

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ052974

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de octubre de 2013

Vocalía 12.^a

R.G. 1980/2013

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Capacidad económica. ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas. Fiducia aragonesa. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión planteada en determinar si, tras la STS, de 30 de enero de 2012, recurso n.º 6318/2008 (NFJ045922), por la que se declara nulo el art. 54.8 del RD 1629/1991 (Rgto. ISD), resulta posible o no practicar liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sucesiones en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia que se halla pendiente de ejecución, al amparo de los arts. 131.4 y 133 del DLeg. 1/2005, de Aragón (TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos), en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012. A juicio de este Tribunal Central, la motivación de la resolución del TEAR no hace sino reproducir los argumentos que la mencionada sentencia del Tribunal Supremo que aplica ha realizado acerca de la naturaleza jurídica de la institución de la fiducia aragonesa, así como describir las competencias asumidas por la Comunidad autónoma en materia de Tributos cedidos y las normas que las regula, no existiendo en la resolución impugnada pronunciamiento alguno acerca de la vigencia y aplicabilidad de la normativa autonómica. No obstante, la sentencia referida del Tribunal Supremo no se pronuncia sobre las normas aragonesas con rango de ley que disciplinan la fiscalidad de la fiducia sucesoria. Las normas aragonesas con rango de ley que regulan esta figura son los arts. 131.4 y 133.2 del DLeg. 1/2005, de Aragón (TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos). En este sentido, el TEAR no concluye que la normativa del Impuesto sea exclusivamente estatal, sino que, bien al contrario, después de analizar la normativa autonómica, considera que la misma ha quedado vacía de contenido, al fundamentarse dicha normativa, para permitir la práctica de las liquidaciones, en el mismo precepto reglamentario estatal que ha sido declarado nulo por el Tribunal Supremo -art. 54.8 del RD 1629/1991 (Rgto. ISD)-. En consecuencia, a la vista de las consideraciones formuladas por el Tribunal Supremo y fundamentando expresamente el art. 131.4 del DLeg. 1/2005, de Aragón (TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos) -en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012- la práctica de las liquidaciones provisionales en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia pendiente de ejecución, en un artículo de un reglamento estatal declarado nulo -art. 54.8 del RD 1629/1991 (Rgto. ISD)-, este Tribunal Central confirma el criterio expresado por el TEAR de Aragón en el sentido de entender que dicho precepto legal autonómico ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permita su efectiva aplicación. [Vid., STS, de 2 de abril de 2012, recurso n.º 6242/2008 (NFJ046938)].

PRECEPTOS:

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

Ley 29/1987 (Ley ISD).

DLeg. 1/2005 de Aragón (TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos), arts. 131-4 y 133-2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 119, 232, 237, 241, 242, 243 y 244.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 61.

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (10/10/2013), en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN, con domicilio a efectos de notificaciones en Plaza de los Sitios, núm. 7, 50071- Zaragoza, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de fecha 29 de noviembre de 2012 por la que se resuelve, estimándola, la reclamaciones económico-administrativa número ...

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1.- Con fecha 25 de julio de 2007, determinado contribuyente presenta autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el fallecimiento de su padre, determinando una cuota tributaria de 4.405,46 euros. Adjuntó documento privado del que resulta que el causante había fallecido el 24 de enero de 2007, en estado de casado y bajo testamento mancomunado por el que ambos cónyuges se reconocieron recíprocamente el usufructo de viudedad y se nombraron fiduciarios para distribuir libremente la herencia entre los descendientes comunes, y para el caso de fallecer el sobreviviente sin haber hecho uso de la facultad fiduciaria, instituyeron heredero universal a su hijo.

2.- Iniciado procedimiento de verificación de datos mediante propuesta notificada el 9 de febrero de 2011, la Oficina Gestora practica liquidación provisional por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la que resulta una deuda tributaria a cargo del interesado de 104.713,86 euros.

La resolución con liquidación provisional de fecha 11 de marzo de 2011, obrante en el expediente y que pone fin al procedimiento de verificación de datos, señala de forma expresa que tal liquidación se practica en virtud de lo establecido en la normativa vigente, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su Reglamento, Real Decreto 1629/1991, invocando en particular el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto así como la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004.

