

FIDUCIA
ARAGONESA:
RÉGIMEN JURÍDICO Y
TRIBUTACIÓN

CURSO SOBRE
FIDUCIA
ARAGONESA

Asesoría Ruisseñores

21 de noviembre de 2013

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	Página 2
<u>CAPÍTULO I</u>: Concepto civil de la fiducia	Página 4
<u>CAPÍTULO II</u>: liquidación de una herencia con fiducia	Página 32
<u>CAPÍTULO III</u>: Opinión de la Administración Página 57	
<u>CAPÍTULO IV</u>: Procedimiento a seguir para la obtención de los Ingresos indebidamente ingresados.	Página 59
CONCLUSIONES	Página 86
BIBLIOGRAFÍA	Página 88
GLOSARIO	Página 91
ANEXOS	

INTRODUCCIÓN

La fiducia aragonesa ha sido, de nuestras instituciones, la que más ríos de tinta ha hecho correr y, paradójicamente, no por su sorprendente contenido civil o por una laguna en el derecho tributario, sino todo lo contrario: por su expresa regulación en la normativa fiscal estatal.

Desde hace ya muchos años la mayoría de la doctrina criticaba tanto la legislación estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante, ISD-, como la interpretación que hasta principios de este año hacía el Tribunal Supremo del artículo 54.8 del Reglamento del ISD aprobado mediante el Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre, -en adelante, RISD-, salvo la opinión de Don Francisco de Asís Pozuelo Andoni recogida en la normativa aragonesa (y en la práctica), tanto civilistas (Delgado Echevarría, Oria Almuni, Merino Hernández y Palazón Valentín) como fiscalistas (Solchaga Loitegui, Cayón Gallardo y García Gómez) estimaban gravemente dañosa para el Derecho civil de Aragón y para la justicia tributaria la interpretación de la Administración.

Esta interpretación obligaba, tal y como veremos, a practicar liquidaciones provisionales a los herederos “en potencia” o expectantes en el momento del fallecimiento del causante, y una vez ejecutada la fiducia los ya herederos habían de realizar liquidaciones complementarias acordes con el reparto definitivo del patrimonio del causante.

El Tribunal Supremo entiende en su sentencia de 30 de enero de 2012 (por todas), que el artículo 54.8 del RISD es nulo de pleno derecho, por lo que necesariamente la postura de la Dirección General de Tributos de Aragón debe variar necesariamente.

¿Pero qué ocurre con las autoliquidaciones con fiducia presentadas conforme a la normativa existente? Pues bien, a lo largo de esta exposición haremos un breve análisis de las mismas, concluyendo que puede solicitarse la devolución de ingresos indebidos en unos casos y solicitar la responsabilidad patrimonial de la Administración en otros.

El esquema que seguiremos en este breve periodo que vamos a estar juntos es el siguiente:

1. En primer lugar analizaremos la fiducia desde un punto de vista civil. Nos parece extremadamente importante ya que sin dicho concepto es incomprensible su tributación.
2. A continuación veremos cómo se están liquidando las fiducias hasta este momento, pondremos un ejemplo práctico y estudiaremos que ha opinado la doctrina sobre ello, junto con el cambio jurisprudencia del Tribunal Supremo.
3. En tercer lugar conoceremos la opinión de la Administración tributaria y sus argumentos para seguir liquidando la fiducia igual que hasta el momento presente. Asimismo, expondremos a continuación los razonamientos jurídicos que tratan de desmontar tales argumentos.
4. Por último, analizaremos las situaciones que se pueden dar. En cada una de ellas estudiaremos si cabe la solicitud de ingresos indebidos.

CAPÍTULO I: CONCEPTO CIVIL DE LA FIDUCIA

Tal y como se ha señalado, no es posible entender la tributación de la fiducia si no se conoce el concepto civil de la misma. Se debe tener en cuenta que el ordenamiento jurídico aragonés es mucho más laxo que el ordenamiento jurídico común, tanto en el régimen económico matrimonial como en el ámbito sucesorio, concediendo al causante las más amplias facultades para ordenar su sucesión.

La figura de la fiducia aragonesa es una de las instituciones más peculiares del Derecho aragonés, incluso de todo el Derecho español ya que permite al causante ordenar su sucesión a través de un tercero. Es decir, el causante concede a otra persona, normalmente su cónyuge, poder para que ordene libremente su sucesión hereditaria. Se trata de una manifestación de la más amplia libertad que goza el causante para ordenar su sucesión, ya que en lugar de decidir personalmente como repartir su patrimonio, designa a otra persona para que lleve a cabo dicha tarea. Al tiempo que demuestra la confianza que tiene depositada en el fiduciario.

El Código del Derecho Foral de Aragón, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón –en adelante, el Código del Derecho Foral de Aragón-, establece en su artículo 439 que todo aragonés capaz para testar puede nombrar uno o varios fiduciarios para que ordenen su sucesión.

A continuación vamos a ver los siguientes aspectos de la fiducia aragonesa:

1. Concepto de fiducia.
2. Origen y normativa a aplicar.
3. El contenido de la fiducia.
4. Caracteres de la fiducia.
5. Finalidad de la institución en la actualidad.
6. Tipos de fiducia.
7. Nombramiento del fiduciario.
8. Derechos y obligaciones del fiduciario.
9. La herencia pendiente de asignación.
10. Ejecución de la fiducia.
11. Extinción de la fiducia.
12. La fiducia colectiva.
13. La sucesión de la casa.

1.- CONCEPTO DE FIDUCIA

La doctrina aragonesa ha delimitado en múltiples ocasiones el concepto de fiducia, puesto que la ley no nos ofrece una definición, a modo de ejemplo vemos las siguientes:

Así, el Notario de la Ciudad de Zaragoza, Don Adolfo Calatayud Sierra establece que la fiducia sucesoria aragonesa en un instrumento por el que una persona (comitente) puede nombrar a otra u otras personas (fiduciarios) para que se encarguen de ordenar, en todo o en parte, su sucesión por causa de muerte, una vez fallecido el primero.

Por otra parte, el autor Miguel Ángel Martínez-Cortés Gimeno considera que es una institución del derecho de sucesiones que permite al causante ordenar su sucesión a través de otras personas, supeditado siempre a la voluntad de quien le nombrara, en la que la delación de la herencia se difiere hasta que los nombrados ejecuten la ordenación.

Lo que queda claro, tal y como se ha expresado con anterioridad, es que constituye una manifestación más de la amplísima libertad que tiene el causante, al permitir a un tercero ordenar la sucesión del comitente.

2.- ORIGEN Y NORMATIVA A APLICAR

El **origen de la fiducia** está muy vinculado al de la Casa aragonesa. La necesidad de conservar indivisos los pequeños patrimonios rurales, para que pudieran cumplir con la finalidad de sustentar a una familia hizo que la Casa, en la sucesión mortis causa, se transmitiera a un único heredero. En este contexto es cómo surgió la figura de la fiducia: dado que el titular de la Casa no podía hacer la designación de su heredero con garantías de acierto al ignorar lo que iba a suceder en el futuro a sus posibles herederos, encomendaba dicha tarea a un tercero, que le iba a sobrevivir y que generalmente era su cónyuge.

La regulación de la fiducia surgió ya en el siglo XIX pero no nos vamos a remontar hasta ese momento, sino que comenzaremos con la Compilación aragonesa de 1967. Esta compilación regulaba la figura de forma breve. No fue hasta la Ley de Sucesiones

por causa de muerte (Ley 1/1999, de 24 de febrero) hasta que tuvo un completo régimen jurídico. Como es bien sabido, en 2011 se refundieron todas las normas civiles aragonesas en el **Código del Derecho Foral de Aragón, que dedica sus artículos 439 a 463 a la fiducia aragonesa.**

3.- CONTENIDO DE LA FIDUCIA

En cumplimiento del encargo recibido, al fiduciario le corresponde, como hemos señalado, ordenar la sucesión del causante o comitente. Al ser tan amplio el derecho que tiene un aragonés para ordenar su patrimonio, ha podido establecer instrucciones sobre el modo de ordenar su patrimonio cuando fallezca o de cómo ejecutar la fiducia, instrucciones que serán de obligado cumplimiento para el fiduciario. No obstante, las instrucciones en todo caso deberán respetar las facultades de administración que pueda tener el cónyuge superviviente.¹

Si el causante no hubiera establecido ninguna instrucción específica, la ley determina, con carácter subsidiario, cómo debe ejecutarse la fiducia, pero únicamente en el caso de que sólo queden descendientes del causante o cuando se trate de ordenar la Casa.

El fiduciario ordenará la sucesión con la misma libertad que la que tenía el causante, pudiendo instituir herederos, atribuir legados, ordenar pagos en función de la legítima, etc. La única limitación que tiene el fiduciario es no poder ordenar la colación de las liberalidades hechas por el causante, pues la ley reserva a éste de manera exclusiva esa facultad.

4.- CARACTERÍSTICAS DEL CARGO DE FIDUCIARIO

Las principales características del cargo de fiduciario son seis:

1. **Es subsidiario de la voluntad del causante**: tal y como señala el artículo 441 del Código del Derecho Foral de Aragón, cualquiera que sea la forma en que haya sido designada, y salvo expresa autorización del comitente, no podrá

¹ Regulados en el capítulo de la viudedad del Código de Derecho Foral de Aragón (artículos 271 y siguientes)

modificar las disposiciones sucesorias del causante, sean anteriores o posteriores al nombramiento.

El precepto, al referirse a las disposiciones de comitente que el fiduciario debe respetar, lo hace de una manera general, de modo que comprende tanto las relativas a disposiciones en las que el comitente ordenará por sí mismo su sucesión, como aquellas en las que el comitente se limita a establecer instrucciones sobre la forma de actuar del fiduciario. Unas y otras pueden ser previas, simultáneas o posteriores al nombramiento del fiduciario, y todas ellas deben ser respetadas por éste.

En relación con las disposiciones testamentarias del causante anteriores al nombramiento hay que determinar si éste produce la revocación de las disposiciones anteriores. Para ello se utilizan las reglas generales de interpretación del artículo 416 del Código del Derecho Foral de Aragón.

Cuando las disposiciones y el nombramiento son simultáneas habrá que averiguar su grado de compatibilidad; y toda disposición transitoria posterior plantea el problema de averiguar qué ocurre con el fiduciario: su revocación parece clara si el causante dispone de la totalidad de su patrimonio.

En relación con las disposiciones posteriores al nombramiento del causante, el artículo 443.2 del Código del Derecho Foral de Aragón dispone que el nombramiento de nuevo fiduciario produce la revocación de los anteriores, salvo que resulte claro que actúan conjunta o sucesivamente.

El nombramiento del fiduciario, salvo que sea otra la voluntad del comitente, no revoca automáticamente las disposiciones del causante realizadas con anterioridad, sino que el nombramiento fiduciario quedará limitado a los bienes sin asignar.

En todo lo no dispuesto por el causante, el fiduciario puede emitir su propia y automática voluntad. No se trata de reproducir la voluntad del causante, sino que éste contaba, precisamente, con el acierto del fiduciario en su decisión, razón por la que le permite incidir en la esfera de decisión del comitente en relación su sucesión, puesto que, una vez fallecido él, va a dejar en sus manos la ordenación y reparto de sus bienes.

2. **Es esencialmente revocable**: la fiducia es una institución basada en la confianza, ya que resulta impensable que una persona dé el poder de ordenar libremente su patrimonio tras su fallecimiento a otra en la que no confíe plenamente.

Esta es una de las razones por las que el nombramiento fiducial es siempre revocable, con el único requisito de que se realice en testamento o en escritura pública. No obstante, también se admite una revocación implícita cuando habiendo designado en su día a un fiduciario, se otorga un nuevo testamento o escritura designando a otro diferente.

Como es lógico, la norma aragonesa (artículo 440.2 del Código de Derecho Foral de Aragón) prevé, en los casos de nombramiento del cónyuge supérstite como fiduciario, que no tendrá efecto ese nombramiento si, cuando fallezca el comitente, se ha declarado judicialmente la nulidad del matrimonio, se haya decretado divorcio o la separación o se hayan iniciado los trámites judiciales de la nulidad, divorcio o separación. Es decir, basta con que se hayan iniciado los trámites para que el mandato fiduciario quede sin efecto. Cuestión totalmente comprensible debido a la naturaleza de la fiducia basada en la confianza que tiene el comitente en el fiduciario.

3. **El cargo es gratuito**, salvo que el causante hubiera previsto que fuera retribuido (artículo 440 apartado tercero del Código del Derecho Foral de Aragón). Con la actual normativa queda claro que si el comitente no establece ninguna previsión que implique una cierta retribución, ganancia o beneficio para el fiduciario, éste no tendrá derecho alguno a exigirlos, aunque hubiera cumplido satisfactoriamente con su función.
4. **El cargo es personalísimo** (artículo 440.3 del Código del Derecho Foral de Aragón). En consecuencia, el fiduciario debe ejecutar por sí, no sólo la ordenación de la sucesión del causante, sino también las demás incumbencias que puedan corresponderle como fiduciario (actos de administración, disposición o liquidación de la sociedad conyugal disuelta).

Sin perjuicio del carácter personalísimo del cargo, el fiduciario podría encargar gestiones concretas para desempeñar mejor las funciones encomendadas. Así,

por ejemplo, podría encargar la valoración de determinados bienes, el nombramiento de procuradores para ejercer las acciones de defensa del patrimonio hereditario, ordenar el pago a una entidad de crédito, etc.

5. **El cargo es indelegable.** El carácter personalísimo de la fiducia determina su indelegabilidad. Al tratarse de un cargo de confianza, la finalidad que busca el comitente al encargar su ordenación sucesoria a una persona determinada se vería violada si el fiduciario encargara el ejercicio de dicho cometido a un tercero.

En opinión del Notario de la ciudad de Zaragoza Don Adolfo Calatayud Sierra no puede delegarse su ejecución ni cederse el cargo a terceras personas, ni siquiera aunque el causante así lo hubiera previsto, es decir, no cabe nombrar a una persona encargada de determinar quién será el fiduciario.

En opinión de Miguel Ángel Martínez Cortes Gimeno tampoco es posible que el fiduciario pueda nombrar sustituto, precisamente por el carácter personalísimo del que acabamos de hablar. Sin embargo, diferencia la ordenación de la fiducia con la mera ejecución. En opinión de este autor, que parece bastante razonable, el contenido esencial de la fiducia, es decir, la ordenación de la sucesión del causante es totalmente indelegable, mientras que la mera ejecución de dicho mandato podría encomendarse a un tercero ajeno a dichas funciones.

6. **El cargo es voluntario** (artículo 440.3 del Código del Derecho Foral de Aragón). El cargo de fiduciario es voluntario y se puede renunciar a él sin necesidad de alegar excusa alguna.

5.- FINALIDAD DE LA INSTITUCIÓN EN LA ACTUALIDAD

Al contrario de lo que sucedía a principios del siglo pasado, en la actualidad ha ganado importancia la idea entre la igualdad de los hijos y de que hay que distribuir los bienes y ordenar la sucesión mortis causa de forma acorde con las necesidades de los descendientes. Ante esta nueva situación se invierte la finalidad de la fiducia, que ya no sería el mantenimiento del patrimonio familiar, sino su distribución de acuerdo con

la situación en la que se encuentran los descendientes del causante en el momento de ejecución de la fiducia.

Al conferirse dicha facultad a un tercero, es posible que éste pueda recopilar más datos, lo cual le permitirá hacer una distribución más justa y proporcional a la situación de cada uno de los herederos potenciales

Pero hoy su principal ámbito puede estar en las empresas familiares, para preservar la identidad de un patrimonio familiar constituido, en su mayor parte, por una explotación mercantil o industrial; es aquí donde se pone de manifiesto su relevancia en el uso que de ella se puede hacer para conseguir esa finalidad, como método alternativo a la constitución de sociedades.

Sin duda, la finalidad que se persigue hoy en la mayoría de los casos en los que se constituye la fiducia es consolidar la posición del cónyuge supérstite a quien el otorgamiento de decidir el destino final de los bienes del causante otorgaría un mayor respeto y autoridad dentro de la familia.

6.- TIPOS DE FIDUCIA

En función de las personas designadas para ejercer el cargo, la fiducia puede ser individual o plural. Estamos ante una **fiducia individual** cuando el causante designa a un único fiduciario para que actúe individualmente. Es una **fiducia plural** cuando el causante nombra varios fiduciarios para que actúen bien de modo sucesivo, (en caso de que el primero no quiera o no pueda hacerlo será fiduciario el segundo nombrado), de forma solidaria (no tipificada legalmente) o mancomunada, denominada esta última fiducia colectiva. La fiducia colectiva es, por tanto, un tipo de fiducia plural, en la que los fiduciarios actúan conjunta o mancomunadamente. El Código de Derecho Foral de Aragón regula únicamente la fiducia colectiva.

A efectos de terminar el tipo de fiducia ante la que nos encontramos, el artículo 439 del Código de Derecho Foral de Aragón establece que “*nombrados varios (fiduciarios) sin señalar cómo deben actuar, se entenderá que el llamamiento es conjunto*”, es decir, se estaría ante una fiducia colectiva.

7.- NOMBRAMIENTO DEL FIDUCIARIO

El nombramiento del fiduciario es el primer acto de la ordenación de la sucesión del causante. La delación de la herencia no tendrá lugar hasta el momento de ejecución de la fiducia.

