegaría al absurdo de que personas que no han sucedido ni sucederán al testador pueden verse obligadas a sufragar parte del coste del impuesto, aunque sea a través de liquidaciones provisionales.

Considera que el carácter confiscatorio que denuncia no se resuelve con la posibilidad de satisfacer las liquidaciones giradas con cargo al caudal hereditario, ya que existen supuestos, como el del actual litigio, en el que tal posibilidad no existe. Subraya que el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000, de 27 de diciembre , de Medidas Tributarias y Administrativas (BOE de 8 de febrero de 2001), sólo establece tal posibilidad para los supuestos en los que haya existido "autoliquidación" del impuesto, pero no en aquellos casos en que, como el actual, se haya optado por presentar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , los documentos en los que consten las circunstancias relevantes para que, por la Administración Tributaria, se efectúe la correspondiente liquidación. Además, el artículo 1.7 de la Ley 13/2000 exige como requisito adicional para que las autoliquidaciones se satisfagan con cargo al patrimonio que medie autorización del fiduciario, que tampoco se produjo en el presente caso. Aún más, hubo un desautorización explícita, primero verbalmente y después por escrito, al contestar a la petición formulada en este sentido a la fiduciaria.

El carácter confiscatorio se evidencia si se tiene presente que ninguno de los contribuyentes a los que se ha girado la liquidación provisional del impuesto tiene patrimonio suficiente ni capacidad de endeudamiento para satisfacer su importe.

Añade que, incluso en los casos en los que quepa satisfacer las liquidaciones con cargo al caudal hereditario, tal posibilidad no resuelve el alcance confiscatorio que la exacción provoca, de manera indirecta, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que los posibles herederos tienen que satisfacer. En tales circunstancias, resulta menester proceder a la liquidación de parte del caudal hereditario, generando alteraciones patrimoniales por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes liquidados y el coste por el que el causante los adquirió, alteraciones que tributan al 18 por 100 en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por el contrario, si el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no fuese de aplicación, los herederos tendrían que pagar el tributo una vez adquiridos los bienes integrantes del caudal relicto. Al igual que en el caso anterior, sería precisa la liquidación de parte de esos bienes para poder hacer frente al pago del tributo, pero no se pondría de manifiesto ninguna alteración patrimonial tributable en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya que el valor de mercado obtenido como consecuencia de su liquidación sería coincidente con el coste de adquisición de los bienes. En otras palabras, la aplicación del mencionado precepto reglamentario obliga a los herederos al pago de un impuesto sobre la renta de las personas físicas que en otro caso no tendrían que pagar, con el agravante de que, a diferencia de lo que ocurre en el impuesto sobre sucesiones, la normativa no prevé que pueda abonarse con cargo a la masa hereditaria.

Este efecto confiscatorio indirecto resulta mayor en supuestos en los que quienes resulten definitivamente herederos en el momento de la ejecución o extinción de la fiducia no lo sean en la misma proporción con arreglo a la cual se practicaron las liquidaciones provisionales del impuesto sobre sucesiones en el momento del fallecimiento del causante, si hubiese transcurrido más de cuatro años entre el pago de las liquidaciones provisionales y la ejecución o extinción de la fiducia. En estos casos, aquellos que finalmente no resulten

herederos o que lo sean en una proporción inferior a aquella por la cual pagaron las liquidaciones provisionales, habrían perdido el derecho a obtener la devolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas que, vía atribución de rentas, hubiesen ingresado de más como consecuencia de la realización de parte de los bienes del caudal hereditario para poder hacer frente al pago de las liquidaciones provisionales del impuesto sobre sucesiones.

3) La Sra. Florencia estima que la sentencia discutida también infringe, por no haberlo aplicado, el artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre).

3.a) A su juicio, la fiducia aragonesa encaja perfectamente en el supuesto contemplado en el indicado precepto, pese a lo que dijo el Tribunal Supremo en el tercer fundamento jurídico de la sentencia de 31 de marzo de 2004 . En dicho pronunciamiento, el Alto Tribunal consideró que dicha institución foral no era, como exige el mencionado precepto, una condición, un término, un fideicomiso o una limitación accesorias. Sin embargo, si se interpreta el artículo 24, en relación con el 3.1, de la citada Ley , se obtiene que (1) el impuesto sobre sucesiones sólo puede exigirse en los supuestos de herencia, legado o cualquier título sucesorio cuando la sucesión origine o vaya a originar una adquisición de bienes y derechos por causa de muerte; (2) el devengo se sitúa, como regla general, en el momento del fallecimiento del causante y ello con independencia del momento en el que efectivamente se produzca la citada adquisición de bienes y derechos; y, (3) como regla especial, cuando la efectividad de dicha adquisición esté al momento del fallecimiento suspendida por cualquier causa, el devengo acaece en el momento en el que dicha causa desaparezca, es decir, cuando la adquisición de bienes y derechos tenga efecto.

El artículo 24.3 exige que la eficacia de la adquisición esté suspendida por cualquier tipo de limitación (accesoria o no y semejante o no a una condición, un término o un fideicomiso). Pues bien, de acuerdo con el sentido técnico y usual del término, la efectividad de una adquisición se produce en el momento en el que dicha adquisición deviene real y verdadera o, en otras palabras, en el momento en el que tiene efecto. En la fiducia aragonesa, la adquisición de los bienes y derechos integrantes del caudal relicto no tiene efecto en el momento del fallecimiento sino en el que el fiduciario decide ejecutar el mandato o, a falta de esa voluntad, en el que la fiducia se extinga como consecuencia de su óbito. Así se obtiene del artículo 133.1 de la Ley de las Cortes de Aragón 1/1999, de 24 de febrero , de Sucesiones por Causa de Muerte (BOE de 25 de marzo). En definitiva, existe un impedimento o limitación para que la adquisición tenga efecto -la falta de voluntad del fiduciario de ejecutar la fiducia-, de alcance meramente temporal, ya que acabará teniéndolo como muy tarde en el momento en el que el fiduciario fallezca y el mandato se extinga. A juicio de la recurrente el supuesto encaja perfectamente en la literalidad del artículo 24.3 de la Ley 29/1987 .