3.- Contra la liquidación anterior, el interesado interpuso recurso de reposición, en el que expone en síntesis y con invocación de la anterior sentencia del Tribunal Supremo y del artículo 54.8 del Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones, que es ahora, en el momento del fallecimiento del cónyuge supérstite ocurrido en agosto de 2010 cuando se delaciona la herencia y por consiguiente se abre la sucesión de su padre, esto es, en el momento de la extinción de la fiducia, cuando de modo cierto, real y efectivo el reclamante deviene titular en pleno dominio de los bienes; pues hasta entonces sólo era un obligado tributario por la vía de las meras presunciones. Asimismo se manifiesta su desacuerdo en cuanto a la aplicación de la reducción por adquisición de explotación agraria prioritaria.

El recurso de reposición se desestima íntegramente, mediante resolución de fecha 27 de abril de 2011, en la que, entre otras consideraciones y a los efectos que aquí nos interesan, se lee literalmente lo siguiente:

"Se desestima su pretensión ya que se han emitido las liquidaciones siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 54.8 del real Decreto 1629/1991 cuya legalidad quedó resuelta por sentencia del Tribunal Supremo de 31/3/2004".

4.- No conforme con la resolución desestimatoria del recurso de reposición, se formula contra la misma reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (en adelante, TEAR) formulando entre otras las siguientes alegaciones: en síntesis, que según la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004 las liquidaciones no se practican a ningún heredero, sino que se realizan a unos obligados tributarios por la vía de las presunciones, teniendo derecho los mismos a las bonificaciones fiscales previstas para los herederos; que pendiente de ejecución la fiducia sucesoria, sólo cuando fallece el cónyuge viudo el reclamante adquiere de modo cierto y real la totalidad de unos bienes en pleno dominio, habiendo quedando superada la liquidación provisional.

5.- Mediante resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, el TEAR considera que, con carácter previo a cualquier otra cuestión, debe plantearse si la liquidación impugnada en la reclamación económico-administrativa tiene amparo jurídico, al recaer sobre una sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia que se hallaba pendiente de ejecución. Así las cosas, el TEAR y teniendo en cuenta el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 (rec. nº 6318/2008) que anula el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al apreciar infracción del principio de jerarquía normativa, concluye que "De lo anterior se deduce que no existen en la normativa reguladora del Impuesto sucesorio reglas que permitan la determinación de los elementos constitutivos de la obligación tributaria de acuerdo con la naturaleza jurídica de la fiducia sucesoria".

Continúa razonando la resolución del TEAR en los siguientes términos:

"Cuarto: En el marco de la financiación de las Comunidades Autónomas, y al amparo de lo previsto en los artículos 19 y 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, la Comunidad Autónoma de Aragón asumió competencias normativas, entre otros impuestos cedidos, en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dentro del ámbito delimitado por el

citado artículo 40: reducciones, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota, así como aspectos de gestión y liquidación.

Conforme con esta previsión, el artículo 133-2 del Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, que aprueba el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, establece lo siguiente:

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

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

2. Cuando en el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento corresponderá, respecto de la parte de herencia no asignada, a quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Título VII de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante.

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

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

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

a) Se exigirá el previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, de quien sea usufructuario de tal patrimonio. De igual modo, deberá constar la autorización del fiduciario o fiduciarios o, en el caso de la fiducia colectiva, la del administrador.

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

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

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

A juicio de ese Tribunal, y de acuerdo con el marco competencial atribuido a la normativa autonómica, ésta es meramente procedimental, no establece ninguna obligación sustantiva, ni puede hacerlo, sino que se remite al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento, esto es, las establecidas por una norma sustantiva que, de acuerdo con la distribución de competencias normativas, habrá de ser estatal.

Pues bien, la sentencia del Tribunal Supremo (...) ha dejado a este precepto autonómico desprovisto de objeto regulatorio pues ha invalidado la norma del Reglamento del Impuesto que permitía practicar las liquidaciones (estableciendo de modo provisional los elementos materiales, personales y temporales de la obligación tributaria). La posibilidad misma de practicar esas liquidaciones provisionales en los casos de fiducia es cuestionada en la argumentación del Alto Tribunal, que pone de relieve las discrepancias entre los rasgos definitorios de la naturaleza jurídica de la institución civil, y los elementos constitutivos de la obligación tributaria por el impuesto sucesorio. Esta discrepancia conduce a concluir la falta de encaje de tales liquidaciones provisionales por fiducia sucesoria dentro del régimen normativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y es que la fiducia consiste en un encargo que el comitente realiza al fiduciario para que ordene su sucesión (art. 124 de la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por causa de muerte). Es característico de la

institución el que la delación de la herencia no se entienda producida hasta que la fiducia se ejecute o se extinga, quedando mientras tanto el patrimonio en situación de herencia yacente (art. 133 de la Ley 1/1999).