I.- ELEMENTOS SUBJETIVOS

1. **Condiciones personales del comitente:** el artículo 439 del Código del Derecho Foral de Aragón establece que “todo aragonés capaz para testar” puede nombrar uno o varios fiduciarios. De este precepto se pueden extraer los dos requisitos para nombrar a un fiduciario:
 - (i). Que el comitente tenga la vecindad civil aragonesa.
 - (ii). La exigencia de una capacidad específica. Este requisito se resuelve por remisión a la capacidad para testar recogida en el artículo 408 del Código del Derecho Foral de Aragón. Basta con ser mayor de catorce años y tener capacidad natural para nombrar fiduciario. Ello no obsta para que, en el caso de realizar testamento ológrafo o pacto sucesorio se deba tener la capacidad específica necesaria para otorgar estos actos (artículos 408.2 y 378 del Código del Derecho Foral de Aragón): la mayoría de edad.

2. **Condiciones personales del fiduciario:** el artículo 440 del Código del Derecho Foral de Aragón dispone que “*el fiduciario habrá de ser mayor de edad y tener plena capacidad de obrar en el momento del fallecimiento del causante*”. No exige, por tanto, un vínculo matrimonial con el comitente. Esta norma establece dos requisitos para ser nombrado fiduciario y de ella se deduce que el fiduciario debe ser una persona física, que es de las únicas de las que se puede aseverar que son mayores de edad. Los requisitos son:
 - a. La mayoría de edad.
 - b. La capacidad de obrar: la exigencia de capacidad de obrar debe cumplirse tanto en el momento del fallecimiento del causante como al ejecutar la fiducia puesto que, en otro caso, el acto realizado sería nulo. Por eso el artículo 462 del Código del Derecho Foral de Aragón declara que la fiducia se extingue cuando el fiduciario fallezca, sea declarado ausente o fallecido, privado de la plena administración de sus bienes o

incapacitado judicialmente. En cuanto al momento tomado para la comprobación de los citados requisitos, la legislación aragonesa ha optado por que sea en el momento del fallecimiento del causante.

II- FORMA DEL NOMBRAMIENTO

El artículo 442 del Código del Derecho Foral Aragonés establece que:

“La designación de fiduciario y las instrucciones del comitente, si las hubiere sobre la ejecución de la fiducia o administración y disposición de los bienes sujetos a ella, deberán constar necesariamente en testamento o escritura pública”.

Por lo tanto, si el causante es mayor de edad nada impediría que nombrara al fiduciario mediante testamento ológrafo.

III.- LA REVOCACIÓN DEL NOMBRAMIENTO

Ya se ha señalado con anterioridad que una de las características de la fiducia es que el cargo es esencialmente revocable. Es el artículo 443 del Código del Derecho Foral Aragonés el que regula la revocación estableciendo que:

- 1. El nombramiento de fiduciario, con independencia de la forma en que se haya efectuado, podrá ser revocado por el causante en testamento o escritura pública.*
- 2. El nombramiento de nuevo fiduciario producirá la revocación de los anteriormente designados, a no ser que resulte clara la voluntad del causante de que actúen conjunta o sucesivamente.*

Una vez más, el respeto a la voluntad del causante lleva a conferirle las más amplias facultades para ordenar su sucesión, y ello no incluye únicamente variar las “reglas del juego” modificando atribuciones o corrigiendo ciertas disposiciones, sino también la revocación del fiduciario.

Hay que señalar que, al no comenzar el encargo del fiduciario hasta el fallecimiento del causante, la revocación del nombramiento realizada por el comitente, que necesariamente ha de tener lugar con antelación a dicha defunción, habrá impedido el llamamiento a favor del inicialmente designado.

En cuanto a los requisitos formales de la revocación, ésta no tiene por qué hacerse necesariamente en la misma forma en la que se haga la designación, sino que cualquiera que sea la forma en que se haya realizado la misma, el nombramiento podrá ser revocado en testamento o escritura pública.

El comitente podría haber nombrado a su fiduciario en capitulaciones matrimoniales, testamento mancomunado o pactos sucesorios, donde interviene no sólo el causante sino otras personas. Pues bien, la doctrina entiende que, aunque el instrumento del nombramiento hayan intervenido varias personas, el comitente es siempre y únicamente un sujeto, puesto que el fiduciario es designado para ordenar su sola sucesión, por lo tanto, la subsistencia del nombramiento queda en manos del comitente hasta el momento de su fallecimiento, pudiendo realizar la revocación sin necesidad de la concurrencia de las personas que estaban en el nombramiento del fiduciario.

IV.-LA PERFECCIÓN DEL NOMBRAMIENTO

El cargo de fiduciario se entiende deferido en el momento en que adquiere plena eficacia el acto en el cual se ha producido el nombramiento, ya sea el testamento o la escritura pública. Y al igual que ocurre con toda disposición sucesoria revocable, éste se produce en el momento del fallecimiento del causante: porque es en ese momento cuando al designado tiene la posibilidad de aceptar y ejecutar la fiducia.

En cuanto a la adquisición de la cualidad de fiduciario encontramos dos teorías: quienes entienden que ésta se produce de forma automática; y quienes exigen la aceptación ya sea expresa o tácita por parte del designado.

La mayoría de la doctrina aragonesa considera que, para la perfección del nombramiento, se necesita su aceptación, ya sea expresa o tácita, lo cual no implica inseguridad jurídica, puesto que aquellos que tuvieron vocación a la herencia podrían instar al designado a que diga si acepta o no dicho cargo; además en un patrimonio

mediano se van a exigir actos de administración de esta forma enseguida se va a conocer si acepta o no, puesto que dicha gestión implica la gestión tácita del fiduciario.

8.- DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL FIDUCIARIO

I.- Derechos y facultades del fiduciario

El principal derecho que tiene el fiduciario es el de la ordenación de la sucesión del causante, elección y distribución de los bienes del causante, para la cual gozará de las mismas facultades que éste. Esta ordenación tendrá lugar mediante la ejecución de la fiducia. En cuanto a los actos en que podrá consistir la ejecución, el fiduciario podrá realizar las mismas que le habrían correspondido al comitente (quedando a salvo las instrucciones dadas por el mismo), es decir, el fiduciario podrá:

- Instituir heredero o herederos.
- Reconocer y fijar legítimas.
- Disponer legados.
- Imponer cargas, gravámenes o sustituciones.
- Encargar la administración de los bienes integrantes del patrimonio hereditario.
- Nombrar albaceas.
- Realizar la partición.
- Mencionar a alguien para evitar la posible preterición.
- Desheredar.
- Facultad de rehabilitar al indigno.
- Instar al Juez la adopción de medidas de aseguramiento respecto de los bienes sujetos al usufructo cuando proceda el inventario y hasta que éste se formalice y, en su caso, se constituya la fianza.
- Requerir al viudo obligado a formalizar inventario para que lo determine cuando no lo hubiera concluido dentro del plazo, percibiendo con carácter definitivo, los disfrutes de la viudedad desde el día del requerimiento y hasta la terminación de inventario.
- Pactar con el viudo usufructuario la transformación, modificación y extinción del usufructuario como estimen oportuno.
- Acudir al Juez para que dicte medidas oportunas (incluida la transformación del usufructo) cuando los nudo propietarios estimen que de la administración y

explotación de los bienes por el usufructuario se derivan graves perjuicios para ellos.

Además, si bien el Código del Derecho Foral de Aragón considera el cargo como gratuito, admite que el causante lo configure como retribuido.

II.- Obligaciones del fiduciario: el inventario

El artículo 450 del Código del Derecho Foral de Aragón establece la obligación del administrador de formalizar en escritura pública un inventario como garantía de los derechos y de los beneficiarios para clarificar la composición del patrimonio sujeto a fiducia y evitar que se distribuyan bienes del patrimonio herederos.

El plazo para realizar el inventario es de seis meses tras el fallecimiento del comitente, salvo que éste hubiera dispuesto otra cosa. Puede ocurrir que, o bien el plazo fijado por el comitente, o el de seis meses desde su fallecimiento, se antojen insuficientes para el administrador, en previsión de lo cual el legislador ha admitido que el gestor pueda, mediante justa causa, solicitar una prórroga al juez para su realización. En cuanto a las consecuencias del incumplimiento del plazo fijado, el apartado cuarto del citado artículo 450 del Código del Derecho Foral Aragonés establece que:

“Transcurrido el plazo para realizar el inventario sin que el administrador lo haya formalizado, cualquiera de los parientes del causante dentro del cuarto grado, o cualquier otro interesado en la herencia, podrá solicitar del Juez que le requiera para que lo formalice. El Juez, previa audiencia del administrador, le concederá un nuevo plazo por el tiempo que estime oportuno, con apercibimiento de que, si no lo hace, lo realizará a su costa un tercero designado judicialmente, sin perjuicio de las responsabilidades en que pudiera incurrir.”

Se trata, por tanto, de una llamada de atención, puesto que no implica consecuencia alguna, sino solamente la amenaza de que, ante un nuevo incumplimiento, se nombrará a un tercero que le sustituya para realizar el inventario.

Este mismo artículo 450 del Código del Derecho Foral en su apartado tercero establece que, cuando el comitente hubiera designado como único fiduciario al cónyuge, éste no tendrá la obligación de realizar inventario, “*salvo que expresamente lo haya exigido el causante o lo acuerde el Juez a instancia del Ministerio Fiscal para salvaguardar el patrimonio hereditario*”.

9.- LA HERENCIA PENDIENTE DE ASIGNACIÓN

I-, ¿A QUIEN CORRESPONDE?

Una de las consecuencias de la fiducia aragonesa consiste en que desde que fallece el causante hasta que se ejecuta la fiducia hay un tiempo en el que la herencia carece de titular. Los bienes de la herencia ya no pertenecen a su antiguo propietario, el comitente fallecido, y tampoco han sido designados todavía por el fiduciario a los herederos o los legatarios que hayan de adquirirlos. Hay una herencia, pero no hay herederos porque habrán de ser designados en su momento por el fiduciario. Nos encontramos ante una herencia pendiente de asignación, esto es, ante una herencia yacente, que corresponde administrar según el apartado primero del artículo 449 del Código del Derecho Foral de Aragón:

1. *Al cónyuge viudo sobre todos los bienes y derechos del premuerto, mientras tenga la condición de administrador de la comunidad conyugal, o, en otro caso, solo sobre los bienes afectos al usufructo de viudedad.*
2. *Al fiduciario o fiduciarios.*

En primer lugar, al cónyuge viudo le corresponde la administración de la comunidad legal hasta la partición con adjudicación de bienes. Producida la partición, el cónyuge viudo sólo tendrá derecho a los bienes afectos al derecho de viudedad Si el cónyuge viudo es, además, el único fiduciario será el administrador de todos los demás bienes, incluso sobre aquellos que no tenga viudedad.

Tratándose de fiducia colectiva, la regla es la misma, si bien se permite que el causante haya designado un administrador, de forma que los fiduciarios sólo serán administradores en defecto de designación por el causante (apartado segundo del artículo 449 del Código del Derecho Foral de Aragón).

Esta es la característica principal de la fiducia a efectos fiscales. Dado que la delación no se produce hasta el momento de ejecución de la fiducia, hay un lapso de tiempo en el que los bienes carecen de titular jurídico, como así lo pone de manifiesto el Notario de la ciudad de Zaragoza, don Adolfo Calatayud Sierra. Por ello, gravar unos bienes que carecen de titular, a priori, parecería complicado.

II.- COMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO RELICTO

1. Bienes que integran el patrimonio relicto: es claro que el patrimonio de la herencia pendiente de asignación estará integrado por los mismos bienes y derechos que integran el patrimonio del relicto. En caso de que el comitente estuviera casado al tiempo del fallecimiento, dado que generalmente estará sujeta al régimen de consorciales², para saber qué bienes concretos integran el patrimonio habrá que proceder a la liquidación de la sociedad conyugal. En caso de que el comitente hubiera establecido algún tipo de legado en su testamento, éstos no formarían parte del caudal relicto, puesto que ya tienen titulares jurídicos: los respectivos legatarios.

2. Cargas y obligaciones del patrimonio relicto: se recogen en el artículo 451 del Código del Derecho Foral que establece que:
“Se pagarán con cargo al caudal relicto:
 - a) *Los alimentos debidos a los hijos y descendientes del causante cuando esta obligación no corresponda a otras personas.*
 - b) *Las cargas y deudas de la herencia.*
 - c) *Los gastos de conservación de los bienes, los tributos, primas de seguro u otros gastos a que se hallen afectos aquéllos así como las obligaciones contraídas por el administrador en la gestión de los negocios del causante o que se deriven de su explotación, en cuanto no hayan de ser satisfechos por el cónyuge usufructuario.”*

El precepto habla de hijos y descendientes, sin restricción, no de legitimarios de grado preferente. Además, la referencia a las deudas y cargas de la herencia no supone un gran cambio, puesto que dichas deudas deben ser satisfechas, en todo caso, para no perjudicar a los acreedores del fallecido. No obstante, implica una aclaración, con

² Régimen económico matrimonial que rige en Aragón en ausencia de pacto en contra de los contrayentes.

respecto a la regulación anterior, dado que al establecerse el pago de éstas como una obligación que debe afrontar el administrador queda ahora claro que los acreedores saben que han de dirigirse contra el administrador, por representar el patrimonio hereditario.

Por último, se hace alusión al pago de los gastos necesarios y de administración incluidos los de conservación, tributos, seguros, etc. Pero al final del precepto se excluyen aquellos a los que deba hacer frente el viudo usufructuario que serán bastantes, debido a la amplitud que tiene dicho beneficio.

III.- LAS FACULTADES DE ADMINISTRACIÓN Y REPRESENTACIÓN

1.- Contenido de la administración: el artículo 452 del Código del Derecho Foral de Aragón establece que:

“El administrador satisfará las obligaciones y cargas a que se refiere el artículo anterior, gestionará los negocios que formen parte del caudal, podrá cobrar créditos vencidos y consentir la cancelación de las fianzas y derechos que los garanticen y realizar cualesquiera otros actos propios de todo administrador, así como ejercer las facultades de gestión que el causante le haya podido atribuir.”

Partiendo de la necesidad respetar al máximo voluntad del causante que puede haber establecido instrucciones concretas sobre la administración del patrimonio, este precepto pretende que la herencia yacente no quede paralizada, sino que sea gestionada de la forma más diligente posible. De esta forma no sólo se favorece a los herederos en potencia, sino que además serán favorecidos los terceros que tengan créditos pendientes.

2.- Representación de la herencia: el art 452.2 del Código del Derecho Foral de Aragón además, legitima activa y pasivamente al administrador para ejercitar las acciones necesarias para la defensa del patrimonio relicto, e impone a los acreedores la carga de dirigir su demanda contra él para hacer efectivos los créditos, por obligaciones de las que deba responder la herencia yacente.

3.- Facultades de disposición: el artículo 453 del Código del Derecho Foral de Aragón reserva las facultades de disposición al fiduciario, también en los casos en que

no le corresponda la administración de los bienes por haber cónyuge viudo administrador, o por ser una fiducia colectiva y haber sido designado un administrador. En estos casos *“el fiduciario o fiduciarios no administradores darán cuenta al administrador de toda enajenación que hayan realizado y, en su caso, de los bienes adquiridos que han sustituido a los enajenados”*.

Para que el fiduciario pueda disponer de la herencia yacente se tienen que dar los siguientes requisitos:

1. El fiduciario sólo puede disponer a título oneroso (artículo 453 del Código del Derecho Foral de Aragón)
2. Deben concurrir alternativamente alguna de las siguientes circunstancias:
 - a. Que medie autorización del comitente. Ya se ha señalado con anterioridad que el fallecido ha podido dejar establecidos una serie de disposiciones que el fiduciario deberá cumplir.
 - b. Que la disposición sea necesaria para atender al pago de las obligaciones y cargas de la herencia yacente.
 - c. Que el fiduciario juzgue conveniente la disposición de los bienes para atribuirlos por otros que, por ejemplo, le ofrecieran una mayor rentabilidad.

Con el fin de garantizar la subsistencia del patrimonio hereditario, la ley establece el destino de la contraprestación obtenido en la disposición de los bienes. Así, conforme al artículo 453.2 del Código del Derecho Foral de Aragón, salvo que la contraprestación obtenida se haya destinado al pago de las deudas y cargas del caudal pendiente, la asignación quedará subrogada en el lugar de los bienes enajenados.

En el caso de que hubiera legitimarios, la ley impone algunas cautelas de enajenación de inmuebles por naturaleza, empresas y explotaciones económicas, valores mobiliarios u objetos preciosos. Si existieran legitimarios, para la eficacia de los actos o disposiciones de estos bienes se exige la autorización de cualquiera de los legitimarios con plena capacidad de obrar y, siendo todos los legitimarios menores o incapaces, de la Junta de Parientes o del Juez competente (art. 454 del Código del Derecho Foral de Aragón)

Se trata de un control externo a las facultades de disposición del fiduciario en relación con los bienes de mayor trascendencia del patrimonio y que, transformados en dinero, serán de más fácil distracción, tal y como señala M^a Ángeles Parra Lucan.

A pesar de la obligación de informar sobre la enajenación para coordinar dichas facultades, la diversidad de sujetos que las ejercen y la facilidad para la enajenación de los bienes que integran el patrimonio relicto, puede complicar la labor de administración, ya que éste vería gravemente dificultada su función de gestión, puesto que la variabilidad del patrimonio por la que unos bienes pasan a ser sustituidos por otros al ritmo que el fiduciario considerase oportuno, le impediría ejercer correctamente dicha tarea de organización

Además de los requisitos anteriores, para el caso de que existan legitimarios, el artículo 454 del Código del Derecho Foral de Aragón establece que:

“Si existen legitimarios, para la eficacia de los actos de disposición de inmuebles por naturaleza, empresas y explotaciones económicas, valores mobiliarios u objetos preciosos será necesaria la autorización de cualquiera de los legitimarios con plena capacidad de obrar y, siendo todos los legitimarios menores o incapaces, de la Junta de Parientes o del Juez competente.”