3.b) Considera que, en cualquier caso, la aplicación de tal precepto se impone también por una interpretación finalista del mismo, ya que no existe motivo alguno para que aquel cuya adquisición se encuentra en situación de "pendencia", según expresión de la sentencia de 31 de marzo de 2004 , reciba un trato más perjudicial que aquel cuya adquisición está subordinada al cumplimiento de una determinada condición o término.

Precisa que, en el caso de la fiducia aragonesa, hasta que no se ejecuta o se extingue la fiducia no se produce la delación de la herencia, momento a partir del cual es posible aceptarla, los que a su vez determina la adquisición de los bienes y derechos que la integran. Por ello, es posible entender que en la fiducia está pendiente la misma existencia y la naturaleza del título sucesorio, lo que, con carácter general, implica una verdadera "limitación" a la adquisición de los bienes que componen la masa hereditaria, en la medida en que hasta que no se ejecute o se extinga la fiducia los que ulteriormente resultarán herederos no pueden llevar a cabo los actos definitivos del derecho de propiedad. Por tanto, lo correcto sería aplicar a la fiducia aragonesa el mismo tratamiento que se emplea para los supuestos en que la adquisición de bienes está sometida a condición, término o fideicomiso.

Estima que, en términos comparativos con la herencia sometida a término o a condición, resulta especialmente injusto que en estos últimos supuestos no se liquide hasta el levantamiento de la limitación, siendo que la ley (artículo 803 del Código civil) establece que el heredero condicional ostentará la administración de los bienes de la herencia y algunas facultades de libre disposición (artículo 799 del Código civil). Por el contrario, en los supuestos de fiducia aragonesa, los posibles herederos carecen de esas facultades (que corresponden al fiduciario) y, no obstante, no se espera al levantamiento de la limitación para liquidar el tributo.

Trae a colación las sentencias dictadas por esta Sala el 1 de febrero de 2007 (casación 2224/02) y el 5 de julio de 2005 (casación 5197/00).

3.c) Añade que la aplicación del artículo 24.3 de la Ley 29/1987 a la fiducia aragonesa no contraviene lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) y que, si no obstante lo hiciese, dicha contravención no sería mayor que la que se produciría por aplicación del citado artículo 24.3 a supuestos de herencia sometida a término o condición. Con este argumento discrepa de los razonamientos incluidos en el tercer fundamento de la sentencia de 31 de marzo de 2004 , conforme a los que la

aplicación pretendida supondría dejar en manos del fiduciario y/o de los herederos el cumplimiento de la obligación tributaria nacida con motivo de la muerte del causante. Subraya que tal es, precisamente, lo que ocurre en los supuestos de herencia sometida a condición suspensiva y además potestativa. Estima que, sin embargo, ni en un caso ni en otro se alteran los elementos de la obligación tributaria, ya que no cabe confundir los dos siguientes tipos de supuestos: (a) aquellos en los que las partes libremente y de forma lícita celebran un contrato con justa causa del que deriva una determinada obligación tributaria, distinta de la que se produciría, en cuanto a la definición de sus diferentes elementos, si hubieran celebrado otro contrato distinto -caso que nos ocupa-; (b) aquellos en los que, habiendo nacido una determinada obligación tributaria, dos personas acuerdan posteriormente alterar los elementos de la misma de manera voluntaria -son los supuestos a los que se refiere el artículo 36 de la Ley General Tributaria -.

En cualquier caso, parece evidente que si la aplicación del artículo 24.3 de la Ley 29/1987 a un supuesto de condición suspensiva dependiente de la voluntad del cónyuge superviviente del causante no vulnera lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley General Tributaria de 1963, tampoco debería vulnerarlo la aplicación del citado precepto a un supuesto de fiducia aragonesa. Lo contrario constituiría, a su entender, una flagrante discriminación proscrita por el artículo 14 de la Constitución.

3.d) Razona que la aplicación del artículo 24.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la fiducia aragonesa no perturba la liquidación del tributo y que, si lo hiciese, dicha perturbación no sería mayor que la que produciría la aplicación de tal precepto a un supuesto de herencia sometida a término o condición. Con este planteamiento sigue discrepando de las razones expuestas por este Tribunal en el tercer fundamento de su sentencia de 31 de marzo de 2004. Reitera que el artículo 24.3 citado resulta aplicable a la fiducia aragonesa, de modo que no lo es el artículo 54.8 de su Reglamento, sin que tampoco lo sea el artículo 75 del mismo texto reglamentario, previsto para los supuestos de herederos desconocidos. Ahora bien, si la aplicación del artículo 24.3 de la Ley no fuese procedente, la aplicación del artículo 54.8 excluiría la del artículo 75.

Expone también que los inconvenientes que se derivarían de la aplicación del artículo 24.3 a los supuestos de fiducia aragonesa serían menores que los que se producirían por la aplicación del artículo 54.8 del Reglamento, que obliga a practicar liquidaciones provisionales en el momento del fallecimiento del causante y otras complementarias cuando se ejecute totalmente la fiducia, planteando problemas de índole práctica en supuestos de variación de los bienes y derechos que integran el caudal relicto. Por el contrario, la aplicación del artículo 24.3 de la Ley conllevaría la práctica de una única liquidación en el momento de la ejecución de la fiducia.