Por ello, la adquisición de la herencia por quien o quienes designe el fiduciario, dotando de contenido a la voluntad del comitente ("salvo disposición en contra del comitente y con la misma libertad con que podría hacerlo el causante", según el art. 142.1 de la Ley 1/1999), se retrotrae al momento de la ejecución o extinción de la fiducia (art. 7.1, en relación con el art. 6 de la Ley 1/1999), y no al del fallecimiento, como ocurre en el supuesto ordinario de delación, que es el que subyace bajo las normas de la Ley del impuesto y al que se ajusta su esquema liquidatorio (definición del hecho imponible, identificación de los sujetos pasivos y fijación del momento del devengo).

Mediando fiducia, al fallecer el comitente no se defiere la herencia (hasta que aquélla se ejecute o extinga), no hay institución de herederos (pues será el fiduciario quien la materialice en uno o sucesivos instantes posteriores, al ejecutar la fiducia; o, en su defecto, al extinguirse la facultad fiduciaria); y por ello, no tiene lugar en ese momento la adquisición lucrativa mortis causa, no se realiza el hecho imponible del impuesto sucesorio y no existe sujeto pasivo de la misma, pues la herencia se encuentra yacente hasta la ejecución o extinción de la fiducia.

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

La conclusión debe ser que el acto administrativo impugnado no se ajusta derecho y procede anularlo, sin necesidad de continuar con el enjuiciamiento de las cuestiones alegadas."

Segundo.

Frente a la citada resolución del TEAR, el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea para el interés general, trascendiendo el criterio aplicado por el TEAR al concreto expediente. En síntesis, las razones a juicio del recurrente por las que procedería la estimación del presente recurso, con apoyo en las sentencias que cita, serían las que a continuación se exponen:

a).- Principio de congruencia y extensión ultra petita. Si bien el artículo 237.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria faculta a los órganos económico administrativos para entrar en todas las cuestiones que ofrezca el expediente, se considera que el discurso sobre la aplicación de una norma vigente con rango de ley no puede deducirse, no ya de la pretensión concreta del interesado, sino del propio objeto litigioso, extralimitándose el Tribunal cuando entra en un asunto de carácter normativo que no se desprende del expediente y que no corresponde enjuiciar a un órgano de carácter administrativo. El TEAR revisa y anula no sólo la actuación de la Administración tributaria, sino también la del propio reclamante que al presentar la autoliquidación asumió de manera expresa la obligación de tributar.

b).- Indefensión de la Administración tributaria interesada, la que ha dictado el acto impugnado, por ausencia de plazo para alegaciones. El artículo 237.2 de la Ley General tributaria dispone que si el Tribunal Económico-Administrativo estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones. En este caso no se ha concedido dicho trámite, produciéndose la indefensión de la Administración tributaria autora el acto recurrido, al no haber tenido la posibilidad de argumentar y exponer sus criterios jurídicos y técnicos al respecto.

c).- Indebida consideración de cuál es la normativa del impuesto sucesorio. Dado que existen dos artículos en la normativa tributaria aragonesa relativos a la fiducia (131-4 y 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo 1/2005 de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón), la conclusión de la resolución del TEAR evidencia el grave error de creer que la normativa del Impuesto es exclusivamente estatal.

d).- Supuesto carácter procedimental de la normativa autonómica y supuesta inexistencia de obligaciones sustantivas. El criterio del TEAR es manifiestamente erróneo. Así, el artículo 131 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo 1/2005, incorpora precisiones sobre los elementos esenciales de la obligación tributaria. En el apartado 2 establece la condición de sujeto pasivo, en el 3 cuantifica la base imponible y en el 4 ordena la práctica de determinadas liquidaciones complementarias. Se añade que una lectura completa del artículo 133-2 de la misma norma, deja claro que, por muy restrictivo que sea el concepto de obligación sustantiva que maneje por el TEAR, la exigencia de liquidaciones complementarias ordenadas en el apartado 4 de dicho precepto debería reputarse como tal.