De enajenarse los bienes sin la preceptiva autorización, los legitimarios podrán hacer valer su ineficacia y, en defecto de estos, podrán los parientes con expectativas impugnar los actos que defrauden la finalidad de la fiducia.

Como ya se ha indicado con anterioridad, los actos sobre los que recae esta facultad deben ser actos de disposición a título oneroso, quedando excluidas las enajenaciones a título gratuito que equivaldrían a un acto de ejecución de la fiducia, debiendo reunir los requisitos de éste.

No obstante hay determinados supuestos en los que cabría la duda de si nos encontramos ante negocios jurídicos a título oneroso o lucrativo y, como consecuencia, quién puede realizarlas. Algunos de ellos son:

- **Condonación de deuda**: como acto a título gratuito que es, queda excluida de las facultades a disposición del fiduciario.
- **El aplazamiento de una deuda ya vencida**: aunque en principio se trata de un acto a título gratuito, puede haber motivos, como la mayor posibilidad de cobro, que aconsejen incluirlo en las facultades de disposición que puede realizar el

fiduciario. Martínez- Cortes Gimeno opina también que entre dentro de las facultades de disposición conceder quitas en los procedimientos concursales, ya que la finalidad que su concesión representa para el cobro de la deuda, justifica sobradamente esta posibilidad.

- **La renuncia pura y simple a la propiedad de determinados bienes**: con carácter general, equivale a un acto a título gratuito, de modo que también se excluye. Sin embargo, el Notario Calatayud Sierra entiende que:

“La cuestión no está tan clara en la renuncia de derecho limitado. Estos casos ya no son asimilables a la ejecución de la fiducia, y por ello, aunque reconociendo lo dudoso de la cuestión, creo que, aunque sea por analogía deberían permitirse su realización, incluso perturbadora de inmovilidad. Además, estas renunciaciones en muchos casos estarán ligadas a una situación más amplia, en la que los límites entre onerosidad y gratuidad se oscurecen. Concretamente, creo que la renuncia sería posible si lo autorizara el legitimario a que se refiere el artículo 139 de la Ley de Sucesiones (aun no refiriéndose a bienes de los comprendidos en el precepto) y, en defecto, legitimarios, si el causante hubiera autorizado a ello”

- **Aceptación de la herencia**: el fiduciario podrá aceptar la herencia a beneficio de inventario, pero no pura y simplemente, puesto que este último caso podría comportar un perjuicio para el caudal relicto al tener que responder de las deudas que si integraban la herencia deferida con los bienes propios. Si es un supuesto de derecho aragonés hay que tener en cuenta que, como el patrimonio propio nunca responde de las deudas que gravan el caudal relicto, el fiduciario podrá aceptarlo siempre. La repudiación de la herencia deferida a favor del comitente queda igualmente excluida.

10.- EJECUCIÓN DE LA FIDUCIA

I.- PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DEL ENCARGO FIDUCIARIO

El plazo para ejecutar la fiducia se encuentra regulado en los artículos 444 a 447 del Código del Derecho Foral de Aragón.

El causante puede señalar un plazo para la ejecución de la fiducia. Si no lo hace, y salvo que el cónyuge sea el único fiduciario, la ley establece un plazo de tres años. Sin embargo, si el fiduciario es el cónyuge supérstite, salvo plazo expreso distinto señalado por el causante, el plazo será de por vida (artículo 444 del Código del Derecho Foral de Aragón).

El plazo se computa desde el fallecimiento del causante, salvo que en ese momento existan legitimarios de grado preferente menores de edad; en estos casos, el plazo empezará a contar desde que alcancen la mayoría de edad todos ellos.

Como hemos señalado con anterioridad, el causante puede nombrar a varios fiduciarios, pudiendo ser éstos sucesivos. En estos casos el plazo empieza a contar desde que legalmente sea posible su ejecución, por ejemplo, tras la muerte del primer fiduciario será llamado el segundo.

Estos plazos pueden prorrogarse o reducirse por el Juez, previa audiencia del Ministerio Fiscal a través de un procedimiento de jurisdicción voluntaria. La ampliación del plazo será solicitado cuando concurren circunstancias que hagan imposible la ejecución de la fiducia. Por su parte, la reducción del plazo suele ser utilizado por acreedores de la herencia que solicitan al Juez que señale un plazo más breve.

II.-LÍMITES Y PROHIBICIONES

Tal y como ya se ha visto, el fiduciario tiene las mismas facultades, en orden a la ejecución de la herencia, que el comitente. Pero no se debe olvidar que se trata de un cargo supeditado a la voluntad del causante: de ahí que en la ejecución sus facultades puedan ser más limitadas que las que tenía el propio comitente, como se desprende de los artículos 456 y siguientes del Código del Derecho Foral de Aragón y siguiente. Los límites a la actuación del fiduciario pueden derivar de:

1. **Las disposiciones del causante**: el carácter subsidiario que el nombramiento de fiduciario tiene respecto de la voluntad del causante hace que aquel deba respetar las disposiciones hechas por el comitente, no pudiendo modificarlas por cauce alguno, salvo que el propio comitente le haya facultado expresamente.

2. **Las instrucciones del comitente**: el mismo carácter subsidiario que tiene el nombramiento de fiduciario respecto de la voluntad del causante, obliga también a que en la ejecución de la fiducia se respeten íntegramente las instrucciones que el causante hubiera previsto para ello. En cuanto a los tipos de instrucciones que nos podemos encontrar, hay que recordar que el supuesto más conflictivo de la fiducia es el régimen de la herencia pendiente de asignación, de modo que es previsible que gran parte de ellas se refieran a dicha normativa. Así, es frecuente la existencia de instrucciones relativas a:
- a. La administración y disposición de bienes, nombrando un administrador, ampliando o reduciendo sus facultades de administración o requisitos para disponer.
 - b. Formalidades que se deban realizar (inventario público, plazos, etc.)
 - c. Plazo y forma de la ejecución.
 - d. La elección de un determinado grupo de personas para concretar entre quienes debe realizarse la elección.
 - e. Las que el causante determine sobre la pérdida de la condición de fiduciario (más que instrucciones son realmente previsiones)
 - f. Un supuesto especial de limitación a la actuación del fiduciario derivada de las instrucciones del causante es aquel en que haya ordenado mantener la indivisión de la herencia o de alguno de los bienes de que la componen por tiempo determinado.

3. **La existencia de hijos del causante**. El artículo 457.1 del Código del Derecho Foral de Aragón establece que:

“Salvo disposición en contra del comitente, cuando en el momento de ejecutar la fiducia existan descendientes suyos, el fiduciario habrá de ordenar la sucesión exclusivamente a favor de alguno o algunos de ellos, con la misma libertad con que podría hacerlo el causante.”

El legislador se ha basado en la presunción de que habiendo descendientes suyos, el causante hubiera querido que su caudal relicto recayese en alguno de ellos.

III.- FORMA Y PROCEDIMIENTO DE LA EJECUCIÓN DE LA FIDUCIA

La ejecución, como acto unilateral que es, no requiere aceptación alguna por parte del beneficiario, sin perjuicio de que éste sea requisito indispensable para la adquisición de la atribución hereditaria realizada por el fiduciario. Los fiduciarios, por tanto, podrán hacer uso de sus facultades sin oposición alguna por parte de quienes tengan vocación a la herencia o se crean con interés en la misma, que deberán pasar por aquello que decida el fiduciario único o la mayoría de los fiduciario integrantes de la fiducia colectiva, respetando su voluntad como si fuese la del propio causante.

1. **Regla general:** en atención a la trascendencia del acto, la ley impone la necesidad de su otorgamiento en Escritura pública (artículo 456.1 del Código del Derecho Foral de Aragón). La exigencia de Escritura pública es *ad solemnitatem*, es decir, se trata de un presupuesto de validez y eficacia de la ejecución de la fiducia. Es exigible también aun cuando, en un acto de ejecución parcial de la fiducia, sólo se disponga de bienes muebles. Para su validez no es necesario aceptación del beneficiario, es válido como acto unilateral. El artículo 458 del Código del Derecho Foral de Aragón establece que:

“los actos inter vivos en ejecución de la fiducia son irrevocables. La ley establece la irrevocabilidad al margen de que se haya producido o no la aceptación por el beneficiario e, incluso, de que haya llegado a su conocimiento la ejecución del al fiducia.”

Este es un claro ejemplo de que el causante quiso que el fiduciario ordenase su patrimonio.

2. **Cuando el cónyuge sea el único fiduciario:** como ya se ha señalado, si el fiduciario es el cónyuge viudo, el mandato es de por vida, por lo que puede ejecutar la fiducia durante su vida o dejarla establecida en su testamento. La ejecución puede ser ejecutada total o parcialmente, por actos inter vivos formalizados conforme a la regla general. Para que pueda ejecutarse la fiducia en testamento son presupuestos necesarios que:
 - a. Haya sido como designado como único fiduciario el cónyuge.
 - b. El causante no haya prohibido la ejecución en testamento.
 - c. El causante no haya señalado al cónyuge viudo fiduciario un plazo de ejecución de la fiducia.

IV.- EFICACIA

Conforme a la primera parte del artículo 458.3 del Código de Derecho Foral de Aragón *“los actos de ejecución de la fiducia en forma testamentaria son siempre revocables”*. La ley establece, por tanto, para los actos de ejecución de la fiducia en forma testamentaria, la libre revocación. No se trata de un mero recordatorio de la regla general establecida para las disposiciones testamentarias. Por el contrario, tal y como señala M^a Ángeles Parra Lucan, de no atribuirle la ley expresamente el carácter de revocable sería discutible que lo fuera, puesto que se trata de la ordenación de la sucesión de una persona fallecida aunque el vehículo, el instrumento jurídico utilizado, sea un testamento.

También sería revocable libremente los actos de ejecución de la fiducia en testamento mancomunado, por ser esta una norma especial que debe prevalecer sobre las normas generales de revocación.

La regla de la revocabilidad implica que la ejecución de la fiducia en testamento no producirá ningún efecto hasta la muerte del cónyuge viudo otorgante. También en los casos en que otorgue el testamento en Escritura pública, por tratarse de un acto *mortis causa*.

La ejecución de la fiducia en testamento no impide, por tanto, *“la eficacia de los actos d disposición realizados por el viudo fiduciario con posterioridad”* (artículo 548.3 del Código del Derecho Foral de Aragón).

V- EJECUCIÓN PARCIAL DE LA FIDUCIA

El artículo 457.2 del Código del Derecho Foral de Aragón establece que:

“el fiduciario podrá hacer uso total o parcial, y aun en tiempos distintos, de sus facultades, a menos que el causante hubiere dispuesto otra cosa”

Por tanto, existe la posibilidad de que el comitente ejecute la fiducia de modo parcial (salvo que el causante hubiera dispuesto otra cosa). En el caso de ejecución parcial de la fiducia y, respecto de los bienes que queden sin asignar transcurrido el plazo de

ejecución de la fiducia o a la muerte del cónyuge designado de por vida, se producirá la delación legal.

Mención especial merece que el legislador nos remita una y otra vez a la voluntad del causante, poniendo nuevamente de manifiesto ese principio de libertad que tanta importancia tiene en el derecho aragonés.

VI- ESPECIALIDADES DE LA FIDUCIA COLECTIVA

En la fiducia colectiva, el causante habrá designado las personas que la integran y la forma de actuación de las mismas. A estos efectos, el causante goza de la más amplia libertad, pues no se limita la fiducia colectiva a los parientes. Con carácter subsidiario, el artículo 460 del Código del Derecho Foral de Aragón establece algunas reglas.

Además, si se establece genéricamente la fiducia a favor de parientes, en defecto de instrucciones del comitente o para completarlas, se entienden llamados, hasta un número de tres, los parientes que tengan capacidad para ser fiduciarios conforme al orden de prelación previsto en el artículo 459.2 del Código del derecho Foral de Aragón.

Por lo que se refiere a la ejecución de la fiducia colectiva habrá de estar, en primer lugar, a lo dispuesto por el causante, A falta de instrucciones, el artículo 460.1 del Código del Derecho Foral de Aragón establece que:

“A falta de instrucciones del causante, los acuerdos sobre ejecución total o parcial de la fiducia se tomarán por mayoría de los fiduciarios en acto al que habrán de ser convocados todos ellos.”

La fiducia colectiva necesariamente debe ejecutarse por actos *inter vivos* firmados en Escritura pública, conforme al apartado segundo del artículo 460.

11.- EXTINCIÓN DE LA FIDUCIA

La Ley distingue la “*pérdida de la condición de fiduciario*” como la *cualidad personal*, de la “*extinción de la fiducia*” como institución. No necesariamente la pérdida de la

condición de fiduciario conlleva la extinción de la fiducia, ya que el causante puede haber designado un fiduciario sucesivo o en los casos de fiducia colectiva.

La pérdida de la condición de fiduciario se recoge en el artículo 462 del Código del Derecho Foral de Aragón, conforme al cual la condición de fiduciario se pierde:

1. Por las causas establecidas por el causante.
2. Por expirar el plazo establecido para su ejecución.
3. Cuando el fiduciario fallezca, sea declarado ausente o fallecido, privado de la plena administración de sus bienes o incapacitado judicialmente.
4. Por renuncia del fiduciario.
5. Cuando el cónyuge viudo fiduciario contraiga nuevas nupcias o lleve vida marital de hecho, salvo que el comitente hubiera dispuesto expresamente otra cosa.
6. Por incurrir el fiduciario, para con el causante o sus descendientes, en alguna de las causas de desheredación o indignidad para suceder.³

I. NOTAS SOBRE LA EXTINCIÓN DE LA FIDUCIA

1. De nuevo se pone de manifiesto la importancia de la voluntad del causante.
2. Este artículo está directamente vinculado con el artículo 444.1 del Código del Derecho Foral de Aragón que establece que el fiduciario deberá cumplir su

³ Artículo 328 del Código de Derecho Foral de Aragón: “Son incapaces de suceder por causa de indignidad:

- a. Los padres que abandonaren, prostituyeren o corrompieren a sus descendientes.
- b. El que fuere condenado por haber atentado contra la vida del causante, de su cónyuge, descendientes o ascendientes, contra la vida del fiduciario o contra la vida de otro llamado a la herencia cuya muerte favorezca en la sucesión al indigno.
- c. El que fuere condenado a pena de inhabilitación especial para el ejercicio de los derechos de las personas sobre las que versará la pena y sus descendientes.
- d. El que fuere condenado por acusación o denuncia falsa contra el causante o el fiduciario, en relación con un delito para el cual la ley señale una pena grave.
- e. El heredero mayor de edad que, sabedor de la muerte violenta del causante, no la hubiese denunciado dentro de un mes a la justicia, cuando ésta no hubiera procedido ya de oficio.
- f. El que, con amenaza, fraude o violencia, obligare al causante o al fiduciario a otorgar, revocar o modificar las disposiciones sucesorias.
- g. El que por iguales medios impidiera a otro otorgar pacto sucesorio, testamento o acto de ejecución de la fiducia, o revocar o modificar los que tuviese hechos, o suplantare, ocultare o alterare otros posteriores.

- encargo en el plazo que expresamente haya señalado el comitente y, en su defecto, el legalmente previsto.
3. Las tres primeras causas de extinción se refieren a la desaparición del fiduciario, o en supuestos en que se le tiene por tal, en cuyo caso no podría cumplir con su función, proponiendo el legislador esta solución para evitar la prolongación de una situación de la incertidumbre. De los dos últimos hay que distinguir:
 - a. La alusión al supuesto de que le hayan privado de la plena administración de sus bienes abarcaría todo supuesto de privación de la plena administración recogida en la Ley Concursal, incluyendo el régimen de intervención.
 - b. La incapacitación judicial, por su parte, produce la pérdida de la condición de fiduciario como continuación de la exigencia inicial de que el fiduciario tenga plena capacidad de obrar en el momento del fallecimiento del causante.
 4. En cuanto a la renuncia, ya se ha anunciado previamente que el cargo es renunciable en cualquier momento.
 5. La quinta puede ser eximida por el causante, ya que ello no supone siempre una vulneración de su confianza. En cuanto a la posibilidad de que el comitente confirme expresamente la subsistencia de la condición de fiduciario aunque el cónyuge viudo contraiga nuevas nupcias, la doctrina entiende que se realiza para reforzar la situación del cónyuge supérstite frente a los herederos del primer matrimonio ante la nueva situación de su progenitor.
 6. En el sexto apartado, la norma castiga aquellas actuaciones del fiduciario perjudiciales para el causante o sus herederos que revista gravedad suficiente como para retirar la confianza "traicionada". Esto es lógico puesto que es impensable que quien lleve a cabo dichos actos pueda luego ordenar la sucesión del causante del modo más adecuado (cumpliendo su voluntad y tomando las decisiones más apropiadas para las circunstancias de sus descendientes).

II.- EFECTOS DE LA EXTINCIÓN DE LA FIDUCIA

La delación legal de la herencia tiene lugar al extinguirse la fiducia. Al ser posible la ejecución parcial de la fiducia, el artículo 463 del Código de Derecho Foral de Aragón deja a salvo la eficacia los actos de ejecución ya realizados. Parece razonable, según

M^a Ángeles Parra Lucan, que no se mantengan los actos que no desplegarían su eficacia hasta la muerte de quien los ha otorgado pero ha perdido la condición de fiduciario por razones relacionadas con la confianza.