3.e) Termina este tercer motivo discutiendo los razonamientos de nuestra sentencia de 31 de marzo de 2004 e indicando que la aplicación del artículo 24.3 de la Ley 29/1987 no plantea problemas de prescripción ni de fraude fiscal, aunque, si los plantease, no serían mayores que los que se derivarían de su aplicación a los supuestos de herencia sometida a término o condición.

Recuerda que el artículo 1.7 de la Ley aragonesa 13/2000 sólo permite pagar las liquidaciones provisionales con cargo a los bienes relictos en los casos en los que haya existido "autoliquidación" y medie autorización por el fiduciario, circunstancias ausentes en el caso debatido. Y en cuanto a la prescripción precisa que la ya citada sentencia de 1 de febrero de 2007 no ha encontrado problema alguno de prescripción en el caso de existencia de una condición suspensiva, por lo que tampoco habría de existir en los supuestos de fiducia sucesoria, ya que el plazo ha de computarse desde el cumplimiento de la condición y consiguiente determinación de los adquirentes en pleno dominio.

Entiende que la aseveración de que la aplicación del artículo 24.3 de la Ley 29/1987 a la fiducia aragonesa produciría graves problemas de fraude fiscal, por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública, no puede constituir el fundamento de ninguna decisión judicial, pues supondría una evidente conculcación de la presunción de inocencia que consagra el artículo 24.2 de la Constitución, al presuponer una predisposición al fraude fiscal en aquellas personas en las que concurriese la cualidad de fiduciario.

4) El cuarto motivo denuncia que la sentencia impugnada incurre en incongruencia por omisión porque:

(a) no se pronuncia acerca de la pretensión relativa a la nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por vulneración del artículo 31.1 de la Constitución, limitándose a afirmar que un pronunciamiento de tal índole debería provenir del Tribunal Supremo y que la cuestión ya había sido resuelta por dicho Tribunal en la sentencia de 31 de marzo de 2004, siendo así que el extremo en cuestión no fue abordado por la misma;

(b) desestima la pretensión de nulidad del mencionado precepto reglamentario por vulneración del artículo 24 de la Ley 29/1987, así como la de nulidad de la liquidación provisional practicada por no haberse producido el devengo, señalando únicamente que el Tribunal Supremo ha rechazado expresamente que el artículo 24 citado sea aplicable a la fiducia aragonesa, sin valorar otros argumentos aducidos para sustentar su posible ilegalidad, oportunamente invocados en la demanda y que no fueron analizados por el Tribunal Supremo en la sentencia de 31 de marzo de 2004;

(c) desestima la pretensión de nulidad de la liquidación provisional girada al no haber incluido la totalidad de los posibles destinatarios de los bienes relictos designados en el testamento, afirmando que los descendientes de los sobrinos, según se desprende de las disposiciones testamentarias, sólo serían herederos en defecto de sus ascendientes en caso de "conmoriencia" o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades; es decir, mantiene en este punto el criterio del Tribunal Económico-Administrativo, obviando que en el recurso presentado ya se exponía con suficiente detalle lo erróneo de tal conclusión; aún más, no motiva la Sala de instancia por qué al interpretar el testamento atiende únicamente a la cláusula cuarta, dejando de lado la tercera;

(d) no se pronuncia sobre el motivo relativo a la incongruencia omisiva de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Considera, en suma, que la Sala de instancia ha entendido que el tema se encontraba resuelto por la sentencia dictada el 31 de marzo de 2004 por el Tribunal Supremo, inhibiéndose en relación con el resto de las pretensiones articuladas en la demanda y modificando sustancialmente el debate procesal.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, declare la nulidad de la liquidación provisional que por el impuesto sobre sucesiones le fue girada. Mediante un primer otrosí, interesó a esta Sala que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 286 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), admita como hechos nuevos la carta en que la fiduciaria desautorizó el pago de las liquidaciones tributarias con cargo al caudal relicto o mediante la concesión de un préstamo sobre el mismo.

Tercero.

El abogado del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 30 de junio de 2009, en el que interesó su desestimación.

En relación con el primer motivo, relativo a quiénes deben tenerse como herederos a los efectos de la liquidación provisional practicada al amparo del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, invoca la consolidada doctrina jurisprudencial, de las Salas Primera y Tercera del Tribunal Supremo, acerca de la limitación de las facultades del órgano de casación para revisar la interpretación dada al negocio jurídico por el de instancia. Considera que, de la simple lectura del fundamento octavo de la sentencia discutida, se constata la inexistencia de arbitrariedad o irracionalidad alguna en la interpretación del testamento llevada a cabo por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

Tratándose del segundo motivo, se remite a las acertadas consideraciones de la sentencia dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004, dictada en la cuestión de ilegalidad 15/03. En dicho pronunciamiento se declara la conformidad a derecho del citado artículo 54.8, en la medida en que nos encontramos ante un sistema cautelar, fundado en liquidaciones provisionales con cargo a todos los herederos o llamados a la herencia, que no excluye que al formalizarse la institución de herederos se practiquen las liquidaciones complementarias a que hubiere lugar, pudiendo solicitarse la correspondiente devolución si las liquidaciones definitivamente exigibles a cargo de cada sujeto pasivo fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente. Aún más, en la sentencia el Tribunal Supremo destaca que el problema de liquidez que pudiera generarse a los herederos o a los llamados a la herencia en el momento de las liquidaciones cautelares, practicadas con ocasión del fallecimiento del causante, queda suficientemente subsanado a través de la solución habilitada por la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000, al permitir el pago de la deuda tributaria liquidada provisionalmente con cargo al caudal relicto pendiente de ejecución fiduciaria.