Por otro lado, si el TEAR se refiere a la que en la norma no se incluye una obligación de pago, el Director recurrente señala que cuando hay una norma que, a modo de devengo, fija el momento de la presentación de la autoliquidación (apartado 2), la condición de sujeto pasivo (apartado 2), la base imponible (apartado 3) y la obligación de presentación de liquidaciones complementarias de unas iniciales (apartado 4), deducir, de la expresión "cumplimiento de obligaciones tributarias derivadas del fallecimiento", que existe una obligación de presentar aquellas autoliquidaciones iniciales, no supone una interpretación indebidamente forzada. De otro modo ¿a qué "correspondiente autoliquidación" se podría estar refiriendo la Ley?

e).- Remisión a norma estatal sustantiva. El TEAR plantea que la normativa autonómica contiene una remisión para fijar el hecho imponible o, más genéricamente, una obligación sustantiva. Aún aceptando dialécticamente que la norma aragonesa no contuviera elementos suficientes para interpretar que está estableciendo una obligación de pago, la existencia de esta resultaría del sistema liquidatorio que se desprende del artículo 10.2 del RD 1629/1991 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones.

f).- Incorrecta interpretación de la normativa civil aragonesa para justificar que con el fallecimiento no se realiza el hecho imponible si la herencia se defiere mediante fiducia. Indebida argumentación del fallo al basarlo en la normativa civil aragonesa. Es un error ventilar una cuestión estrictamente tributaria con una ley civil. Vulneración del artículo 27.2 de la ley 22/2009: "La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales".

Por lo que finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que:

"1º. Un Tribunal económico-administrativo debe respetar, según criterio jurisprudencial al respecto, el principio de congruencia entre las pretensiones de las partes y el argumentario que deriva en el fallo. Y cuando en una resolución de estos órganos se aborden cuestiones no planteadas por quien interpone la reclamación, debe otorgarse el plazo de presentación de alegaciones a la Administración Tributaria autora del acto recurrido como parte interesada.

2º. Un Tribunal Económico-Administrativo Regional no puede inaplicar una norma con rango de ley, sea estatal o autonómica, con base en el enjuiciamiento de dicho órgano administrativo de la compatibilidad de la norma inaplicada con el reparto competencial entre el Estado y Comunidad Autónoma, ya que tal facultad corresponde exclusivamente al Tribunal Constitucional.

3º. El artículo 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, está vigente y es de plena aplicación aunque se haya declarado nulo el artículo 54.8 del RISD.

4º. El citado artículo 133-2 de la norma aragonesa obliga a la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, por la parte de herencia no asignada, en el plazo máximo de 6 meses desde el fallecimiento por quien tuviera la condición legal de heredero."

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presentó escrito en el que se alega lo que estima conveniente a su derecho sobre las cuestiones planteadas por el Director recurrente y concluye solicitando que se desestime el recurso extraordinario para la unificación de criterio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 242 y de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión planteada consiste en determinar la procedencia de la resolución impugnada; esto es, si tras la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 (Rec. nº 6318/2008) por la que se declara nulo el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resulta posible o no practicar

liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sucesiones, en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia que se halla pendiente de ejecución, al amparo de los artículos 131-4 y 133 del Real Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, que aprueba el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012.

Tercero.

Con carácter previo al análisis del fondo de la cuestión, plantea el Director recurrente la vulneración por parte de la resolución recurrida de los límites a la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, incurriéndose en incongruencia extra petita.

La necesidad de congruencia en las resoluciones tanto judiciales como administrativas es una exigencia derivada del artículo 24 de la Constitución, en cuanto excluye terminantemente la posibilidad de que pueda producirse indefensión.

La extensión de la revisión en la vía económico-administrativa es cuestión regulada en el artículo 237 de la Ley General Tributaria, el cual establece en su apartado primero que "Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante", añadiendo en su segundo apartado lo siguiente: "2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones."

En el caso resuelto por la resolución del TEAR aquí recurrida, tal como hemos hecho constar en los antecedentes de hecho, tanto en la liquidación provisional como en la resolución del recurso de reposición, la Administración autonómica denegó la aplicación de determinada bonificación fiscal, utilizando como fundamentos jurídicos las normas reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987 de 18 de diciembre y al Real Decreto 1629/1991 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, y específicamente al artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004.

Sentado lo anterior, del ya transcrito artículo 237 de la LGT se deduce que los órganos económico-administrativos pueden, para sustentar su resolución, apreciar motivos distintos de los invocados por las partes, pero siempre en relación con sus pretensiones, límites infranqueables por la potestad revisora económico-administrativa.