En los demás casos, conservarán su eficacia los actos de disposición otorgados por el fiduciario en su testamento. Extinguida la fiducia, se produce la declaración a favor de los designados por el viudo en su testamento, tanto en el caso que fallezca, como en los demás supuestos de las letras c), d) del artículo 462 del Código de Derecho Foral de Aragón.

12.- LA FIDUCIA COLECTIVA

A lo largo de la exposición hemos hecho referencia a la fiducia colectiva. Lo que nos queda ahora por determinar son las personas que la integran. El artículo 459 del Código del Derecho Foral de Aragón establece que los integrantes de la fiducia colectiva son los siguientes:

“1. De la fiducia colectiva formará parte también el cónyuge viudo si el comitente no lo ha excluido expresamente y existen solamente descendientes comunes.

2. Establecida la fiducia a favor de parientes, en defecto de instrucciones del comitente o para completarlas, se entenderán llamados, hasta un número de tres, los que tengan capacidad para ser fiduciarios, con el siguiente orden de prelación:

1. Ascendientes más próximos del causante de menor edad de una u otra línea.

2. Hermanos que hayan convivido familiarmente con el causante, con preferencia del mayor sobre el menor.

3. Los colaterales que dentro del cuarto grado nombre el Juez, oído el Ministerio Fiscal.”

De esta regulación se desprende que se contemplan tres supuestos distintos en cuanto a las personas llamadas a integrar la fiducia colectiva:

1. Que el causante haya nombrado a los fiduciarios, incluyendo o excluyendo al cónyuge. La fiducia estará integrada por todos los fiduciarios designados.
2. Que el causante haya designado fiduciarios de cualquier modo sin excluir expresamente al cónyuge y existan solamente descendientes comunes. En este caso la fiducia se integrará por los llamados y el cónyuge viudo.
3. Que el comitente no hubiera concretado los posibles llamados a integrar la fiducia colectiva, o no hubiese dejado instrucciones para proceder a su nombramiento. En este caso integrarán la fiducia las tres personas a las que corresponda por el orden de prelación establecido en el segundo apartado del artículo. Hay que destacar que sólo los parientes hasta el cuarto grado pueden ser llamados a integrar la fiducia, por lo que sino existe ninguno que reúna las condiciones de ser mayor de edad y tener plena capacidad de obrar en el momento del fallecimiento del causante, no se podrá constituir la fiducia y se abrirá la sucesión legal.

En la fiducia colectiva se aplican las mismas normas en cuanto a la ejecución y causas de extinción que hemos vistos en apartados precedentes, por lo que nos remitimos a ellos.

13.- LA SUCESIÓN DE LA CASA

La sucesión de la Casa se regula actualmente en el artículo 461 de Código de Derecho Foral de Aragón, que establece que:

“1. En los supuestos de que la casa o un patrimonio deban deferirse a un solo heredero, sin determinación de normas para su nombramiento o cuando resulten de imposible cumplimiento, la elección deberá efectuarse por el cónyuge sobreviviente, y, en su defecto o cuando éste hubiere fallecido sin realizarla, por las personas llamadas a integrar la fiducia colectiva conforme al artículo 459.

2. La elección deberá recaer en uno de los hijos o descendientes del causante y, en su defecto, en uno de los parientes de éste con preferencia de los comprendidos hasta el cuarto grado.”

Normalmente se tratará de un patrimonio productivo, fundamentalmente agrario o ganadero, que proporciona el sustento de la familia, no obstante de la redacción del precepto se desprende que caben los bienes de cualquier clase.

La doctrina entiende que la casa o un patrimonio deben deferirse a un solo heredero, cuando así se prevea en testamento o, más frecuentemente, en capitulaciones matrimoniales.

De acuerdo con el citado artículo se procederá, en primer lugar a lo establecido por el causante, pues así lo prevé el precepto de modo indirecto al subordinar la previsión en él contenida a que no haya “determinación de normas para su nombramiento o cuando resulten de imposible cumplimiento”. En este último caso, será el cónyuge supérstite quien tome la decisión. Se trata, por tanto, de un supuesto de nombramiento de fiduciario *ex lege* al cónyuge viudo. Y en último término, y a falta del anterior serán los integrantes de la fiducia colectiva quienes decidan.

CAPÍTULO II: LA LIQUIDACION DE UNA HERENCIA CON FIDUCIA

Dado que la mayoría de los que están en esta Sala han realizado unas cuantas liquidaciones, considero más oportuno exponer este capítulo a través de un ejemplo, que si guarda relación con la realidad es por pura casualidad.

1. -EXPOSICIÓN DEL CASO

Félix Gutiérrez, felizmente casado con Esperanza Gil, mure dejando tres hijos: Javier Gutiérrez Gil, Juan Gutiérrez Gil y Jorge Gutiérrez Gil. Tras tres años de viudedad, Esperanza decide casarse en segundas nupcias con José Manuel Zapico. Fruto del citado matrimonio nació Ángel Zapico Gil. En ese momento, Esperanza y José Manuel decidieron otorgar testamento instituyéndose mutuamente fiduciarios en caso de fallecimiento.

En 2007 falleció Esperanza a los 83 años, dejando a su viudo de 85 años totalmente desolado.

En 2010 el hijo común de Esperanza y José Manuel: Ángel, emprendió un nuevo negocio, para lo cual solicitó apoyo financiero a su padre, quien decidió ejecutar parcialmente el encargo fiduciario, dando a Ángel 100.000,00 euros de la herencia de su madre.

Un año más tarde, en 2011, Don José Manuel decide otorgar testamento donde instituía como único heredero de todos sus bienes a Don Ángel Zapico Gil y establecía que, una vez fallecido él, el encargo fiduciario de su mujer sería ejecutado, por el caudal relicto restante, de la siguiente forma:

- ✓ A Javier Gutiérrez Gil un 11,20%
- ✓ A Juan Gutiérrez Gil un 11,20%
- ✓ A Jorge Gutiérrez Gil un 11,20%
- ✓ A Ángel Zapico Gil un 33,20%
- ✓ A Nicolás Zapico Llana (hijo de Ángel) un 33,20%

El 16 de abril de 2013 falleció Jose Manuel y se produce la ejecución de la fiducia.

Tanto José Manuel Zapico como Juan Gutiérrez tienen un patrimonio preexistente superior a 403.000 euros e inferior a dos millones de euros.

Veamos ahora como tributaría este ejemplo práctico antes de la doctrina del Tribunal Supremo si el caudal relicto de Esperanza (tras la separación del régimen económico consorcial) fuese el siguiente:

PATRIMONIO DE ESPERANZA GIL		
	2007	2013
Instrumentos financieros	1.500.000,00 €	1.000.000,00 €
Vivienda habitual	600.000,00 €	600.000,00 €
Apartamento en la playa	350.000,00 €	250.000,00 €
Apartamento en la montaña	400.000,00 €	300.000,00 €
Deudas	10.000,00 €	10.000,00 €
Total bienes heredados	2.850.000,00 €	2.150.000,00 €

Hechos importantes:

- ✓ Esperanza instituyó fiduciario a su esposo José Manuel.
- ✓ Esperanza tenía cuatro hijos: Juan, Javier y Jorge de su primer matrimonio y Ángel de su segundo matrimonio.
- ✓ En 2007 falleció Esperanza.
- ✓ En 2010 José Manuel ejecutó parcialmente la fiducia a favor de su hijo Ángel, dándole 100.000 euros del caudal relicto.
- ✓ En 2011 José Manuel decide ejecutar totalmente la fiducia, para el momento en el que él falleciera, vía testamento de la siguiente manera:
 - A Javier Gutiérrez Gil un 11,20%
 - A Juan Gutiérrez Gil un 11,20%
 - A Jorge Gutiérrez Gil un 11,20%
 - A Ángel Zapico Gil un 33,20%
 - A Nicolás Zapico Llana (hijo de Ángel) un 33,20%
- ✓ El 16 de abril de 2013 fallece José Manuel y se produce la ejecución de la fiducia.

2. -TRIBUTACIÓN DEL NOMBRAMIENTO DE FIDUCIARIO

Lo primero que se debe analizar es si el nombramiento en escritura pública ante Notario instituyéndose como fiduciarios ambos cónyuges tributa en algún impuesto directo o indirecto. Pues bien, en esta primera etapa no existe ningún hecho imponible devengado por la circunstancia de que el comitente nombre a uno o varios fiduciarios. Por lo tanto, esta primera escritura quedaría no sujeta a tributación, ni directa ni indirectamente.

3. -FALLECIMIENTO DE DOÑA ESPERANZA GIL EN 2007

En el momento del fallecimiento de Esperanza Gil son tres los impuestos susceptibles de devengo:

- ✓ El Impuesto sobre Sucesiones –en adelante, ISD-.
- ✓ El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -en adelante, IRPF.-
- ✓ El Impuesto municipal del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana –en adelante, plusvalía municipal.

I.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El devengo del impuesto del IRPF, tal y como establece el artículo 13 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, se producirá en la fecha de fallecimiento, siendo el periodo impositivo en este caso, inferior al año natural.

Como consecuencia de lo anterior, los herederos deberán realizar la declaración de renta mediante el modelo 100 de Esperanza antes del 30 de junio de 2008.

II.- LA PLUSVALÍA MUNICIPAL

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos urbanos es un impuesto municipal cuyo hecho imponible es el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los referidos terrenos.

Dado que es un impuesto municipal se debe acudir a la Ordenanza Fiscal de cada municipio. En este supuesto Esperanza tenía su vivienda habitual en Zaragoza, un apartamento en Jaca y otro en Peñíscola. Por ello, se deberá acudir a las Ordenanzas municipales de cada uno de estos tres municipios para calcular el citado gravamen.

1. **Vivienda habitual en Zaragoza**. Para analizar este impuesto se debe acudir a la Ordenanza Fiscal número 9 del año 2007 que establece las siguientes cuestiones:
 - a. Hecho imponible (artículo 2.2.b). Se consideran sujetas al impuesto toda clase de transmisiones, cualquiera que sea la forma que revistan, comprendiendo entre otras la sucesión testada e intestada.
 - b. Sujeto pasivo (artículo 8). Se considera sujeto pasivo en las transmisiones de terreno o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo u oneroso, la persona física o jurídica o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.
Por tanto, y a diferencia de lo que ocurre con el Impuesto sobre Sucesiones, la herencia yacente nacida de una institución fiduciaria es sujeto pasivo del impuesto de la plusvalía municipal, eliminando cualquier clase de incertidumbre.
 - c. Devengo del impuesto: tal y como establece el artículo 17.2.d) de la citada Ordenanza, el devengo del impuesto se produce en el momento del fallecimiento del causante.
 - d. Reducción por adquisición de vivienda habitual: existe en esta Ordenanza una bonificación por adquisición de vivienda habitual de la persona fallecida del 95% (si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 20.000 euros) o del 60% (si dicho valor es superior a 20.000 euros). En ambos supuestos los causahabientes serán el cónyuge superviviente, ascendientes o adoptantes y descendientes o adoptados, y la adquisición deberá mantenerse durante los 10 años siguientes al

fallecimiento del causante, salvo que a su vez, fallezca el adquirente dentro de este plazo.

La herencia yacente nacida de la institución fiduciaria deberá liquidar, conforme a la normativa referida el impuesto de la plusvalía municipal de la vivienda habitual de Esperanza.

Habría que acudir de igual forma a ver las normativas fiscales de los lugares donde estuvieran localizados los apartamentos de la playa y de la montaña para ver si tendrían que tributar por la plusvalía municipal o no.

III.- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

Respecto de la actuación tributaria a seguir en el momento del fallecimiento de Doña Esperanza se debe acudir a la Ley 28/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- en adelante, LISD- y al Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado mediante Real Decreto 1629/19991, de 8 de noviembre- en adelante RISD-.

Pues bien, en el artículo 54.8 del RISD se establecía 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. 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.”

Por su parte, la normativa aragonesa sobre tributos cedidos establecía que:

Artículo 131-4. Fiducia sucesoria.

1. Los beneficios fiscales relativos a adquisiciones sucesorias, estén previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico aragonés, se aplicarán en la liquidación 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.

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

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

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

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

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

3. La definitiva procedencia de las reducciones liquidadas provisionalmente, según lo dispuesto en los apartados anteriores, quedará condicionada a que el bien objeto del beneficio forme parte del caudal relicto una vez liquidada la comunidad conyugal y a que, en la ejecución fiduciaria, y conforme al principio de igualdad en la partición del artículo 56 del Reglamento del Impuesto, dicho bien se atribuya a quien tenga derecho a la reducción.

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

Se entenderá cumplido el requisito de adquisición de los bienes por parte del titular de una explotación agraria prioritaria o por quien

alcance esa consideración cuando, siendo sujeto pasivo por la liquidación provisional del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la empresa agraria del causante quede afecta a la que ya se tenía, sin perder ésta la condición de prioritaria, o sea explotada por uno o varios de los sujetos pasivos que alcancen tal condición, sin que se requiera en ninguno de los dos casos la adquisición dominical de tal empresa.

La empresa así recibida deberá mantenerse durante el plazo de cinco años. Si en ese plazo los bienes integrantes de la empresa se enajenaran, cedieran o arrendaran, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar, como consecuencia de la reducción practicada, y los intereses de demora en el plazo de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de la enajenación, cesión o arriendo.

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

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

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

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

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

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

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.

Más adelante veremos que se ha producido una extralimitación competencial y que estos artículos deberían ser considerados ilegales o nulos de pleno derecho, como analizaremos en el último capítulo de este documento.

Lo que ahora estamos viendo es el caso del señor José Manuel cuya mujer acaba de fallecer y quiere saber cómo se debe liquidar la herencia. Por ello, hemos acudido al artículo 54.8 RISD donde se nos señala que en el momento de fallecimiento de Doña Esperanza, sus cuatro hijos tienen que hacer liquidaciones provisionales a partes iguales. El precepto, como reconoce el propio Don Francisco Pozuelo de Asís en su libro “Fiducia aragonesa y sucesión empresarial: un análisis fiscal”, es impreciso en cuando a lo que se refiere a herederos. Por suerte, hemos puesto un ejemplo sencillo donde queda claro que son sus tres hijos.

Pues bien, ya sabemos se deben liquidar cinco herencias, una por la viudedad universal del Sr. José Manuel y cuatro más, de forma provisional, por sus hijos.

El esquema básico de liquidación es el siguiente:

	Valor real de los bienes y derechos		
+	Ajuar doméstico		
+	Valor de los bienes adicionales		
Masa hereditaria bruta			
-	Cargas y gravámenes		
-	Deudas del causante		
-	Otros gastos deducibles		
Masa hereditaria neta			
Partición (cuota ideal)			
+	Valor de los bienes acumulados		
+	Valor de los bienes adicionales		
Base imponible individual			
-	Reducciones		
Base liquidable			
x	Tipo de gravamen		
Cuota íntegra			
x	Coefficientes multiplicadores		
Cuota incrementada			
-	Deducciones		
Cuota líquida			

A continuación expondremos brevemente los conceptos más importantes que se encuentran contenidos en el esquema que se acaba de exponer:

Valor real de los bienes y derechos de la masa hereditaria (artículo 18.2 LISD):

los interesados deberán consignar en la declaración el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes incluidos. No obstante, la Administración siempre podrá comprobar los citados valores.

Asimismo, existen normas especiales para la valoración de determinados derechos o instituciones que son típicas en las sucesiones, como el usufructo y la nuda propiedad. La valoración de usufructo se establece en función de su duración. Si el usufructo es temporal será el 2% del correspondiente al total del bien por cada año de duración con el límite del 70%. Si el usufructo es vitalicio dependerá de la edad del usufructuario. Cuando tenga menos de 20 años será del 70%. Dicho porcentaje se minorará a medida que aumente la edad en la proporción de un 1% menos por cada año con el límite del 10%. Por su parte, el valor de la nuda propiedad será la diferencia entre el total del bien atribuido y el valor del usufructo.

En nuestro supuesto dado que el señor José Manuel tenía 85 en el momento de fallecer su esposa Esperanza, el usufructo vitalicio se valorará, por aplicación de las normas que acabamos de exponer en un 10%, debiéndose repartir el 90% restante entre los cuatro herederos.

Ajuar doméstico (artículo 15 LISD y 34 RISD): se trata de una presunción, que en todo caso puede ser desvirtuada por el contribuyente. Este ajuar se valorará en el 3% del caudal relicto, salvo que los interesados le asignen un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al citado porcentaje. Este 3% no se aplica a los bienes adicionados en virtud de las presunciones ni a las donaciones acumuladas o los seguros de vida-

Valor de los bienes adicionales: las normas del impuesto regulan un conjunto de supuestos en los que habiéndose producido una transmisión de bienes o derechos en vida del causante en favor de alguno de los causahabientes o de un tercero se presume que fue realizada para eludir la progresividad del impuesto, detrayendo bienes llamados a la sucesión. El artículo 11 de la LISD incluye estos bienes adicionales dentro del caudal hereditario a los efectos de determinar la partición individual de cada causahabiente. Sin embargo, el Reglamento (artículos 23 a 28)

aunque inicialmente los incluye dentro del caudal hereditario, posteriormente excepciona alguno de ellos entendiendo que no se imputan al mismo sino que se adicionan únicamente a personas determinadas.