Para contestar al tercer motivo, el defensor de la Administración se remite de nuevo a la sentencia de 31 de marzo de 2004, en la que se concluye que en la fiducia aragonesa no se trata de la adquisición de bienes cuya efectividad se haya suspendida por la existencia de una condición, término, fideicomiso o cualquier otra limitación, en la que el devengo puede entenderse producido el día en que desaparezca la correspondiente limitación, en los términos del artículo 24 de la Ley 29/1987, sino ante un supuesto especial que, al no encajar en tal precepto, queda sujeto a la regla general del devengo el día del fallecimiento del causante.

Por lo que se refiere al cuarto motivo, recuerda que la congruencia no exige una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino un pronunciamiento sobre cada argumento de impugnación, entendiéndose por tal los que vienen delimitados por el suplico o pretensión y por la causa petendi. Entiende que el Tribunal Superior de Justicia, en la sentencia impugnada, dio respuesta a todas las cuestiones suscitadas por la demandante, aunque no sea de su agrado o no siga un iter paralelo al de su discurso jurídico. De hecho, la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004, cuyas consideraciones se incorporan como motivación de la sentencia de instancia, se refiere precisamente al análisis de las cuestiones constitucionales y legales planteadas en la demanda de autos respecto del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Más allá de la cuestión fáctica relativa a la determinación de los herederos o llamados a la herencia en el caso que nos ocupa, en función de la interpretación de las disposiciones testamentarias, a que se refiere el primer motivo del recurso de casación y que es objeto de

análisis por la sentencia de instancia, la impugnación de la liquidación provisional se produce en el actual caso pura y simplemente en razón de la supuesta disconformidad a derecho del precepto reglamentario citado.

Cuarto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 10 de junio de 2009, fijándose al efecto el día 2 de febrero de 2011.

Quinto.

El anterior señalamiento fue suspendido a fin de dar traslado a la Diputación General de Aragón de las actuaciones practicadas en la instancia y en esta sede casacional para que, en el plazo de veinte días, compareciere y formulase las alegaciones que tuviese por conveniente en defensa de sus legítimos intereses.

Sexto.

La Diputación General de Aragón evacuó el traslado el 11 de abril de 2011, mediante escrito que en el que opuso al recurso de casación e interesó el pronunciamiento de sentencia que confirme la de instancia.

Considera que la primera cuestión que se suscita en el recurso de casación incide sobre la interpretación de las disposiciones testamentarias, cuestión que no cabe residenciar en casación, salvo que la exégesis llevada a cabo por la Sala de instancia resulte arbitraria o irrazonable, notas que no concurren en este caso.

Sobre la supuesta ilegalidad del artículo 58.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se remite a la sentencia dictada por este Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004 en la cuestión de ilegalidad 15/03.

Tratándose de la incongruencia omisiva, considera que la sentencia impugnada dio respuesta a todas las cuestiones planteadas en el debate procesal. Es más, la referida sentencia del Tribunal Supremo, cuyas consideraciones se incorporaron como motivación a la aquí recurrida, se refiere al análisis de todas las cuestiones planteadas en la demanda respecto del citado artículo 58.4 del Reglamento.

Séptimo.

Se practicó nuevo señalamiento para el día 25 de enero de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El análisis y la decisión de este recurso de casación requieren que nos detengamos en sus antecedentes, unos remotos y otros más próximos.

A) Los primeros se refieren al acontecer que desembocó en nuestra sentencia de 31 de marzo de 2004, desestimatoria de la cuestión de ilegalidad 15/03, planteada por el órgano jurisdiccional que ha pronunciado la sentencia objeto de la actual impugnación: la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Esa cuestión de ilegalidad fue consecuencia de la sentencia pronunciada el 21 de abril de 2003, que, estimando el recurso contencioso-administrativo 808/99, anuló las liquidaciones provisionales del impuesto sobre sucesiones practicadas como consecuencia del fallecimiento de uno de los causantes en un testamento mancomunado otorgado por sendos cónyuges concediéndose mutuamente «fiducia sucesoria aragonesa con pacto de más viviente». Las liquidaciones provisionales se efectuaron con fundamento en el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme al que en la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire al cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal se practicarán otras, con carácter provisional, a cargo de los herederos sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria.

El Tribunal Superior de Justicia consideró dicho precepto contrario a derecho por (a) hacer referencia a "herederos" cuando los mismos no existen propiamente hasta el momento en que la fiducia se ejercita; (b) introducir normas reglamentarias sin la debida cobertura legal, contradiciendo los artículos 1, 3 y 5 de la Ley 29/1987; (c) vulnerar el artículo 24.3 de dicha Ley; (d) desconocer la naturaleza, el contenido y los efectos de la fiducia sucesoria, incorporando sin amparo legal una regulación huérfana de justificación desde la perspectiva de

la seguridad jurídica o desde la de la lucha contra el fraude; y (e) discriminar a la fiducia aragonesa respecto de otras figuras forales análogas.

En el auto suscitando la cuestión de ilegalidad, dictado el 13 de junio de 2003, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón añadió que (a) la Ley aragonesa 1/1999 pone de manifiesto aún más la ilegalidad del artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991 , pues señala que la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción; (b) no obstante los avances que introduce, la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 no resuelve los dos principales defectos del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones , esto es, su falta de cobertura legal y que haga tributar a quien todavía no ha sido llamado a la sucesión y puede que no lo sea nunca; y (c) la regulación autonómica, permitiendo que se pague el tributo con el patrimonio hereditario, no resuelve el problema esencial de la regulación fiscal contenida en el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto, pues hace tributar a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión, ello con vulneración, además de los preceptos ya citados en la sentencia, del artículo 31 de la Constitución y del 10.a) de la Ley General Tributaria de 1963.

Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la sentencia de 31 de marzo de 2004 , desestimó la cuestión de ilegalidad por las razones que plasma en el fundamento jurídico tercero, que pueden sintetizarse del siguiente modo:

1) El artículo 24.3 de la Ley 29/1987 no es aplicable a la fiducia aragonesa, pues no constituye una condición, un término, un fideicomiso o una limitación accesorias semejante, porque en la fiducia no hay un llamamiento real inicial de los beneficiarios, de modo que no puede entenderse que se trate de una adquisición subordinada a condición, término, fideicomiso o limitación accesorias.

2) El problema esencial consiste en determinar cuál es el momento en el que debe exigirse el tributo.

2.a) Frente a la tesis romanista, conforme a la que no existe transmisión hasta la aceptación de la herencia, las normas fiscales siguen el criterio germánico de que tal evento acaece por el mero hecho del fallecimiento del causante, tal y como refleja el artículo 24.1 de la Ley 29/1987 . Esta configuración legal impide al Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecer, en principio, otro momento distinto para el devengo, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75 , atiende al óbito del transmitente.

2.b) El criterio del Tribunal a quo supondría situar el devengo para la fiducia aragonesa en la decisión de los interesados en la herencia, subordinándose la exacción del impuesto al momento en que se ejecute la fiducia, ya globalmente, ya sucesivamente mediante la disposición de cada uno de los bienes del caudal relicto.

2.c) La regulación de la fiducia en el artículo 54.8 del Reglamento, aunque plantea problemas, algunos graves, no deja de guardar plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal, que, con la muerte del causante, presume la adquisición hereditaria y exige el tributo, aunque no conste fehacientemente tal adquisición, y que atribuye la condición de sujetos pasivos a los llamados a la herencia, con abstracción de su posible rectificación posterior.

2.d) La tesis de la Sala de instancia, retrasando el devengo al momento de la ejecución de la fiducia, produciría problemas de prescripción del tributo por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública e, incluso en su caso, graves fraudes fiscales. Por el contrario, el artículo 54.8 no parece que pueda generar situaciones injustas, pues la liquidación inicial 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). 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.

3) La circunstancia de que el artículo 54.8 del Reglamento llame herederos a quienes no lo son no desvirtúa su legalidad, 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 el que debe determinar quién es el obligado tributario, por lo que la atribución de dicha condición a quienes en sentido amplio son herederos por aparecer designados en el testamento mancomunado es una solución razonable y además conforme a derecho.

4) El artículo 54.8 no vulnera la reserva de Ley en materia tributaria según ha sido delimitada por el Tribunal Constitucional. A parte de otras normas pretéritas, puede servir de cobertura legal el artículo 26 de la Ley 29/1987 .

5) El mencionado precepto reglamentario no contradice los artículos 1 y 3 de la referida Ley , pues determinándose en los mismos que el hecho imponible se produce al tiempo de la muerte del causante (con las consecuentes delación y transmisión hereditarias) queda justificada la virtualidad de la norma que contiene. Si civilmente la aceptación de la herencia se retrotrae a la fecha del fallecimiento, resulta coherente la previsión de que en la fiducia aragonesa el tributo se devengue con el fallecimiento del causante. Lo contrario podría implicar

que el cumplimiento de una obligación tributaria, nacida con la muerte de uno de los testadores mancomunados, se devengase según el interés y la elección del fiduciario y/o de los herederos.

6) No existe discriminación alguna en relación con otros supuestos semejantes, sin que, por el contrario, en un caso parecido, como es el de los herederos desconocidos, el artículo 75 del Reglamento arbitre una solución más rigurosa.

7) El artículo 1.º, apartados 1 y 7, de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000, al regular la fiducia aragonesa, acoge el sistema previsto en el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y resuelve de forma incluso más satisfactoria el problema de que el pago de las liquidaciones provisionales que procedan se haga con cargo al caudal relicto, previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, de quien sea su usufructuario.

B) Los antecedentes inmediatos atienden a la realidad que subyace al actual litigio, que arranca el 28 de mayo de 2002, día en el que don Valeriano y doña Adela otorgaron testamento abierto mancomunado en el que se nombraron «mutua y recíprocamente fiduciarios-comisarios» para que el superviviente asignase y distribuyese sus bienes privativos y los del premuerto, así como los comunes o "consorciales", «cuando y como tenga por conveniente en una o varias veces, tanto por actos ínter vivos como mortis causa», entre sus seis sobrinos carnales (don Arturo, don Isidoro, doña Ana María y don Ricardo, doña Florencia y don Benjamín) y los descendientes de los mismos en cualquier grado.

Don Valeriano falleció el 8 de julio de 2003. El 29 de diciembre siguiente, la viuda presentó escrito en el que, tras manifestar su condición de fiduciaria, hacía constar que mientras no efectuase nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes no existiría delación sucesoria conforme al artículo 133.1 de la Ley aragonesa 1/1999. Adjuntaba una relación de bienes y derechos gananciales, así como otra relativa a los bienes y derechos del fallecido, con expresión de su valor real y de los gastos deducibles. Invocaba la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 21 de abril de 2003, ya citada, en relación con el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El 15 de enero de 2004 la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón comunicó a la viuda que la mencionada sentencia no podía extender sus efectos más allá del supuesto de hecho que la motivó y, respecto de la afirmada ilegalidad del mencionado precepto reglamentario, apuntó que aún no se había pronunciado el Tribunal Supremo. Por consiguiente, siguió el trámite hasta girar el 14 de enero de 2005 seis liquidaciones provisionales por el impuesto sobre sucesiones, por importe cada una de 537.814,69 euros, al haberse atribuido a cada uno de los obligados tributarios el 16,67 por 100 de los bienes y de los gastos deducibles.