Dentro de estos contornos, las resoluciones económico-administrativas deben solventar las cuestiones del expediente que, vinculadas con las peticiones del reclamante o derivadas de ellas, resulten de relevancia para decidir las o constituyan presupuesto para su resolución

En este sentido la Audiencia Nacional en su sentencia de 20 de septiembre de 2012 (Rec. Nº 442/2009) señala en su fundamento de derecho quinto:

"(...) Así, pues, los órganos económico-administrativos han de juzgar, por aplicación del principio de congruencia, dentro de los límites de la reclamación, que no son otros que los fijados por las pretensiones del reclamante, que constituyen, a su vez, el objeto de la reclamación económico-administrativa. Si bien ello no ha de confundirse con la obligación de revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por el interesado, como señala el transcrito precepto, pues ello sólo implica que el órgano puede apreciar motivos distintos de los alegados por el interesado, en los que basar su resolución, pero sólo en relación con las pretensiones de aquél, ya que la potestad revisora, tanto en el procedimiento económico-administrativo como en el contencioso-administrativo, tiene su límite en aquéllas. En definitiva, respetando esos límites de la pretensión de la parte, las resoluciones económico-administrativas habrán de resolver las cuestiones del expediente que estando relacionadas o trayendo causa de las que constituyen la petición del reclamante sean relevantes para decidir éstas o impidan hacerlo sin un pronunciamiento previo sobre aquéllas(...)."

En otras palabras, y como tiene reconocido el Tribunal Supremo en sentencia de 7 de abril de 2011 (Rec. n.º 872/2006):

"La extensión de la facultad de revisión que otorga la ley a los órganos económico administrativos, como sin duda se desprende del texto del artículo citado, es amplísima, en tanto que aquel texto no ofrece limitación alguna, comprendiendo, pues, todos los supuestos susceptible de revisión, desde la mera modificación a la nulidad radical, pasando por decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente".

En este mismo sentido, también tiene declarado el Tribunal Supremo, sentencia de 19 de diciembre de 2012 (Rec. nº 559/2010) que "el órgano económico-administrativo puede analizar todas las cuestiones que ofrezca

el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes".

Puede también traerse a colación la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de junio de 2011 (Rec. nº STS 3958/2007) en la que concluye que "la extensión de la facultad de revisión que otorga la ley a los órganos económico administrativos, es amplísima, en tanto que aquel texto no ofrece limitación alguna, comprendiendo, pues, todos los supuestos susceptible de revisión, desde la mera modificación a la nulidad radical, pasando por decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente. Es la propia ley la que autoriza la revisión sin restricciones, lo que no puede pretenderse es que, con base a la exigencia de concordancia y plenitud de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos, el órgano administrativo revisor se vea constreñido por las alegaciones de la recurrente hasta el punto de tener que compartirla o tener que rechazar íntegramente el recurso de alzada si considera que los argumentos deben matizarse.

Si ello es así, no cabe limitación alguna cuando lo que se hace es acompañar a la decisión tomada de cuantos argumentos considera conveniente el órgano resolutorio para delimitar los términos de su pronunciamiento o abundar en lo acertado del mismo con argumentos a mayor abundamiento u obiter dicta o sobre cuestiones que sin afectar al núcleo de la decisión tomada, ayudan a su comprensión o claridad en cuanto a extensión y alcance de lo resuelto, o también, dentro de sus facultades se encuentra el dejar de resolver cuestiones que ante la decisión tomada ya carecen de trascendencia".

Y en cuanto a la incongruencia ultra petita alegada, cabe destacar que el Tribunal Constitucional, en sentencia de 16 de mayo de 2000 (sentencia 124/2000) entiende que cabe apreciar tal incongruencia cuando un Tribunal da respuesta no sólo y estrictamente a una cuestión no planteada, sino que debe tratarse de una cuestión que, además de no planteada, sea ajena por completo al debate procesal, lo que además debe resultar determinante de la indefensión de las partes al vulnerar el principio de contradicción.