Se presumirá que forman parte del caudal hereditario:

- i. Los bienes que hubieran pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que fueron transmitidos por aquel u que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario o parientes dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
- ii. Los bienes adquiridos a título onerosos en usufructo por el causante en los 3 años anteriores al fallecimiento, cuando a su vez la nuda propiedad es adquirida por un heredero o legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
- iii. Los bienes cuya nuda propiedad se transmitió por el causante en los cuatro años anteriores al fallecimiento, cuando el causante reservó el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio.
- iv. Los valores o efectos endosados por el causante sin toma de razón en los libros correspondientes.

Si como consecuencia de estas adquisiciones se produjo en su momento tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y el importe satisfecho por el concepto es superior al que resultaría del gravamen de IS no tiene lugar esta adición.

Partidas deducibles:

- i. **Cargas deducibles:** es necesario fijar cuales son las cargas que disminuyen efectivamente el importe de los bienes, no siendo deducibles las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni los derechos reales de garantía.
- ii. **Deudas:** tratándose de sucesiones a título universal, las deudas del causante se transmiten a los herederos que se subrogan en los derechos y obligaciones de aquel y responden de ellas incluso con su patrimonio, salvo que acepten la herencia a beneficio de inventario. Dichas deudas deben deducirse del caudal hereditario para determinar el valor neto de éste. Requisitos:
 - a. Deben ser justificada

- b. No son deducibles las deudas en favor de herederos o legatarios de parte alícuota, o de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renuncien a la herencia.
- c. Son deducibles en especial, las deudas tributarias o de la Seguridad Social efectivamente satisfechas, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

El artículo 24.2 del Reglamento establece que en el caso de que, por disposición del causante, el pago de una deuda quede a cargo de uno de los causahabientes o de toda persona determinada, únicamente podrá ser deducida por la persona nombrada para el pago de tal deuda

- iii. **Gastos:** de los propios herederos relacionados con la sucesión, tal y como establece el artículo 14 de la LISD:
 - a. Los que se ocasionan por litigio de testamentaria o abintestato. Para su deducibilidad debe ser en interés de todos los herederos y los gastos deben estar cumplidamente justificados con testimonio de los autos.
 - b. Los gastos de última enfermedad y funeral, siempre que estén justificados.
 - c. No son deducibles los gastos de administración del caudal relicto.

Distribución de la masa hereditaria neta entre los herederos. La ficción de igualdad en la partición. En la distribución rige la ficción de la igualdad en la partición, por lo que los herederos adquirirán en términos exactos la cuota ideal asignada por ley. Se obtiene así la participación individual o base imponible de cada heredero.

Si la partición hereditaria no se materializa de forma igualitaria, habrá un exceso de adjudicación que tributará por ISD o por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, dependiendo de si ha pagado o no al resto de herederos su exceso de adjudicación.

En caso de comprobación de valores por parte de la Administración, con independencia de la adjudicación del bien, los aumentos que en la comprobación de valores resultaran se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos. Asimismo, si como resultado de esa comprobación y después del prorrateo que establece la ley, el valor de los bienes adjudicado a alguno de los herederos excedan en más del 50% del valor de su cuota de participación, se liquidará TPO por dicho exceso.

Acumulación de donaciones. El artículo 30 LISD prevé que se acumularán a la base imponible del causahabiente el valor de los bienes y derechos donados a éste por el causante durante los 4 años anteriores a su fallecimiento. El valor por el que deben computarse será el valor comprobado en su día por las mismas.

La base imponible de los herederos o legatarios de bienes determinados por el testador. Por voluntad del causante pueden existir herederos o legatarios que estén llamados a adquirir de la herencia bienes o derechos concretos y determinados. En estos casos, la cuantificación de la base imponible ha de llevarse a cabo de forma sustancialmente diferente. Únicamente estará en función del valor de los distintos bienes y derechos que formen parte de su título hereditario y no del resto de la masa hereditaria. A estos no les afecta la valoración del ajuar doméstico, ya que nada tienen que ver con él. Téngase en cuenta que el valor de dicho ajuar sirve a la valoración de la masa globalmente considerada, para después distribuir ese valor entre los herederos, pero ello carece de sentido cuando se trata de fijar el valor de bienes o derechos concretos.

La integración en la base imponible de las cantidades percibidas por seguros de vida. Según dispone el artículo 9 de la LISD, la base imponible en los seguros de vida estará constituida por las cantidades percibidas por los beneficiarios, Cuando dichos beneficiarios sean a su vez causahabientes, acumularán las cantidades derivadas del seguro de vida al valor de los bienes y derechos que integren la porción de la herencia que les corresponda

La base liquidable es el resultado de practicar sobre la base imponible determinadas **reducciones**. Existen reducciones estatales y autonómicas. En el supuesto de que la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones serán de aplicación las estatales:

i. **Reducción en función de la edad y el parentesco del contribuyente.** El artículo 20 de la LISD establece que:.

2. En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

- a. *La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:*
- *Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.*
 - *Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.*
 - *Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.*
 - *Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción. Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 %.*
- ii. Con independencia de las reducciones anteriores se aplicará una reducción del 100% con un límite de 9.195,49 euros a las cantidades percibidas por beneficiarios de seguros de vida cuando su parentesco con el fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.
- iii. En los casos en que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una persona fallecida estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades que gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio o de derechos de usufructo sobre los mismos, se aplicará para hallar, la base liquidable con independencia de las reducciones

que procedan en virtud de las reglas anteriores, otra del 95% del mencionado valor. No obstante, se establece como condición que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que a su vez falleciese el adquirente dentro de este plazo.

- iv. Del mismo porcentaje (95%) de reducción con el límite de 122.606,46 por cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente gozaran las adquisiciones mortis casusa de la vivienda habitual de la persona fallecida que los causahabientes sean cónyuge, ascendiente o descendiente de aquel o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiere convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.
- v. Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición mortis causa del cónyuge, ascendientes o adoptados de la persona fallecida se hubiera incluido bienes integrantes del Patrimonio Histórico español o cultural de las Comunidades Autónomas, también se aplicará una reducción del 95%.

Se adjunta como **Anexo número 1** la evolución desde 2006 de las reducciones en la Comunidad Autónoma de Aragón.

La **CUOTA TRIBUTARIA**

Tal y como se ha visto en el esquema para obtener la cuota tributaria es necesario multiplicar la base liquidable por la tarifa progresiva, por los coeficientes multiplicadores y restarle las deducciones pertinentes. Veámoslo:

i. Tarifa del impuesto:

Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
- €	- €	7.993,46 €	7,65%
7.993,46 €	611,50 €	7.987,45 €	8,50%
15.980,91 €	1.290,43 €	7.987,45 €	9,35%
23.968,36 €	2.037,26 €	7.987,45 €	10,20%
31.955,81 €	2.851,98 €	7.987,45 €	11,05%
39.943,26 €	3.734,59 €	7.987,45 €	11,90%
47.930,71 €	4.685,10 €	7.987,46 €	12,75%
55.918,17 €	5.703,50 €	7.987,45 €	13,60%
63.905,62 €	6.789,79 €	7.987,45 €	14,45%
71.893,07 €	7.943,98 €	7.987,45 €	15,30%
79.880,52 €	9.166,06 €	39.877,15 €	16,15%
119.757,67 €	15.606,22 €	39.877,16 €	18,70%
159.634,83 €	23.063,25 €	79.754,30 €	21,25%
239.389,13 €	40.011,04 €	159.388,41 €	25,50%
398.777,54 €	80.655,08 €	398.775,54 €	29,75%
797.553,08 €	199.291,40 €	en adelante	34,00%

Existe una norma especial para la **nuda propiedad**. El nudo propietario adquiere la titularidad sobre el bien en dos momentos distintos, primero la nuda propiedad cuando se desmiembra el dominio y posteriormente, al extinguirse el usufructo. En la primera fase tributará por el valor atribuible en dicho momento a la nuda propiedad y en la segunda al usufructo, pero aplicando en ambos casos el tipo medio de gravamen que correspondería al valor íntegro de los bienes.

ii. **Los coeficientes multiplicadores:**

Patrimonio preexistente (€)	Grupos artículo 20		
	I y II	III	IV
Menor de 402,678,11 €	1	1,5882	2
Entre 402.678,11 y 2.007.380,43€	1,05	1,6676	2,1
Entre 2.007.380,43 y 4.020.770,98€	1,1	1,7471	2,2
Mas de 4.020.770,98€	1,2	1,9059	2,4

iii. **Deducción por doble imposición internacional:** el contribuyente tendrá derecho a deducir de su cuota la menor de las dos siguientes cantidades:

- a. El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

- b. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España cuando hubieran sido sometidos a gravamen en el extranjero.
- iv. **Deducción por doble imposición interna:** en virtud de ciertas presunciones y ficciones legales, determinadas transmisiones realizadas en vida del causante que tributaron en su momento bien por donaciones, bien por TPO, se consideran transmisiones mortis casusa, y como tales son gravadas por este impuesto. Para evitar esa doble imposición dispone la ley que lo satisfecho por dichas transmisiones inter vivos se deducirá de lo que corresponda satisfacer por el ISD.
- v. Las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes. En todo caso, éstas deberán resultar compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal.

Pues bien, tras hacer todo este proceso, cada uno de los herederos debería pagar:

LIQUIDACIONES PROVISIONALES	
Sujeto pasivo	Importe
José Manuel Zapico	37.637,93 €
Javier Gutiérrez	124.169,54 €
Jorge Gutiérrez	124.169,54 €
Juan Gutiérrez	130.378,02 €
Ángel Zapico	124.169,54 €
TOTAL	540.524,57 €

Ver cálculo en [el Documento Anexo 2.](#)

4.- EJECUCIÓN PARCIAL DE LA FIDUCIA

Se ha señalado que el señor José Manuel ejercitó parcialmente la fiducia entregándole 100.000 euros a su hijo Ángel.

Pues bien, tal y como señala la Resolución 8 de febrero de 2002 de la Dirección General de Tributos sobre criterios de liquidación de la fiducia, las ejecuciones

parciales no conllevan tributación alguno, sino simplemente información a la Dirección General de Tributos de la DGA.

5.- EJECUCION TOTAL DE LA FIDUCIA

De acuerdo con el supuesto de hecho, el señor José Manuel decidió cumplir con el encargo fiduciario de su mujer del siguiente modo:

- ✓ A Javier Gutiérrez Gil un 11,20% del caudal relicto restante.
- ✓ A Juan Gutiérrez Gil un 11,20% del caudal relicto restante.
- ✓ A Jorge Gutiérrez Gil un 11,20% del caudal relicto restante.
- ✓ A Ángel Zapico Gil un 33,20% del caudal relicto restante.
- ✓ A Nicolás Zapico Llana (hijo de Ángel) un 33,20% del caudal relicto restante.

Por lo tanto, de acuerdo con el criterio de la Administración tributaria, se tendrían que haber hecho las complementarias necesarias, siendo el resultado el siguiente:

LIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS	
Sujeto pasivo	Importe
Javier Gutiérrez	- 94.407,95 €
Jorge Gutiérrez	- 94.407,95 €
Juan Gutiérrez	- 88.993,10 €
Ángel Zapico	110.386,57 €
Nicolas Zapico	199.655,79 €
TOTAL	32.233,36 €

Ver cálculos en el **Documento Anexo 2** a este documento.

6. JURISPRUDENCIA QUE LE PERMITÍA A LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS REALIZAR ESTAS LIQUIDACIONES

El Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en Sentencia de 21 de abril de 2003 señaló que “lo cierto es que **mientras que el fiduciario** –que no adquiere en cuenta tal derecho alguno contenido patrimonial sobre la herencia, sino tan solo la función de

integrar la última voluntad del causante- **no efectuó nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes, no puede decirse que exista delación sucesiva,** en la medida que tampoco existe vocación hereditaria, **de forma que ninguno de los posibles beneficiarios de la fiducia tiene un efectivo derecho sobre la herencia hasta tanto el fiduciario no haga uso de sus facultades.**

Esta sentencia establece que “dicho precepto yerra cuando hace referencia a “todos los herederos” cuando, en la institución de la fiducia sucesoria no existe propiamente herederos hasta el momento en el que éste se ejercita, y a pesar de ello se gira una liquidación a cargo de los mismos, haciéndose a continuación referencia a liquidaciones complementarios, obviando toda la problemática a la que las mismas dan lugar”

A parte de lo anterior, continua la Sentencia, que la ilegalidad del precepto deriva, con carácter fundamental, de la constatación de que el mismo contraviene los preceptos legales que le sirven de cobertura, introduciendo por vía reglamentaria normas sin la debida cobertura legal.

A lo anterior debe añadirse que dicho precepto reglamentario introduce una regulación de la fiscalidad de la fiducia sucesoria, con desconocimiento de su verdadera naturaleza, contenido y efectos, al margen de precepto legal alguno que le sirva de cobertura y sin que razones de seguridad jurídica o prevención del fraude fiscal lo ampare.

Por ello esta Sentencia entendió que el artículo 54.8 del RISD no era legal y **elevó una cuestión de ilegalidad al Tribunal Supremo** a la vez que estimó el recurso contencioso administrativo anulando las liquidaciones de las que traía causa este procedimiento.

El Tribunal Supremo contestó a la cuestión de ilegalidad mediante Sentencia de 31 de marzo de 2004 en la que consideró legal, y, por tanto, con plena eficacia el artículo 54.8 del RISD por los siguientes motivos:

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

adicional complementaria, a ingresar o devolver, superándose, de tal modo, la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (gravarlo en el tiempo).

2. El artículo 54.8 del RISD no vulnera la reserva de ley en materia tributaria, pues con abstracción que, según el Tribunal Constitucional, dicha reserva sólo cubre o debe cubrir, los criterios con arreglo a los cuales ha de regirse tal materia tributaria y, en concreto, la creación *ex novo* del tributo y la fijación de sus elementos esenciales, el resto de los demás aspectos cae dentro del ámbito relativo de dicha reserva, autorizándose a la Administración a especificarlos reglamentariamente con el alcance peculiar que exija la tributación de que se trate.
3. No existe contradicción del citado precepto reglamentario con los artículos 1 y 3 de la LISD pues determinándose en los mismos que el hecho imponible del Impuesto se produce al tiempo de la muerte del causante (con la consecuente delación y transmisión hereditarias), queda así justificada la virtualidad del artículo 54.8, en cuanto, si civilmente la aceptación de la herencia se retrotrae a la fecha del fallecimiento, es obvio que la decisión contenida en dicho artículo es consecuente con los efectos civiles de la adquisición hereditaria.
Lo contrario podría implicar que el cumplimiento de una obligación tributaria nacida con motivo de la muerte del causante se devengare según el interés y elección del fiduciario y/o de los herederos cuando es así que se respeta la obligación del heredero que percibe más de lo liquidado provisionalmente a liquidar dicho exceso y el derecho recíproco de quien recibe menos a obtener la devolución de lo ingresado indebidamente.
4. El artículo 54.8 no incurre en discriminación alguna con respecto a otros supuestos comunes semejantes, sino que, por el contrario, incluso, en un caso parecido a dicha fiducia como es el de los herederos desconocidos, el artículo 75 del RD 1629/1991 arbitra una solución más rigurosa que la analiza en aquel. Al fin y al cabo, para garantizar el cumplimiento de la ley y el pago de la obligación tributaria, el artículo 54.8 del RISD no hace más que establecer un sistema cautelar fundado en liquidaciones provisionales, sobre la base de aplicar el sistema civil para completar el orden tributario en coherencia con la previsión del artículo 120.3 de la LGT-coordinando, de tal modo, el interés público y privado-

Por todos los motivos anteriores, la Sentencia considera plenamente eficaz y válido el artículo 54.8 del Reglamento, lo que autorizó a la Dirección General de Tributos de Aragón a liquidar de la forma que acabamos de exponer.

7.- CAMBIO DE CRITERIO JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO

Como es bien sabido, el Tribunal Supremo cambió de opinión respecto de la eficacia que debía tener el artículo 54.8 del RISD. Como dice el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de enero de 2012 “tras una profunda reflexión, la Sala ha decidido cambiar de criterio y alinearse con las tesis del TSJ de Aragón” (expuestas en el Capítulo anterior).

En esta sentencia el Tribunal reflexiona sobre el artículo 54.8 del RISD estableciendo que:

“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.”

El Tribunal continua estableciendo que el artículo 54.8 autoriza a liquidar un ISD 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 del ISD en cuanto gravan los incrementos patrimoniales obtenidos de forma lucrativa vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por los 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, el de capacidad contributiva proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria. Este principio, tal y como establece el Tribunal Constitucional, obliga a buscar riqueza allí donde se encuentre, y desde luego a efectos del ISD no cabe hablar de tal 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.

Ahora el Tribunal Supremo establece que los problemas de prescripción y el riesgo grave de fraude que exponía en su Sentencia de 2004 no pueden prevalecer sobre la realidad incontestable de que, mientras el fiduciario no ejecute el encargo, no hay institución hereditaria.

El Tribunal Supremo continúa estableciendo que:

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).**

Por lo tanto, el Tribunal Supremo considera en sus Sentencias de 30 de enero, 20 de marzo, 26 de marzo y 2 de abril que el artículo 54.8 del RISD es nulo de pleno derecho, por lo que se produce la ficción legal de que nunca ha estado en el ordenamiento jurídico por esta razón es posible la solicitud de devolución de los ingresos indebidamente ingresados.