Doña Florencia interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, sosteniendo, en síntesis, la nulidad del artículo 58.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por contravenir el artículo 31.1 de la Constitución y la Ley 29/1987, cuyo artículo 24.3 debió ser aplicado. Pidió también la nulidad de la liquidación por excluir a los descendientes de los seis sobrinos. El Tribunal Económico-Administrativo Central desestimó la reclamación en resolución de 25 de octubre de 2006.

Segundo.

A) Instado recurso contencioso-administrativo (número 4/07), en la demanda denunció la nulidad del repetido artículo 54.8 (a) por vulnerar el artículo 31.1 de la Constitución, afirmación no rebatida en la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004 ni en la resolución administrativa impugnada, precisando que el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000, que autoriza a pagar las liquidaciones provisionales con cargo al caudal relicto, sólo opera en los casos en los que se haya optado por presentar autoliquidación, debiendo mediar autorización del fiduciario; y (b) por contradecir las disposiciones de la Ley 29/1987, ya que debió aplicarse su artículo 24.3, que difiere el pago del impuesto al momento en el que se adquieren los bienes en los supuestos de herencias sometidas a condición o término.

Defendió también que la liquidación girada es nula por (c) contravenir lo dispuesto en el artículo 54.8 del Reglamento en cuanto a la determinación de los destinatarios del caudal relicto, ya que debió tenerse en cuenta también a los descendientes de los seis sobrinos; e (d) infringir el artículo 24 de la Ley en lo relativo al devengo del impuesto al no haberse cumplido la condición prevista por el causante, ya que aun cuando la fiducia en general no se configura como un supuesto de institución hereditaria sujeta a condición suspensiva, en el caso litigioso el testamento configura un supuesto claro de herencia sometida a condición de esa naturaleza, al ordenar en la cláusula cuarta la sucesión de persona determinada «para el caso de conmorencia o de que el sobreviviente no haga uso de sus facultades de fiduciario» (condición suspensiva).

También imputó a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ser (e) incongruente por omisión, ya que no se pronunció sobre la infracción del artículo 31.1 de la Constitución y, aunque rechaza la vulneración del artículo 24.3 de la Ley 29/1987, no manifiesta los razonamientos que justifican su decisión y desestima la nulidad de la liquidación sin motivar tal pronunciamiento.

B) Según hemos indicado en el primer antecedente de esta sentencia, el Tribunal Superior de Justicia recuerda en el fundamento cuarto que explicitó su posición favorable a la nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la sentencia dictada el 21 de abril de 2003 en el recurso 808/99 , planteando la correspondiente cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Supremo mediante auto de 13 de junio de 2003 , cuyo contenido transcribe prácticamente íntegro. En el quinto fundamento reproduce el tercero de la sentencia dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004, desestimatoria de la citada cuestión de ilegalidad (núm. 15/03).

A la vista de lo anterior, tras recordar en el sexto fundamento la mecánica y la razón de ser de la cuestión de ilegalidad en la Ley 29/1998, razona en el séptimo que, habiendo el Tribunal Supremo confirmado la legalidad de aquella norma reglamentaria, debe declarar a la vista de las alegaciones de la recurrente que no es cierto que al suscitar la cuestión de ilegalidad, como tampoco el Tribunal Supremo al resolverla, no se tuvieron en consideración las exigencias del artículo 31 de la Constitución . Añade que el cambio de criterio que se insta en la demanda debe ser adoptado por el Tribunal Supremo, que ya ha rechazado la aplicación del artículo 24 de la Ley a la fiducia aragonesa y que adoptó su decisión teniendo a la vista el artículo 1, apartados 1 y 7, de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 .

La Sala de instancia dedica el fundamento octavo a considerar correcta la decisión de liquidar provisionalmente únicamente a los seis sobrinos, obviando a sus descendientes, quienes, según se desprende de las disposiciones testamentarias, sólo serían herederos en defecto de sus ascendientes en caso de conmorienza de los testadores o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades.

Tercero.

Doña Florencia se alza contra la anterior decisión articulando cuatro motivos de casación, cuyo contenido hemos descrito con detenimiento en el antecedente segundo de esta sentencia.

(1) En el primero se lamenta de que no se haya incluido en la liquidación a los descendientes de los seis sobrinos, decisión que considera contraria a la sentencia de este Sala de 31 de marzo de 2004 y al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

(2) La segunda queja se centra en la infracción del artículo 31.1 de la Constitución , que la recurrente achaca al hecho de que el sistema del citado artículo 54.8 liquida el impuesto en supuestos en los que no existe riqueza imponible del que detraerlo, sin que tal situación quede reparada por el hecho de que pueda pagarse la liquidación con cargo al caudal relicto, pues existen supuestos, como el debatido, en que tal posibilidad no resulta factible y, aún siendo viable, produce una confiscatoriedad indirecta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los herederos.