Pues bien, teniendo en cuenta los anteriores pronunciamientos jurisdiccionales, en el supuesto ahora examinado, el TEAR resuelve sobre la pretensión de anulación de una liquidación provisional que le había sido formulada estimando dicha solicitud sobre la base de que esa liquidación carecía de soporte jurídico conforme a lo resuelto por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de enero de 2012, sin que quepa apreciar, a juicio de este Tribunal Central, incongruencia entre la pretensión anulatoria del reclamante y lo resuelto, habiendo el reclamante en todo momento, y para fundamentar la procedencia de determinado beneficio fiscal, alegado la aplicación del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto así como las consecuencias que a su juicio se extraían de las consideraciones formuladas por el Tribunal Supremo en su sentencia de marzo de 2004, alegaciones que formuló tanto ante la Administración autonómica (en el trámite de alegaciones frente a la propuesta de liquidación y en el recurso de reposición contra la liquidación) así como en la ulterior reclamación económico-administrativa,

Cuarto.

Como hemos señalado en el anterior fundamento de derecho, el apartado 2 del artículo 237 de la LGT dispone que : "2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones."

Entiende el Director recurrente que la Administración autora del acto impugnado está incluida dentro del concepto de "interesado" en la reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia ante un Tribunal Regional y que, por ello, cuando, como sucede en el caso examinado, un Tribunal Económico-Administrativo estime conveniente entrar a conocer de una cuestión no planteada por los interesados, debe poner de manifiesto el expediente a la Administración tributaria que ha dictado el acto recurrido por el obligado tributario, para que dicha Administración pueda formular alegaciones con carácter previo a la resolución.

De nuevo, no puede compartir tal conclusión este Tribunal Central. En este sentido, dispone claramente el artículo 232 de la Ley General Tributaria:

"Artículo 232. Legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas.

1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

2. No estarán legitimados:

a) Los funcionarios y empleados públicos, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos.

- b) Los particulares, cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.
- c) Los denunciantes.
- d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.
- e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto".

Además de la rotundidad del precepto anterior, a mayor abundamiento puede razonarse que la posible intervención activa de la Administración autora de los actos recurridos en la vía económico-administrativa, en particular a través de la legitimación de los Directores, se fija legalmente en casos muy limitados y tiene un alcance muy restrictivo, de forma tal que entender esta legitimación de forma tan amplia como la pretendida, podría incluso vulnerar el juego del principio esencial de la *refomatio in peius*.

Así, el artículo 241.3 de la Ley General Tributaria diferencia claramente entre interesados y los Directores (éstos últimos como órganos de la Administración que ha dictado el acto impugnado en primera instancia) en relación con el recurso de alzada ordinario al establecer que "Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia".

Bien es cierto, no obstante, que a los Directores Generales o a los Directores de Departamento se les notifican las resoluciones de los Tribunales Regionales dictadas en única instancia estimatorias total o parcialmente. Así lo establece el artículo 61 del Reglamento de Revisión. Pero de esta regulación no cabe inferir que la Administración, por el hecho de ser la destinataria de esta comunicación, ostente en la reclamación interpuesta la condición de "interesada". Bien al contrario, tal notificación está prevista a los exclusivos efectos de por parte de los Directores se puedan interponer recurso de alzada ordinario (artículo 242 de la LGT), recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (artículo 243), o recurso para unificación de doctrina (artículo 244), para los que sí se encuentran expresamente legitimados.

La exclusión de las Administraciones Públicas del régimen general de recursos establecidos en la Ley General Tributaria para los particulares exige precisar, aunque sea obvio, que las Administraciones en vía económico administrativa, cuando actúan en el ejercicio de sus competencias administrativas, lo hacen con potestad de autotutela, no como particular, y por tanto no merecen la condición de "interesado" sino que su condición es otra: la de Administración sujeta a fiscalización.

Quinto.

Aduce asimismo el Director la incongruencia extra petitum fundada en que la resolución de TEAR se ha extralimitado en sus funciones revisoras en cuanto que anula no solo la actuación de la Administración tributaria, sino también la del propio reclamante, quien, a juicio del Director recurrente, al presentar la autoliquidación asumió de manera expresa la obligación de tributar.

Tampoco se puede compartir esta consideración, pues ya prevé expresamente el artículo 119.1 de la Ley General Tributaria que "La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria".

Sexto.

En sus conclusiones solicita el Director recurrente de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que "Un Tribunal Económico-Administrativo Regional no puede inaplicar una norma con rango de ley, sea estatal o autonómica, con base en el enjuiciamiento de dicho órgano administrativo de la compatibilidad de la norma inaplicada con el reparto competencial entre el Estado y Comunidad Autónoma, ya que tal facultad corresponde exclusivamente al Tribunal Constitucional.