8.- LIQUIDACIÓN DE LA FIDUCIA EXPUESTA SEGÚN EL CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO

Si hubiéramos aplicado al enunciado expuesto en las primeras líneas de este apartado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los resultados que se hubieran obtenido serían los siguientes:

LIQUIDACIONES SEGÚN STS	
Sujeto pasivo	Importe
Javier Gutiérrez	11.819,69 €
Jorge Gutiérrez	11.819,69 €
Juan Gutiérrez	16.894,69 €
Ángel Zapico	112.379,86 €
Nicolas Zapico	91.991,12 €
TOTAL	244.905,05 €

Ver cálculos en el **Documento Anexo 2.**

Pues bien, tal y como se puede observar en la siguiente tabla, la diferencia entre calcular las liquidaciones de una u otra manera tiene una relevancia trascendental:

Liquidaciones provisionales	Liquidaciones complementarias	Total	Liquidaciones según STS	Diferencia
540.524,57 €	32.233,36 €	572.757,93 €	244.905,05 €	327.852,88 €

CAPÍTULO III: OPINIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Tuvimos la oportunidad de conocer la opinión de la Administración en el coloquio celebrado en la sede del Real e Ilustre Colegio de Abogados de Zaragoza el pasado día 16 de octubre de 2012.

En opinión de la Administración, tras la publicación de las sentencias del Tribunal Supremo, nada ha cambiado, puesto que existe una norma autonómica que regula el modo de liquidar la fiducia aragonesa que es exactamente igual que el artículo 54.8 del RISD.

Además, se señaló que, pese a que se cita en numerosas ocasiones el artículo 24.3 de la LISD, en ningún momento dicen tajantemente las sentencias del Tribunal Supremo que el artículo 54.8 del RISD lo contravenga.

Asimismo, a su juicio, considera que los Magistrados del Tribunal Supremo incurrieron en un error al confundir falta de capacidad contributiva con falta de liquidez, añadiendo que el Tribunal Constitucional considera que no es necesario que exista una riqueza real, sino que basta con una riqueza potencial. Si bien se añadió que la expectativa que tienen los herederos es menor que la potencialidad de la que habla el Tribunal Constitucional en su sentencia.

La Administración realiza una **diferenciación en el planteamiento del ISD**:

- i. Aquellas herencias cuyo comitente falleció antes del uno de enero de 1959 y la ejecución de la fiducia no se ha producido. En este caso, la normativa existente en el momento de fallecimiento del causante establecía que la herencia se liquidaría cuando se ejecutara la fiducia, por lo que estas herencias son acordes con la nueva línea jurisprudencial del Tribunal Supremo.
- ii. Aquellas cuyo comitente falleció entre 1959 y el uno de enero de 2004. En estos casos, la Administración señala que no sabe lo que hay hacer.
- iii. Aquellas cuyo comitente falleció tras el uno de enero de 2004. En estos casos, dado que existe normativa autonómica que regula la tributación de la fiducia, todas las liquidaciones de herencia se deberían realizar conforme a las

mismas, es decir, como establecía el artículo 54.8 del RISD declarado nulo de pleno derecho por el Tribunal Supremo.⁴

Un resumen de los **argumentos esgrimidos por la Administración** para seguir liquidando igual la fiducia sucesoria son los siguientes:

- i. Las sentencias del Tribunal Supremo no dicen que se vulnere el artículo 24 de la LISD, por lo que no se sabe cómo se liquidaría la figura de la fiducia.
- ii. Las sentencias del Tribunal Supremo confunden capacidad económica con capacidad de liquidez, por lo que no hay una vulneración constitucional.
- iii. Pese a que el artículo 54.8 del RISD sea considerado nulo de pleno derecho, existe normativa autonómica, al menos a partir de 2004, que establece como deben liquidarse las herencias que contengan una fiducia.

Además, teniendo en cuenta la nueva doctrina del Supremo, el legislador aragonés enfatizó sobre su derecho a regular la tributación de la fiducia aragonesa y mantuvo el procedimiento que se vino aplicando (y que en la práctica se sigue aplicando) en la Ley de Presupuestos para 2013.

⁴ Normativa aragonesa aplicable:

- i. Ley 26/2003, de 30 de diciembre, de medidas tributarias administrativas que entró en vigor el 1 de enero de 2004.
- ii. El Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre del Gobierno de Aragón por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (deroga la anterior normativa)
- iii. Cada año las Cortes Aragonesas aprueban mediante Real Decreto dicho Texto Refundido y lo editan de nuevo dándole el nombre de "Texto Actualizado"

CAPÍTULO IV: PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA LA OBTENCIÓN DE LOS INGRESOS INDEBIDAMENTE INGRESADOS

INTRODUCCIÓN

Como se ha visto en el Capítulo II, el Tribunal Supremo ha fallado en seis sentencias señalando que el artículo 54.8 del RISD es nulo de pleno derecho. Esto implica que todas las liquidaciones provisionales autoliquidadas por herencias que contuvieran una fiducia son nulas de pleno derecho, pareciendo lo correcto que se debería autoliquidar la herencia en el momento de ejecución de la fiducia.

A lo largo de este capítulo vamos a ver los siguientes puntos:

1. Tipos de situaciones que nos podemos encontrar
2. Camino a seguir en cada una de esas situaciones
3. La devolución de ingresos indebidos
4. Recurso de reposición
5. Reclamación económico-administrativa
6. El recurso contencioso-administrativo

1.- TIPOS DE HERENCIAS

Podemos diferenciar seis tipos de liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones con fiducia aragonesa, que son las siguientes:

- i. Cuando se ha presentado la liquidación provisional y la complementaria antes del 2008. En este caso estarían ambas prescritas, pero se podría solicitar los intereses dejados de percibir desde la fecha de la liquidación provisional hasta la definitiva mediante recurso de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.
- ii. Cuando la liquidación provisional se ha presentado antes del 2008, pero todavía no se ha ejecutado la fiducia y, por tanto, no se ha presentado la

liquidación complementaria. En estos casos se podría solicitar la devolución de la totalidad del importe de la liquidación más los intereses de demora generados desde el momento de la presentación de las autoliquidaciones provisionales mediante el procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. En estos casos se deberá advertir al cliente que cuando finalmente se ejecute la fiducia deberá pagar la cuota competente derivada del ISD con los valores y la normativa del momento de ejecución.

- iii. Cuando la liquidación provisional se ha presentado antes del 2008 y la complementaria tras el 2008. En este caso la liquidación definitiva se debería calcular con los valores y normativa del momento de ejecución de la fiducia. Previsiblemente esta nueva liquidación será menor por lo que se podrá solicitar mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos la corrección de la autoliquidación y los intereses devengados desde el momento de la autoliquidación complementaria. Asimismo, se podrán solicitar mediante el mismo procedimiento los intereses de demora devengados desde la fecha de prescripción de la primera autoliquidación (la provisional), hasta la actualidad.
- iv. Cuando las liquidaciones provisionales y complementarias se hayan efectuado con posterioridad a 2008. En este caso se podría recalcularse la liquidación presentada a fecha de ejecución de la fiducia y con valores de dicho momento y solicitar, mediante la devolución de ingresos indebidos la diferencia entre lo ingresado y lo que se debió ingresar. Asimismo, mediante el mismo procedimiento se podrán solicitar la devolución de los intereses de demora generados entre el momento de presentación de la autoliquidación provisional y la definitiva.
- v. Cuando la liquidación provisional se ha presentado con posterioridad a 2008 y la fiducia todavía no se ha ejecutado. En este caso el contribuyente podría solicitar la devolución de la totalidad de la autoliquidación provisional más los intereses devengados desde la fecha de la autoliquidación hasta la actualidad. En este caso, habrá que

advertir al cliente que cuando se ejecute la fiducia, para ser coherente con el procedimiento utilizado, deberá autoliquidar el ISD con los valores y normativa de la fecha de ejecución.

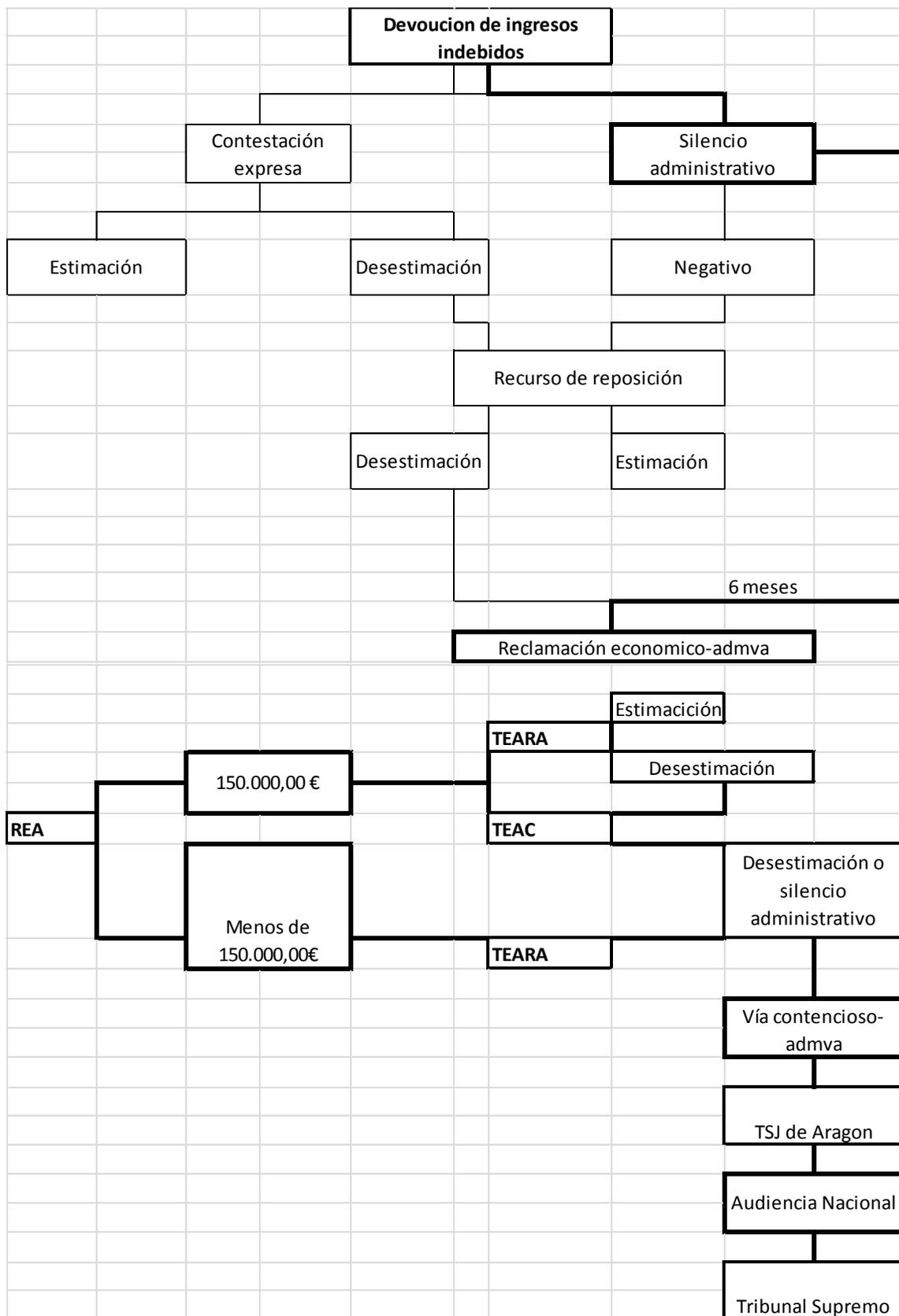
- vi. Cuando la liquidación provisional se tiene que presentar ahora. Hay dos opciones:
- a. Entender que dado que el artículo 54.8 del RISD es nulo de pleno derecho y los preceptos de la normativa autonómica, con base en los mismos motivos no son válidos, no liquidar impuesto de Sucesiones alguno.
 - b. Pese a que el artículo 54.8 ha sido declarado nulo de pleno derecho sigue existiendo una normativa autonómica (completamente cuestionable), realizar la autoliquidación provisional del impuesto. Acto seguido, dado que la normativa autonómica puede ser considerada por los Tribunales nula de pleno derecho, reclamar la cantidad ingresada más los intereses de demora mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En nuestra opinión recomendaríamos la segunda opción, al ser más conservadora y más segura para el cliente. No obstante esto, como en todos los casos, quien deber decir el procedimiento a seguir será el cliente.

2.- CAMINO A SEGUIR EN CADA UNA DE LAS HERENCIAS

Tras ver los tipos de liquidaciones según el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, veamos la devolución de ingresos indebidos y el camino a seguir.

Hasta el 30 de enero de 2013 también existía la posibilidad de interponer recurso de responsabilidad patrimonial del Estado, pero dado que el plazo de interposición del mismo era de un año, el contribuyente ya no puede optar por la citada vía para que la Administración le indemnice por los posibles daños causados.



Como se aprecia en el gráfico, tras la devolución de ingresos indebidos pueden ocurrir dos cosas: que el órgano conteste o no lo haga. Se entenderá

desestimada la solicitud de devolución de ingresos indebidos si transcurridos **seis meses** el órgano no ha contestado. En ese momento el contribuyente puede interponer:

- i. Un recurso de reposición ante el mismo órgano que lo desestimó o que no le ha contestado.
- ii. Una reclamación económica-administrativa.

Si se ha optado por la primera vía y el órgano da una contestación negativa o no contesta en el **plazo de un mes**, el recurso de reposición se entiende desestimado por silencio administrativo.

El órgano competente para conocer del caso dependerá de la cuantía del recurso. Si la misma es de más de 150.000 euros conoce en primera instancia el Tribunal Económico –Administrativo Regional de Aragón, -en adelante, TEARA- y en segunda instancia el Tribunal Económico Administrativo Central – en adelante TEAC-, pero es posible acudir directamente al TEAC saltándose al TEARA.

Si la cuantía es inferior a 150.000 euros conocerá el TEARA.

En ambos casos, tanto si está conociendo el TEAC como el TEARA, el procedimiento se puede entender desestimado por silencio administrativo **en un año**, pudiendo acudir entonces a la vía contenciosa-administrativa.

Tanto si ha conocido el TEAC como el TEARA, es casos de silencio administrativo o de resoluciones desestimatorias, por tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, conocerá del mismo el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, cuyo presidente insinuó en un coloquio del pasado día 16 de octubre que se inclinaba hacia las resoluciones estimatorias de estos recursos.

Nota: el silencio administrativo

El único efecto que tiene el carácter desestimatorio o negativo es la posibilidad de deducir recurso administrativo o jurisdiccional, según proceda. No resulta

equiparable a un acto administrativo: del silencio no nacerán todos los efectos propios y característicos de una resolución expresa obligatoria. Es un beneficio legal de carácter facultativo y opcional que se hace efectivo sólo cuando el interesado, ante el incumplimiento del plazo máximo del procedimiento decide que así sea.

La obligación de dictar resolución expresa subsiste en todo su extensión después de vencido el término de resolución. El interesado puede esperar dicho cumplimiento sin que ello le suponga ningún perjuicio, de manera que en supuestos en los que sea aplicable el silencio negativo, cuando no hay un acto presunto propiamente dicho, no hay tampoco preestablecido a partir del cual corra el plazo del recurso.

El silencio negativo, por tanto, se hace efectivo cuando el interesado se acoge a sus beneficios, interponiendo recurso contra la desestimación presunta.

3.- DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

I.- INTRODUCCION

El régimen legal de la devolución de ingresos indebidos se encuentra recogido en el artículo 221 de la Ley General Tributaria y en los artículos 14 a 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en vía de revisión administrativa.

La devolución de ingresos indebidos conlleva una revisión de actos administrativos anteriores declarando la improcedencia de un ingreso tributario y la consecuente obligación de restituir lo indebidamente pagado.

Las notas caracterizadoras del ingreso indebido son las siguientes:

- ✓ Es un ingreso de naturaleza tributaria
- ✓ No existe fundamento legal para su percepción

- ✓ Debe ser declarado expresamente como indebido por la Administración tributaria o por resolución expresa judicial.

II.-ÁMBITO DE APLICACIÓN

La devolución de ingresos indebidos **procede en los siguientes casos:**

- i. **Duplicidades:** cuando existan duplicidades en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- ii. **Pago excesivo:** cuando lo pagado exceda el importe de las deudas liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el obligado tributario.
- iii. **Prescripción:** en los supuestos realizados después de prescribir la acción para exigir el pago de deudas tributarias liquidación o autoliquidaciones. También cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizado hallándose rescrito el derecho de la Administración para liquidar o cuando se haya ingresado el importe de sanciones tributarias después de prescribir el derecho de la Administración para imponerlas (prescripción de la infracción) o del derecho a exigir el cobro de las ya impuestas.
- iv. **Errores:**
 - a. Devolución como consecuencia de la rectificación de errores materiales de hecho o aritméticos cometidos en una liquidación tributaria.
 - b. Devolución resultante de un error de derecho en una autoliquidación que haya producido un ingreso indebido.
 - c. Devolución resultante de un error en las cantidades retenidas e ingresadas y en las cuotas de repercusión obligatoria a instancia del retenedor u obligado a repercutir.
- v. **Resolución:** la devolución puede derivar del cumplimiento de la resolución de un recurso, reclamación o de una sentencia judicial, o de una resolución que suponga la revisión o anulación de actos administrativos que hubieran dado lugar al ingreso de una deuda tributaria superior a la procedente.
- vi. **Liquidación:** la devolución puede ser el resultado de una liquidación provisional o definitiva.

III.- SUJETOS DE LA DEVOLUCIÓN

Serán titulares de la legitimación activa, tal y como establece el artículo 14 del Reglamento, no solo los sujetos pasivos (contribuyente y sustitutos) y los responsables solidarios o subsidiarios, sino también sus herederos y causahabientes, así como todo obligado tributario y sus herederos y causahabientes que indebidamente hubieran realizado el ingreso.