(3) A continuación considera que procede aplicar a la fiducia aragonesa el sistema del artículo 24.3 de la Ley 29/1987 , que en los casos en que medie una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación considera producida la adquisición efectiva de los bienes y, por ende, el devengo del impuesto el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

(4) La última queja denuncia un cúmulo de incongruencias ex silentio de la sentencia impugnada, por (a) no pronunciarse sobre la oposición del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al artículo 31.1 de la Constitución española ; (b) desestimar la pretensión de nulidad de dicho precepto reglamentario por oposición al artículo 24 de la Ley 29/1987 y de nulidad de la liquidación por no haberse producido el devengo conforme a dicha norma legal, señalando simplemente que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en la sentencia de 31 de marzo de 2004 sobre la inaplicabilidad de dicho artículo 24 a la fiducia aragonesa, sin entrar a considerar otros posibles argumentos favorables a la ilegalidad de aquel artículo del Reglamento; (c) desestimar la nulidad de la liquidación por no incluir a los descendientes de los sobrinos manteniendo el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central y obviando que en el recurso se exponía con suficiente detalle lo erróneo de tal conclusión, circunstancia fácilmente contrastable mediante un simple análisis de la cláusula tercera del testamento, que la Sala de instancia ignora para centrarse exclusivamente en la cuarta; y (d) no pronunciarse sobre la incongruencia omisiva de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Cuarto.

Tras este largo proemio, imprescindible para centrar el debate en esta sede, podemos ya abordar el análisis de los cuatro motivos de casación, empezando por el último de ellos, que hemos de rechazar por no darse ninguna de los cuatro desfallecimientos que la recurrente imputa a la motivación de la sentencia de instancia.

(a) Tratándose de la sedicente falta de respuesta a la denunciada contradicción del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el artículo 31.1 de la Constitución , se ha de

reparar en que, en el fundamento jurídico séptimo de su sentencia, la Sala de instancia considera que la cuestión estuvo presente tanto en la cuestión de ilegalidad que suscitó como en la sentencia del Tribunal Supremo que la resolvió, por lo que considera que nada tiene que decir ahora al respecto, ya que el cambio de criterio que pretende la demandante debe ser adoptado por este Tribunal Supremo. Podrá o no compartirse este planteamiento, pero resulta evidente que constituye una respuesta expresa, clara y precisa al motivo aducido en la demanda: según la Sala de instancia, la polémica sobre esa oposición ya ha sido zanjada por el Tribunal Supremo al resolver la cuestión de ilegalidad y a él compete replantearse la cuestión para, en su caso, mudar de opinión.

(b) Igual análisis e idéntica respuesta corresponde al supuesto silencio sobre la nulidad del mencionado precepto reglamentario por oponerse al artículo 24 de la Ley 29/1987 y sobre la de la liquidación por no haberse producido el devengo conforme a dicha norma legal. El Tribunal Superior de Justicia recuerda que, en su sentencia de 31 de marzo de 2004, este Tribunal Supremo ha rechazado expresamente que el artículo 24 sea aplicable a la fiducia aragonesa, habiendo adoptado su decisión a la vista del artículo 1.º, apartado 7, de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000.

Se queja, sin embargo, la Sra. Florencia de que, al razonar así, los jueces a quo no han considerado otros posibles argumentos favorables a la ilegalidad del artículo 54.8 del Reglamento, oportunamente invocados en la demanda y que no fueron analizados en su momento por este alto Tribunal. La lectura del mencionado escrito rector pone de manifiesto que la demandante defendió, frente a la tesis del Tribunal Supremo, la aplicabilidad del artículo 24.3 de la Ley a la fiducia aragonesa, a cuyo fin esgrimió diversos argumentos, entre ellos el diferente trato dado a esta institución foral en relación con los supuestos de herencia a término o sometida a condición. Nada más. Siendo así, no cabe la menor duda de que, al igual que con la defendida contradicción con el artículo 31 de la Constitución, la contestación a aquel planteamiento y a estos argumentos ya estaba en la sentencia del Tribunal Supremo, a quien la Sala de instancia atribuye la potestad para rectificarla. No puede sostenerse, pues, que haya una omisión susceptible de constituir una incongruencia.

Bien es verdad que en la demanda (página 17) aludió a otras posibles razones susceptibles de sustentar la tesis sobre la nulidad del repetido precepto reglamentario (inexistencia de "herederos" propiamente dichos, ausencia de hecho imponible, discriminación con el tratamiento dado a instituciones forales análogas, etc.). Ahora bien, tampoco cabe aquí entender que ese mutismo constituya una denegación de justicia, pues, de un lado, si se analiza con detenimiento la demanda, los argumentos que se dicen no examinados no son propiamente motivos esgrimidos por la Sra. Florencia sino fundamentos de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón el 21 de abril de 2003, que justificó el planteamiento de la cuestión de ilegalidad después desestimada por el Tribunal Supremo el 31 de marzo de 2004. Y, de otro, aun cuando no se entendiera así, se ha de recordar que, en relación con las alegaciones que se hacen valer en apoyo de la pretensión jurisdiccional, la congruencia exigible a las resoluciones judiciales no reclama, para entender satisfecho el derecho a obtener la tutela judicial, una contestación pormenorizada y explícita a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias concurrentes, una respuesta global o genérica (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997, FJ 4º; 101/1998, FJ 2º; y 132/1999, FJ 4º).

(c) La siguiente queja de incongruencia no revela más que una discrepancia con el modo en que la Sala de instancia ha solventado una determinada pretensión, la de la nulidad de la liquidación por no incluir a los descendientes de los sobrinos de los causantes, ratificando el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central. Se lamenta la Sra. Florencia de que la Sala aragonesa haya llegado a un desenlace desestimatorio pese a que en la demanda explicó con suficiente detalle las razones que evidenciaban el carácter erróneo de la conclusión del órgano administrativo de revisión, centrándose en la cláusula cuarta del testamento y obviando todo análisis de la tercera.