No obstante, la conclusión alcanzada por el TEAR en su resolución no se realiza sobre la base de poner en entredicho la compatibilidad de una determinada norma con el reparto competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma, sino que, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la remisión de un artículo de una Ley autonómica a un precepto estatal reglamentario que ha sido declarado nulo, el TEAR considera que, al decaer el fundamento normativo en que se apoyaba expresamente la norma legal para permitir la práctica de las liquidaciones, dicha norma, aunque vigente, ha quedado vaciada de contenido. Es más, en el expediente concreto que en su día analizó el TEAR, la propia liquidación se fundamenta en el artículo reglamentario que con posterioridad fue anulado.

Los Tribunales Económico-Administrativos, de acuerdo con el mandato constitucional y legal, en el ejercicio de sus competencias revisoras en ningún momento pueden pretender revisar el reparto de competencias

entre el Estado y las Comunidades Autónomas. La Resolución del TEAR se limita a preservar, entre otros, los principios de seguridad jurídica, jerarquía normativa o capacidad contributiva, así como la interdicción de la indefensión del obligado tributario,

Por todo lo expuesto, y considerando que lo solicitado en este punto en el presente recurso implicaría unificar criterio respecto al evidente mandato constitucional que impide el enjuiciamiento por parte de los Tribunales Económico-Administrativos de la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, no procede tampoco la admisión de esta pretensión.

Séptimo.

El apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, declarado nulo por el Tribunal Supremo, disponía:

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

En el caso resuelto por la resolución aquí recurrida, tal como hemos hecho constar en los antecedentes de hecho, la liquidación provisional impugnada y la resolución del recurso de reposición denegaban la aplicación de determinada reducción autonómica aplicada por el reclamante en su autoliquidación haciendo referencia a las normas reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Ley 29/1987 de 18 de diciembre y a su Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, y en particular al artículo 54.8 del Reglamento.

El citado apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto fue declarado nulo por el Tribunal Supremo en la tantas veces citada sentencia de 30 de enero de 2012 (Rec. nº 6318/2008), pronunciamiento luego reiterado, en virtud de las siguientes consideraciones:

"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.

(...)

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; (...) 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 accesoria 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 accesorio.

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 (...)

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 (...) 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, (...). 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 (...).

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.

(...)

se comprueba que el debate presenta las mismas trazas que el que zanjó la sentencia de 31 de marzo de 2004 (...)

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 supérstite, supuesto en el que el cumplimiento del encargo no queda sujeto a plazo (artículo 129.2). Habida cuenta de la naturaleza de esta institución, hasta que el fiduciario no ejecuta su cometido, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entiende producida la delación de la herencia (artículo 133.1) y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación yacente (apartado 2 del mismo precepto). La misma disciplina mantiene hoy el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas, aprobado

con el nombre de "Código del Derecho Foral de Aragón", mediante Decreto legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón (Boletín Oficial de Aragón de 29 de marzo).

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

Así pues, el mencionado precepto reglamentario permite liquidar, si bien con carácter provisional, el impuesto sobre sucesiones a personas de las que se ignora, de momento, si van a llegar a heredar, con lo que, de entrada, ya se atisba una cierta contradicción con el sistema de la Ley 29/1987, que sitúa el devengo del impuesto en el momento del fallecimiento del causante (artículo 24.1), pero, obviamente, respecto de quienes se sabe que son los sujetos pasivos, esto es, los causahabientes [artículo 5.a)], aun cuando todavía no hayan recibido el caudal relicto. Por ello, el apartado 3 del artículo 24 de la propia Ley difiere la adquisición de los bienes y, por tanto, el devengo del impuesto, al momento en que desaparezca la condición, el término, el fideicomiso o cualquier otra limitación que pendiere sobre la institución hereditaria. El artículo 54.8 del Reglamento autoriza a liquidar un impuesto sobre sucesiones sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo. Desconoce así los artículos 1, 3 y 5 de la Ley en cuanto gravan los incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por lo causahabientes en la sucesión mortis causa. Y, de este modo, al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), como antes lo estaba en el 3 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de igual nombre (BOE de 31 de diciembre). Recuérdese que, ya en sus primeros pronunciamientos (sentencia 27/1981, de 20 de julio), el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (F.J. 4º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal en relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.