Precisiones:

- i. El derecho a la devolución y trámite en los casos de fusión, absorción y escisión de sociedades a la sociedad resultante, absorbente o escindida. En el supuesto de disolución de sociedades la doctrina entiende que la palabra causahabientes comprende a los socios de la misma.
- ii. En los supuestos de retenciones improcedentes o excesivas, la devolución se insta por el retenedor, pero la devolución, en su caso, se realiza a favor de quien la soporta, salvo cuando éste se haya deducido aquella en su impuesto personal.
- iii. Tratándose de actos de repercusión improcedentes o excesivos está legitimado quien practicó la repercusión, haciéndose la devolución, según los casos en favor de éste o de quien la soporto
- iv. En el caso de condonaciones es titular del derecho el sujeto infractor; en el caso de extinción de sanciones por fallecimiento, los herederos o causahabientes.

IV. COMPETENCIA

La Resolución deberá ser dictada por el órgano competente (Delegación o Administración de Hacienda o Aduanas, Centro Directivo, Ente u otro organismo de que se trate). Por su parte, tratándose de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, la devolución corresponderá, en todo caso a éstas. En los demás casos (Tributos Locales o de la Administración Institucional) la devolución se reconocerá y practicará por los órganos que tengan asumidas la recaudación en el momento en que se proceda a la devolución; singularmente en el caso de las Corporaciones Locales el órgano competente será el Presidente de la Corporación (Alcalde).

En el supuesto que a nosotros nos atañe sería competente, siguiendo a Galán del Fresno, el **órgano de recaudación de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón**.

V. PROCEDIMIENTO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

INICIACION

El procedimiento se inicia mediante la presentación de la solicitud o la instancia de rectificación. En ella se deberá identificar la autoliquidación cuya rectificación se pretende acompañando la documentación y justificación (argumentos de derecho) en que se basa la pretensión y en el caso de que la rectificación que se insta consista en el reconocimiento de una cantidad a devolver, haciendo constar el medio elegido. Éste último inciso, en la Dirección General de Tributos e la DGA se cumple rellenando la ficha de terceros que hay colgada en su página web.

Más interés tiene el momento en el que puede instarse la rectificación. La solicitud puede presentarse, en principio, en tanto no se haya cumplido el plazo de prescripción de cuatro a los del derecho a la Administración a liquidar o del derecho del obligado tributario a solicitar la devolución. Ahora bien, si dentro de ese periodo se ha girado una liquidación definitiva, ya no podrá solicitarse rectificación alguna.

La solicitud de inicio del procedimiento no puede presentarse una vez comunicado el inicio del procedimiento de comprobación o investigación, sin perjuicio del obligado tributario a realizar las alegaciones y aportar los documentos que considere oportunos en el curso del procedimiento. Se debe distinguir:

- i. Si como consecuencia de una comprobación iniciada de oficio la Administración hubiera dictado una **liquidación provisional**, se podrán aun así instar la rectificación de la autoliquidación, siempre que el motivo de la instancia sea diferente del que ha sido considerado por el órgano de gestión o de inspección.

- ii. Si la **liquidación es definitiva**, estos, ha sido dicta en un procedimiento de inspección de alcance general, con comprobación total y acabada de la situación del obligado tributario, ya no será posible instar rectificación alguna.

TRAMITACION

Para comprobar si la instancia tiene fundamento, la Administración examinara la documentación presentada y la contrastará con los datos que obran en su poder. Podrá, además, completar esos datos mediante requerimiento a terceros (deber de suministro de información). Podrá también efectuar requerimientos al obligado tributario, incluso exigiendo justificación documental de las operaciones financieras con incidencia en la rectificación. Asimismo podrá pedir los informes que se consideren oportunos.

PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN

Será el momento final de la fase de instrucción, cuando se considere que la rectificación debe ser rechazada o acordada en términos distintos de los solicitados. Si no es este el caso, es decir, si se entiende que se debe acceder a la rectificación solicitada, se podrá prescindir de este trámite y del siguiente.

ALEGACIONES

Incluido el expediente y con carácter previo a la resolución, la Administración tributaria debe notificar al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de diez días formule las alegaciones y presente los documentos y justificantes que estime oportunos, tal y como señala el artículo 18 del Reglamento anteriormente citado.

De este trámite sólo se puede prescindir cuando no figuren en el expediente ni sean tenido en cuenta otros hechos ni otras obligaciones y pruebas que las aducidas por el interesado o cuanto la cuantía propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora.

TERMINACIÓN

- i. El modo normal es la **resolución mediante el correspondiente acuerdo de liquidación** provisional, bien recogiendo la rectificación solicitada, bien fijando una devolución distinta de la solicitada o rechazando la solicitud directamente. En los tres casos, tendríamos una liquidación provisional. EL acuerdo que procede respecto a la devolución solicitada debe estar motivada y ha de acordarse, si procede:
 - a. El derecho a la devolución
 - b. La determinación del titular del derecho
 - c. El importe de la devolución.
- ii. **Por silencio negativo:** transcurridos **seis meses** desde la solicitud sin que se haya producido resolución, la instancia se entenderá desestimada. Aun que el Reglamento no lo dice expresamente, es necesario entender que la solicitud podrá considerarse desestimada, a efectos de plantear la correspondiente impugnación. Pero, de acuerdo con lo establecido en el artículo 103 de la Ley General Tributaria, la Administración no queda relevada de su obligación de resolver expresamente, por lo que el contribuyente tiene dos opciones: (i) esperar la resolución expresa o (ii) considerar que ha sido desestimada la solicitud, quedando de esta forma abierta la posibilidad de recurrir en reposición o interponer la correspondiente reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo.
- iii. No se habla de **caducidad**, pero según Pérez Royo es claro que , siendo un procedimiento iniciado a instancia de parte, ésta podrá ser declarada en el caso de inactividad del obligado tributario en los supuestos del artículo 104.3 de la Ley General Tributaria⁵

⁵ El artículo 104.3 establece lo siguiente:

“En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el [artículo 29 de la Constitución](#) y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.”

CONTENIDO DE LA DEVOLUCION

La cantidad a devolver está constituida por la suma de las siguientes cantidades:

- i. El importe indebidamente ingresado.
- ii. El recargo, las costas y los intereses satisfechos durante el procedimiento cuando el ingreso indebido se hubiera realizado en vía de apremio.
- iii. El interés de demora (artículo 58.2 de la Ley General Tributaria) vigente a lo largo del periodo en que resulte exigible sobre las cantidades indebidamente ingresadas, que debe devolverse, aunque el interesado no lo hubiese solicitado. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene la devolución.

4.- EL RECURSO DE REPOSICIÓN

Transcurridos seis meses desde la presentación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, el contribuyente puede, en virtud del artículo 222 de la Ley General Tributaria, interponer un recurso de reposición.

I.-INTRODUCCIÓN

Un recurso de reposición constituye un procedimiento administrativo ordinario de actos dictados por la Administración tributaria de carácter potestativo, que pretende obtener su anulación sometiendo a revisión de su legalidad **al mismo órgano que dictó el acto.**

Las notas características de este recurso son las siguientes:

- i. Tiene un carácter potestativo, ya que el interesado puede acudir directamente a interponer una REA.
- ii. Tiene carácter previo a la REA. No puede interponerse un recurso de reposición tras haberse interpuesto un REA⁶

⁶ En el supuesto de simultaneidad de recursos, se resuelve a favor del que haya sido presentado en primer lugar, de forma que:

El recurso permite la Administración el conocimiento de todas las cuestiones de hecho y de derecho que plantee el expediente, hayan sido o no planteadas por el recurrente (en cuyo caso debe ser oído). En ningún caso se puede empeorar la situación inicial del recurrente (interdicción de la *reformatio in peius*)

El tratamiento de cuestiones no planteadas por el recurrente, sin darle traslado para que pueda formular alegaciones, puede producir una situación de indefensión, pudiendo resultar un supuesto de nulidad, tal y como estableció el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de mayo de 1984.

II.- OBJETO DEL RECURSO

Pueden ser **objeto de recurso de reposición** los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de REA, que se pueden agrupar de la siguiente forma:

- i. Actos que provisional o definitivamente reconocen o deniegan un derecho o declaran una obligación o un deber.
- ii. Actos de trámite que deciden, directa o indirectamente, el fondo del asunto o poner término al procedimiento.
- iii. Determinados actos en materia de aplicación de los tributos.
- iv. Actos que imponen sanciones.

El recurso de reposición se limita a los actos dictados por la propia Administración, excluyéndose determinadas actuaciones de los particulares⁷ en materia tributaria, que si son impugnables en vía económico-administrativa.

III.- INTERPOSICIÓN DEL RECURSO

LEGITIMACIÓN

-
- Si primero se presentó la REA, se ha de declarar inadmisibile el recurso de reposición.
 - Sin embargo, si primero se presentó el recurso de reposición, se ha de declarar la inadmisión de la REA. No puede promoverse REA mientras el recurso de reposición no conste resuelto de forma expresa o se considere desestimado por silencio administrativo.

⁷ Actos como, por ejemplo:

- Actos de retención y repercusión.
- Obligación de expedir, entregar y rectificar facturas
- Las actuaciones entre el sustituto y el contribuyente.
- Etc.

Según los artículos 222 y 232 de la Ley General Tributaria, la legitimación la ostentan los mismos que la tienen reconocida para interponer una REA, estando legitimados:⁸

- i. Los obligados tributarios y los sujetos infractores
- ii. Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo.

En cuanto a la postulación, no se exige la intervención de abogado o de procurador.

PLAZO

Se debe interponer en el plazo de un mes (contado de fecha a fecha) a partir del día siguiente de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en el que se produzcan los efectos del silencio administrativo. No obstante, si se trata de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo se computa a partir del día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago.

LUGAR

Según el artículo 38.4 LRJPAC en su redacción dada por la Ley 8/2011 y la Instrucción de la AEAT 272006, el escrito de interposición del recurso se debe presentar en la sede del órgano que dicto el acto administrativo o, en su defecto, **en las siguientes dependencias u oficinas:**

- i. Registros de los órganos administrativos a que se dirijan.
- ii. Registros de cualquier órgano administrativo, que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las Comunidad Autónomas, a la de cualquier Administración de las

⁸ No están legitimados para interponer este recurso:

- i. 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.
- ii. Los denunciante
- iii. Los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como agentes de ella.
- iv. Aquellos que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.
- v. 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.

Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, a los Ayuntamientos de los Municipios, o a la del resto de las entidades que integren la Administración local si, en este último caso, hubieren suscrito el oportuno convenio.

- iii. Oficinas d correos en la forma en que reglamentariamente se establezca.
- iv. Representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.
- v. Cualquier otro que se establezca en las disposiciones vigentes.

En estos casos, se entiende que el recurso está presentado en el registro destinatario del recurso a la fecha en la que se presentó en registro de origen, o en su caso, en la fecha que conste en el sello de la oficina de correos.

EFFECTOS

Los efectos de la interposición de un recurso de reposición son los siguientes:

- i. Queda interrumpido el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa, que vuelve a contarse inicialmente desde la fecha en que se notifique la resolución expresa del recurso o desde el día en que se entienda desestimada por silencio administrativo.
- ii. La Administración queda obligada a resolver expresamente.
- iii. Se interrumpe la prescripción, no solo para el obligado tributario que ha interpuesto el recurso, sino para todos los demás, incluidos los responsables.

TRAMITACIÓN

Tal y como establecen los artículos 2, 23 y 24 del Reglamento de Revisión, el escrito de interposición debe contener:

- i. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actué por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa
- ii. Órgano ante el que se formula el recurso

- iii. El acto administrativo que se recurre, la fecha en que se dictó, número de expediente y demás datos relativos al mismo que se consideren convenientes
- iv. Domicilio a efectos de notificaciones
- v. Lugar y fecha de interposición de recurso y declaración de no haber impugnado el mismo en la vía económico-administrativa.
- vi. Alegaciones tanto en cuestiones de hecho como de derecho en que se funde el recurso, acompañando los documentos de prueba y, si se solicita suspensión, el justificante de la correspondiente garantía.

A este recurso le son aplicables las normas comunes sobre subsanación de solicitudes que contiene el artículo 71 de la LRJPAC.

SUSPENSION DE LA EJECUTIVIDAD DEL ACTO IMPUGNADO

Los **supuestos de suspensión automática** establecidos en la LGT son los siguientes:⁹

- i. **Impugnación de sanciones** (artículos 212 y 221 de la LGT). La ejecución de las sanciones queda automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. Tampoco se exigen intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo del pago abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- ii. **Error aritmético materia o de derecho** (artículo 224.3 LGT).
- iii. Reserva de **tasación pericial contradictoria** para la corrección de valores (artículo 135 LGT).
- iv. Suspensión automática con **aportación de garantías** (artículo 224.1 LGT). La garantía debe abarcar el importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procedan en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

⁹ Como excepción en el supuesto de impugnación de un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida (IBI o IAE), no se permite en ningún caso la suspensión de cobro de la liquidación que pueda practicarse.

El artículo 25 RGRV y 224.2 establecen una lista cerrada, admitiéndose exclusivamente:

- (1) Depósitos de dinero o valores públicos.
- (2) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- (3) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezca en la normativa tributaria, siempre que la deuda tributaria no supere los 1.500 euros

RESOLUCIÓN

El órgano competente para resolver el recurso de reposición es el mismo órgano que dictó el acto impugnado. Cuando el acto impugnado ha sido dictado por delegación, el recurso de reposición debe ser resuelto por el delegado.

El plazo para dictar la resolución y notificarla es el de un mes contando desde el día siguiente al de presentación del recurso, bastando el intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución para entender cumplido el citado trámite.

Se considera desestimado el recurso de reposición por silencio administrativo por el transcurso de un mes sin que haya dictado resolución expresa. No obstante, esto no exime de la obligación de resolver el recurso, por lo que el interesado puede esperar a la resolución expresa y entonces interponer un REA en el plazo de un mes contado desde el día de la notificación.

Contra la resolución del recurso de reposición no cabe nuevamente interponer este recurso.

5.- RECLAMACIÓN ECONÓMICO ADMINISTRATIVA

I. REGULACIÓN

La reclamación económico administrativa, -en adelante REA- se encuentra regulada en los artículos 226 a 249 de la LGT y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de

la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en materia de revisión administrativa, en adelante RGRV.

II.-Órganos competentes

El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativa corresponde con exclusividad a los órganos económico-administrativos que actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias. Dichos órganos administrativos son, en Aragón:

- i. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón
- ii. El Tribunal Económico –Administrativo Central

Las competencias del TEAC son las siguientes:

- 1) El TEAC conoce en única instancia de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra:
 - i. Los actos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros Departamentos ministeriales, de la AEAT y de las entidades de Decreto Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado.
 - ii. Los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las CCAA y de las ciudades de Ceuta y Melilla.
 - iii. Los actos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del estado, de la AEAT y de las entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos no superiores de las CCAA y de Ceuta y Melilla, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el TEAR o TEAL correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el TEAC.
 - iv. También conoce en única instancia de las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.

- 2) El TEAC conoce en segunda instancia¹⁰ de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR o TEAL.
- 3) Asimismo conoce, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, en segunda instancia, de los recursos de alzada contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las ciudades de Ceuta y Melilla.
- 4) El TEAC también resuelve:
 - a) Los recursos extraordinarios de revisión salvo los que correspondan a los órganos económico administrativo de las CCAA, Ceuta y Melilla, respecto de determinados tributos estatales cedidos.
 - b) Los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio.
 - c) La rectificación de errores en que incurran sus propias resoluciones (LGT art.220 y 229.1.e –redacción L22/2009)

El TEARA tiene las siguientes competencias:

- 1) Los TEAR y los TEAL conocen, en única o primera instancia según la cuantía de la reclamación, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra:
- 2) Los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la AEAT y de las Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado.
- 3) Los actos administrativos dictados por los órganos no superiores de la Administración de las Comunidades y Ciudades Autónomas.
- 4) Las actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa.

¹⁰ Precisiones: Puede interponerse recurso de alzada ordinario ante el TEAC cuando la cuantía de la reclamación supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso. (RGRV art.36).

- 5) Asimismo, conocen de la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.
- 6) Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano.

La competencia de los Tribunales Económico-Administrativos es irrenunciable e improrrogable y no puede ser alterada por la voluntad de los interesados.

La cuantía de las reclamaciones para su conocimiento en única instancia, de acuerdo con el art. 229.2 y 3 LGT se fija en un importe igual o inferior a 150.000 €, mientras que para las de cuantías superior a dicho importe el TEARA conocerá en primera instancia y el TEAC en segunda.

Cuando se trata de impugnaciones de comprobaciones de valor de los bienes y derechos, así como de los actos de fijación de valores o bases imponibles, cuando su normativa reguladora lo establezca, la cuantía de las reclamaciones se fija en un importe igual o inferior a 1.800.000 € para su conocimiento en única instancia, mientras que son las de cuantía superior a dicho importe el TEARA conocerá en primera instancia.

Para la **determinación de la cuantía** se debe estar a lo señalado por el art. 35 RGRV que establece las siguientes reglas:

- 1) La deuda tributaria que sea impugnada. Si no hay deuda tributaria será la cuantía del acto.

Si se impugna una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado liquidación será el importe de la base o de la valoración.