El Tribunal Superior de Justicia ha realizado un estudio de la mencionada disposición testamentaria, la ha interpretado, obteniendo las consecuencias en derecho que plasma en el fundamento jurídico octavo de su sentencia, y explica que la liquidación practicada exclusivamente a los sobrinos, dentro de la tesis sustentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 31 de marzo de 2004, ha de estimarse ajustada a derecho por cuanto que los descendientes de los sobrinos, según se desprende de la cuarta disposición del instrumento testamentario, sólo serían herederos en caso de conmorencia de los testadores, de que el sobreviviente no hiciere uso de sus facultades de fiduciario o de que quedase un remanente. Ha suministrado, pues, una respuesta fundada en derecho, razonada y razonable, por lo que no cabe sostener que haya vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, que no se ha de confundir con el derecho a obtener la razón; mucho menos puede afirmarse que los jueces a quo hayan quedado silentes ante esa pretensión.

(d) Finalmente, sostiene que el Tribunal Superior de Justicia ha incurrido en incongruencia ex silentio al no pronunciarse, precisamente, sobre el defecto de incongruencia en que, a su juicio, también incidió el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el apartado E) del primer fundamento jurídico material de la demanda, quien ahora recurre en casación denunció la nulidad de pleno derecho de la resolución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Central por incongruencia omisiva, (i) al no pronunciarse sobre la contradicción del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones por contradicción con el artículo 31.1 de la Constitución española, (ii) por desestimar

la pretensión de nulidad del mencionado precepto reglamentario por vulneración del artículo 24 de la Ley del tributo, pero sin manifestar los razonamientos que justifican tal decisión, en relación con la posición que mantuvo sobre la fiducia como una institución que tiene mayor alcance que una simple limitación accesorio a la adquisición de los bienes, y (iii) por rechazar su pretensión de nulidad de la liquidación fundada en no haber incluido la totalidad de los posibles destinatarios de los bienes relictos y en no haberse producido el devengo por concurrir en este caso un supuesto de adquisición sometida a condición suspensiva, sin explicitar sus razonamientos, limitándose a realizar vagas apreciaciones sobre el acierto de la decisión administrativa y a dejar constancia de argumentos incompletos. Consideraba en la demanda, en fin, que el Tribunal Económico-Administrativo Central actuó como si el tema estuviera ya resuelto de forma definitiva por la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004, inhibiéndose en relación con el resto de las pretensiones articuladas, distintas de las ya incluidas en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 21 de abril de 2003.

Achaca a la sentencia que ahora recurre no haber dado respuesta a esa denuncia de incongruencia por omisión. Como se ve, imputa a la Sala de instancia la ausencia de análisis de su queja sobre los silencios del Tribunal Económico-Administrativo Central, silencios que también atribuye a la propia sentencia recurrida y que, como hemos visto en los párrafos anteriores de este fundamento jurídico, no responden a la realidad o no alcanzan la entidad suficiente para considerar producido el defecto de motivación que se denuncia. Con estas sucesivas quejas de incongruencia, la demandante nos presenta una especie de juego de muñecas rusas, en el que, una vez abiertas todas y sacada a la luz la más pequeña de ellas, se comprueba su falta de solidez. Si hemos concluido que el Tribunal Superior de Justicia dio respuesta a las cuestiones suscitadas, bien de forma expresa bien de modo tácito y admisible desde la perspectiva del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, en esa respuesta se encuentra implícita también la desestimación del planteamiento sobre la supuesta incongruencia de la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Central, pues no cabe olvidar que el requerimiento en cuestión, el de la congruencia de las resoluciones judiciales, no demanda un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, debiendo considerarse suficientemente motivadas las resoluciones que dan a conocer los criterios jurídicos esenciales que cimientan la decisión, es decir, la ratio decidendi que las ha determinado (sentencias del Tribunal Constitucional 14/1991, FJ 2º; 28/1994, FJ 3º; y 32/1996, FJ 4º, entre muchas otras). Por consiguiente, no resulta necesario un examen agotador o minucioso de los argumentos de las partes, siendo admisibles la desestimación tácita o implícita de alguno de ellos.

Las anteriores reflexiones evidencian la falta de fundamento del cuarto motivo de casación.

Quinto.

Restan por analizar los otros tres. El primero de ellos debe quedar relegado al último lugar, puesto que, quejándose de que no se haya incluido en la liquidación a los descendientes de los seis sobrinos nominativamente designados en el testamento, sólo habrá lugar a abordarlo si se llega a la conclusión de que procedía liquidar, cuestión que suscitan los otros dos motivos (el segundo y el tercero), cuyo estudio conviene realizar de forma unitaria.

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

La posición de cada una de las partes ha quedado reflejada en los antecedentes segundo y tercero y, a la vista de su contenido, así como del de la sentencia objeto de este recurso, 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 (FJ. 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 lo 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 inter vivos como mortiscausa. Sólo para el caso de conmorienza o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades de fiduciario, o en el remante 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 extinguiese 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).

Este desenlace hace innecesario el análisis del primer motivo de casación.

Sexto.

El éxito del recurso determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción , que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación 6318/08, interpuesto por doña Florencia contra la sentencia dictada el 17 de octubre de 2008 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso 4/07 , que revocamos y anulamos.

En su lugar:

1º) Declaramos la nulidad del apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), por infringir el principio de jerarquía normativa.

2º) Estimamos el recurso contencioso-administrativo promovido por la Sra. Florencia frente a la resolución dictada el 25 de octubre de 2006 por el Tribunal Económico Administrativo Central, que ratificó la liquidación provisional que, por el impuesto sobre sucesiones e importe de 537.814,69 euros, le había girado el 14 de enero de 2006 la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón, actos administrativos que anulamos por ampararse en una disposición reglamentaria nula de pleno derecho.

3º) No hacemos expresa condena sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en casación.

4º) Publíquese esta sentencia en el Boletín Oficial del Estado a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

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.