En nuestra sentencia de 31 de marzo de 2004, de cuyo criterio ahora nos separamos, recordamos que la Ley 29/1987 sigue la pauta del derecho germánico consistente en considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar tal evento en otro momento distinto, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75, es el del óbito del transmitente, pero entonces no tuvimos suficientemente en consideración que en el caso de la fiducia aragonesa, a diferencia de 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 mortis causa. Sólo para el caso de conmorienza o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades de fiduciario, o en el remanente si lo hubiere, en la cláusula cuarta realizan la institución hereditaria, asignando porcentajes a cada uno de los llamados, prueba irrefutable de que, mientras la fiducia no se consumare o se extinguiere por muerte del fiduciario (artículo 148 de la Ley 1/1999), no había institución de heredero alguno.

La propia sentencia de 31 de marzo de 2004 no dejó de reconocer que el artículo 54.8 del Reglamento plantea problemas, algunos graves, pero afirmó a renglón seguido que no eran susceptibles de generar situaciones injustas, pues la inicial liquidación provisional resulta corregida por una posterior adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose de tal modo la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (hacerlo al tiempo del fallecimiento), y añadió que, en esta línea, el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos. Ahora bien, estas reflexiones no toman suficientemente en consideración que el problema no estriba en que se grave un incremento lucrativo al tiempo del fallecimiento del causante y, por ende, cuando aún no se ha producido, sino que se hace recaer la carga tributaria sobre quien ni siquiera se sabe si va a llegar a ser heredero y, por ello, a obtener alguna vez aquel incremento y devenir sujeto

pasivo del impuesto sobre sucesiones. A lo que hay que añadir que la apelación al artículo 1.7 de la Ley 13/2000 no repara en que para satisfacer la cuota tributaria con cargo al caudal relicto resulta menester que se haya actuado mediante autoliquidación, que exista unanimidad entre todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, si lo hubiere, con el usufructuario de tal caudal y que medie autorización del fiduciario. Pues bien, prueba de que estas previsiones no resuelven el problema es que, en el caso debatido, el precepto en cuestión no resultaba aplicable por la sencilla razón de que la fiduciaria se opuso a hacer recaer la carga sobre la herencia "yacente".

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

Las anteriores reflexiones conducen a la estimación de este recurso de casación y a la revocación de la sentencia de instancia (...) 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".

Este criterio ha sido reiterado con posterioridad por el Alto Tribunal en sentencias posteriores de 20 de marzo (Rec. nº 184/2009) y de 2 de abril de 2012 (Rec. nº 6242/2008).

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

No obstante, las sentencias referidas del Tribunal Supremo no se pronuncian sobre las normas aragonesas con rango de ley que disciplinan la fiscalidad de la fiducia sucesoria.

Y las normas aragonesas con rango de ley que regulan esta figura, son, como indica expresamente el Director recurrente en su escrito de alegaciones, los artículos 131-4 y 133-2 del Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre que aprueba el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. En este sentido, en contra de lo que afirma el recurrente, el TEAR no concluye que la normativa del Impuesto sea exclusivamente estatal, sino que, bien al contrario, después de analizar la normativa autonómica, considera que la misma ha quedado vacía de contenido, al fundamentarse dicha normativa, para permitir la práctica de las liquidaciones, en el mismo precepto reglamentario estatal que ha sido declarado nulo por el Tribunal Supremo.

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

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

Es decir que se reemplaza el término sustantivo "cumplimiento de las obligaciones tributarias" por el término meramente procedimental de "liquidación a cuenta". También se procede a la sustitución de la remisión a la derogada Ley de Sucesiones por Causa de Muerte, por la referencia al vigente Código de Derecho Foral Aragonés.

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

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

Y tras la modificación, la nueva redacción establece que "los beneficios fiscales relativos a las adquisiciones sucesorias, estén previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico aragonés, se aplicarán en la liquidación a cuenta que se practique por la fiducia sucesoria regulada en el Título IV, Libro Tercero, del Código del Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción, de acuerdo con lo previsto en la citada norma".

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

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

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el recurso de unificación de criterio interpuesto.

Finalmente, sólo resta por añadir que este Tribunal Central, pues no le compete, no se pronuncia sobre la nueva redacción dada a los artículos 131.4 y 133.2 del Real Decreto Legislativo 1/2005 por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y administrativas de la CCAA de Aragón, concerniendo el presente recurso en exclusiva a la legislación autonómica existente vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

El titular de la Vocalía Novena formula voto particular.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGON, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón,

ACUERDA

DESESTIMARLO.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.