- 2) Si en un mismo acto se han acumulado varias deudas, será la de mayor importe que se impugne, es decir, no se procede a suma de la misma. E igual ocurre cuando se trata de bases o de valoraciones.
- 3) Cuando se trata de actuaciones y omisiones de los particulares es la cantidad que debió ser objeto de retención, ingreso a cuenta, repercusión, consignación en factura o sustitución, y habiendo varias la mayor.

Acumulación de reclamantes (artículo 230 LGT y 37 RGRV)

Las REA se pueden acumular a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

- i. Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo
- ii. Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un expediente o planteen idénticas cuestiones.
- iii. Las interpuestas contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que deviene.

Estas reglas se aplican también cuando se interponga una sola reclamación contra varios actos o actuaciones. La acumulación determinará, en su caso, la competencia del TEAC para resolver la reclamación.

III. -ACTOS SUSCEPTIBLES DE REA

La REA es admisible en relación con la materia tributaria, tal y como señala el artículo 227.1 a 3 LGT contra los siguientes actos:

- i. Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- ii. Los de trámite que deciden, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al proceso.

En materia de aplicación de tributos son reclamables:

- i. Las liquidaciones provisionales o definitivas.
- ii. Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de derechos.
- iii. Las comprobaciones de valores de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases cuando la normativa tributaria lo establezca.

- iv. Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales.
- v. Los actos que apruebe o denieguen planes especiales de amortización.
- vi. Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones.
- vii. Los actos dictados en el procedimiento de recaudación
- viii. Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.

III. –SUJETOS LEGITIMADOS

Están legitimados, en virtud del artículo 232.1 LGT para promover las REAS:

- i. Los obligados tributarios¹¹
- ii. Los sujetos infractores
- iii. Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o actuación tributaria. El interés legítimo viene regulado en el artículo 232.1.b de la LGT identificándose como cualquier ventaja o utilidad jurídica o desventaja deriva de la reparación pretendida mediante la impugnación del acto o acuerdo. Beneficio o perjuicio que puede ser actual o futuro, pero que en todo caso debe ser cierto y concreto, no bastando, por tanto, la mera invocación abstracta o general o la mera posibilidad de acaecimiento.

En este caso estarán legitimados los sujetos pasivos que presentaron las liquidaciones provisionales o complementarias o, en su caso, sus herederos.

IV- PROCEDIMIENTO

¹¹ Contribuyentes, sustitutos, obligados a realizar pagos fraccionados, retenedores, obligados a realizar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportarlo los ingresos a cuenta, los sucesores, los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias cuando no tengan la consideración de sujetos pasivos, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando las leyes así lo establezcan y los responsables tributarios

PLAZO

El plazo para interponer una REA es de un mes improrrogable, siendo un plazo de caducidad porque se trata de un derecho inmerso en el procedimiento de reclamación tributaria, que ya nace con un plazo de duración limitado, de manera que el simple lapso de tiempo prefijado extingue automáticamente el derecho, tal y como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 16 de enero de 1999.

El cómputo del plazo se inicia el día siguiente al de la notificación o acto impugnado o desde el día siguiente a aquel en que se produzcan, en su caso, los efectos del silencio administrativo.

En relación con el plazo de un mes aplicable, se computa de fecha a fecha, siendo el día final el equivalente al de la notificación o producción del silencio administrativo (no el del inicio del cómputo).

INICIO

La REA puede iniciarse, según el artículo 235.2 de la LGT de las dos formas siguientes:

- i. Escrito limitado a que se tenga por interpuesta la REA
- ii. Escrito en el que se formulen alegaciones y se aporten o propongan pruebas. Cuando se inicie la reclamación mediante este escrito, se entiende que se renuncia al trámite de puesta de manifiesto para alegaciones, salvo que expresamente se solicite.

Contenido (artículo 2.1 RGRV):

- i. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa.
- ii. Órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento.
- iii. Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número del expediente o clave alfanumérica que identifique el acto administrativo objeto de

impugnación y demás datos relativos a este que se consideren convenientes, así como la pretensión del interesado.

- iv. Domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones.
- v. Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.
- vi. Cualquier otro establecido en la normativa aplicable.

Si la solicitud o el escrito de iniciación, establece el segundo apartado del artículo 2, no reúne los requisitos que señalados anteriormente, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito

Órgano al que se dirige la reclamación

Las reclamaciones contra actos administrativos deben dirigirse al órganos administrativo que hay dictado el acto reclamable, que a su vez procede a su remisión al Tribunal competente en el plazo de un mes, junto con expediente correspondiente al que puede incorporar informe si lo considerar conveniente.

Lugar de presentación

En cuanto al lugar de presentación no se establecen reglas especiales respecto de la regulación general (artículo 38 LRJPAC), por lo que nos remitimos a lo visto en el apartado anterior.

TRAMITACIÓN

Trámite para completar el expediente (artículo 55 RGRV)

El Tribunal puede solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición del interesado. En este último caso, puede formularse una sola vez dentro del plazo de alegaciones otorgado mediante un escrito en el que se detallen los

antecedentes que deban integrar el expediente conforme a las normas que lo regular para que no figuren en él.

Prueba (artículos 236.3m 4 y 5 y 57 RGRV)

Notas:

- i. La aportación por los interesados de las pruebas oportunas junto con el escrito de alegaciones (o inicialmente en el escrito de interposición)
- ii. La remisión a las normas comunes, dejando a salvo las especialidades en vía administrativa.
- iii. El principio básico de la prueba consiste en que quien haga valer su derecho debe probarlo.

Cuestiones incidentales (artículo 236.6 LGT y 58 RGRV)

Pueden plantearse como cuestiones incidentales aquellas que se refieran a extremos que, sin constituir el fondo del asunto, están relacionados con el mismo o con la validez del procedimiento y cuya resolución sea requisito previo y necesario para la tramitación de la reclamación, no pudiendo aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto.

Las cuestiones incidentales se deben plantear en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquel en que se tenga constancia fehaciente del hecho o acto que las motivó.

TERMINACIÓN

Formas de finalización del procedimiento (artículo 238 LGT):

- i. Mediante resolución
- ii. Mediante renuncia al derecho o desistimiento de la petición de instancia
- iii. Mediante caducidad de la instancia
- iv. Satisfacción extraprocesal

Resolución (artículo 239 LGT)

Los Tribunales económico-administrativos no pueden abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales. La resolución puede ser estimatoria o desestimatoria, pero debe estar siempre motivada.

El plazo de resolución, en virtud del artículo 240 de la LGT en cualquiera de sus instancias es de un año contado desde la interposición de la reclamación.

Transcurrido este plazo, el interesado puede considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer en recurso procedente, cuyo plazo se cuenta a partir del día siguiente de la finalización del plazo del año referido. No obstante, el tribunal debe resolver en todo caso. Los plazos fijados para la interposición de los correspondientes recursos comienzan a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

V.- EL PROCEDIMIENTO ABREVIADO

El ámbito de aplicación del procedimiento abreviado se encuentra regulado en el artículo 245.1 LGT y 64 RGRV estableciéndose que las REAs se tramitarán por el procedimiento abreviado cuando, tal y como hemos señalado con anterioridad:

- i. Sean de cuantía interior a 6.000 o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.
- ii. Se alegue exclusivamente:
 - a. La inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas
 - b. Falta de defecto de notificación
 - c. Insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado
 - d. Cuestiones relacionadas con la comprobación de valores.

Las **diferencias** con el procedimiento ordinario son las siguientes:

- i. En el escrito de inicio del procedimiento se deben formular necesariamente las alegaciones.
- ii. Cuando el órgano económico lo estime necesario, de oficio o a instancia del interesado, debe convocar la celebración de una vista oral comunicando al interesado el día y la hora en que debe personarse al objeto de fundamentar sus alegaciones (artículos 247 y 248 LGT y 65 RGRV)
- iii. El plazo máximo para notificar la resolución es de 6 meses contados desde la interposición de la reclamación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución expresa, el interesado puede

considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

7.- RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Son susceptibles de recurso contencioso-administrativo las resoluciones que pongan fin a la vía administrativa. En este caso, la resolución del TEAC (en única o segunda instancia) o la resolución del TEARA en única instancia, cuando la cuantía del recurso sea inferior a 150.000 euros.

El órgano que conoce en estos casos es la Sala de lo Contencioso – Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, ya que en virtud de la Ley de Jurisdicción Contenciosa Administrativa en su artículo 10.1.d, éstos órganos conocen en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales que pongan fin a la vía administrativa, así como las resoluciones dictadas por el TEAC en materia de tributos cedidos.

El **plazo general** que marca la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa es de dos meses para los recursos contra actos expresos. En caso de silencio administrativo se establece un plazo de seis meses para su impugnación.

La **suspensión** acordada en vía administrativa se mantiene en vía judicial. Por su parte, el órgano contencioso-administrativo, previa valoración de todos los intereses en conflicto, puede acordar la suspensión únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pueda hacer perder su finalidad legítima al recurso. Por otra parte, esta puede denegarse cuando ésta pudiera generar perturbación grave de los intereses generales o de tercero.

CONCLUSIONES

La fiducia aragonesa es una de las instituciones más sorprendentes de todo el ordenamiento jurídico español, ya que en virtud de la misma, una persona (el comitente) puede instituir a otra, que generalmente será su cónyuge, para que, una vez fallecido ordene la sucesión. Es decir, que no es el causante quien reparte su caudal relicto, sino la persona a la que haya nombrado fiduciario. Esta institución sólo es comprensible en derechos forales que den un amplio margen de actuación al causante, ya que en el ordenamiento común una figura de estas características sería impensable.

Uno de los hechos más relevantes de esta figura es que la delación no se produce hasta la ejecución total de la fiducia, por lo que desde el fallecimiento del causante hasta la ejecución de la fiducia hay una herencia yacente sin titular real, puesto que los potenciales herederos sólo tienen la mera expectativa de serlo.

Fiscalmente existía una norma de derecho estatal (el artículo 54.8 del RISD) que establecía que en estos casos los herederos potenciales debían liquidar la herencia como si de una sucesión intestada se tratara y que, una vez ejecutada la fiducia debían presentar una liquidación complementaria por la diferencia existente entre lo inicialmente liquidado y lo que realmente habían percibido finalmente.

Este artículo y modo de liquidar de la fiducia estaba bendecido por una Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2004. No obstante, en fecha de 30 de enero de 2012 el Tribunal Supremo “muda” su criterio y pasa a considerar nulo de pleno derecho el artículo 54.8 del RISD por vulnerar los artículos 1, 3, 5 y 24 de la LISD y el principio de capacidad contributiva establecido en nuestra Norma Fundamental. A esta Sentencia le siguieron 5 más de fechas 20 de marzo de 2012, 26 de marzo de 2012 (3 Sentencias) y 2 de abril de 2012.

Al establecer la nulidad de pleno derecho se crea la ficción legal de que ese artículo nunca ha existido, por lo que todas las liquidaciones provisionales giradas antes del uno de enero de 2004 serían nulas de pleno derecho, pudiéndose solicitar la cantidad ingresada más los intereses de demora, o sólo los intereses de demora (desde la

liquidación provisional hasta la complementaria), dependiendo del supuesto, mediante el procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado.

¿Qué ocurre el uno de enero de 2004? Lo que sucede es que la Comunidad Autónoma de Aragón regula el modo de liquidar la fiducia, por lo que pese a la nulidad de pleno derecho del artículo 54.8 declarado por el Tribunal Supremo tenemos normativa autonómica que nos señala de qué modo se debe liquidar. Dicho modo es exactamente el mismo que el contemplado en el antecitado precepto estatal.

La Administración autonómica amparándose en estos preceptos sigue liquidando las herencias que contienen una fiducia como lo hacían con anterioridad, es decir, exigen una liquidación provisional en el momento del fallecimiento del causante y cuando se ejecute la fiducia una liquidación complementaria.

Creemos, y esperamos que los Tribunales nos den la razón y consideren que este procedimiento es del todo incorrecto, ya que la norma autonómica se extralimita en sus competencias normativas de gestión y liquidación y, aun no haciéndolo, debería ser considerada nula de pleno derecho por los mismos motivos que lo ha sido el artículo 54.8 del RISD.

Por lo tanto, respecto de aquellas liquidaciones provisionales no prescritas se podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos, que en unos casos será de la cuantía ingresada más los intereses de demora y en otros casos (cuando ya se haya ejecutado la fiducia) sólo los intereses de demora.

Respecto de las liquidaciones futuras, la Administración considera que se debe seguir liquidando como antes de las Sentencias del Tribunal Supremo, por lo que hay dos caminos a seguir:

- i. Liquidar, pagar y acto seguido solicitar la devolución de los ingresos indebidos.
- ii. Directamente no presentar liquidación alguna.

La primera de estas dos opciones es mucho más conservadora y será el cliente, en última instancia, quien deberá tomar la decisión de qué hacer con la liquidación de su herencia.

BIBLIOGRAFÍA

- ✓ Memento sobre procedimiento tributario del 2012 Ed. Francis Lafebvre.
- ✓ Derecho financiero y tributario. Parte general. Autor: Fernando Pérez Royo, Ed. Thomson Civitas Ed. 16
- ✓ Artículo de Juan Carlos Vérguez sobre las devoluciones de ingresos indebidos derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales.
- ✓ Artículo de Juan Manuel Galán del Fresno: la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.
- ✓ Manual de Derecho Aragonés. VVAA Ed. El Justicia de Aragón
- ✓ Responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas. Autor: Jesús Gonzalez Perez, 5º edición Civitas
- ✓ Artículo en Noticias jurídicas de Guillermo Zapatero sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 2004
- ✓ Artículo sobre La fiducia sucesoria de Fernando Zubiri.
- ✓ La fiducia aragonesa y sucesión empresarial: un análisis fiscal. Autor: Francisco Pozuelo de Asís.
- ✓ Efectos erga omnes de sentencias anulatorias de ordenanzas municipales de naturaleza tributaria (recaídas en recursos contenciosos administrativos directos). Ponente: Jaime Rovonet Moscardo (la ley 4859/2008)).
- ✓ Inconstitucionalidad de la Ley 5/1990: responsabilidad del estado legislador. Ponente: Enric Segú Villuendas (LA LEY 11986/2001)).
- ✓ La sucesión de la empresa familiar en el derecho civil aragonés: aspectos sustantivos: capítulo VIII: La fiducia sucesoria y la empresa familiar. Ponente: D. Fernando Curiel Lorente (Registrador de la Propiedad). (www.derechoaragones.com.)
- ✓ La responsabilidad patrimonial del Estado español derivado de las normas internas que rigen el Derecho comunitario después de la sentencia de 26 de enero.
- ✓ Coloquio sobre Fiscalidad de las instituciones aragonesas de Derecho privado (www.derechoaragones.es)
- ✓ Aspectos fiscales de la fiducia aragonesa. (www.derechoaragones.es) de Francisco Pozuelo de Asís
- ✓ La rectificación por el Tribunal Supremo de su doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del Estado español derivado de las leyes internas que infringen derechos comunitarios.

- ✓ La ley 4/1999 de 13 de enero de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de marzo, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común y el plazo para interponer el correspondiente recurso en los supuestos de silencio administrativo: silencio administrativo de Luis Monchón López
- ✓ La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración por las leyes que infringen el Derecho comunitario y una posible contradicción con la doctrina del TJCE.
- ✓ Artículo de Francisco Sancho Rubullida sobre la vivienda y el derecho Expectante (www.derechoaragones.com).
- ✓ Ponencia de José Luis Menino Hernández el 18 de noviembre de 2008 sobre usufructos de viudedad especiales (www.derechoaragones.com).
- ✓ Ponencia de D. José Antonio Serrano García sobre la sustitución legal (www.derechoaragones.com)
- ✓ Ponencia de D. Adolfo Calatayud sobre las legítimas en Aragón.
- ✓ Ponencia de D. Ángel Delgado Pérez sobre la responsabilidad del heredero y del legatario.
- ✓ La liquidación del consorcio conyugal aragonés ponencia de Don Adolfo Calatayud Lasierra.
- ✓ El derecho de abolorio en la nueva ley de derecho civil patrimonial, ponencia de Doña Aurora López Azcará.
- ✓ Cómo reclamar ante el tribunal económico-administrativo la rescisión administrativa de los actos tributarios. CISSS Ed.1999 → Juan José Guaita Gimeno.
- ✓ Derecho Público aragonés (4ª ed. 2008) VVAA. Director: Antonio Embid Irujo. Ed. Justicia de Aragón.
- ✓ ¿Puede reclamarse la devolución de ingresos indebidos con motivo de haberse declarado inconstitucional la norma e que se basó el ingreso, cuando ya había transcurrido el plazo de prescripción computado desde dicho ingreso? (LA LEY 1967/2007). → Jaime Rovonet Moscardó (Magistrado del TS).
- ✓ Curso Fiscalidad Aragonesa (libro II) de la Obra Social Escuela de Negocios de la CAI días 19, 21 y 26 de octubre del 2010. Ponente: Presentación Soler.
- ✓ Manual de derecho Aragonés, 2ª ed. VVAA Publicado por Justicia de Aragón. Cap. 19. La fiducia sucesoria. Escrito por Mª Ángeles Parra Lucán.
- ✓ La fiducia sucesoria Derecho Aragonés para todos. Publicado por el Justicia de Aragón en la página web www.derechoaragones.es.

- ✓ Coloquio del Seminario XVIII Encuentro Foro de Derecho Aragonés Año 2008 en la página web del Justicia de Aragón y en www.derechoaragones.es.
- ✓ Fiscalidad de las instituciones aragonesas de Derecho privado. www.derechoaragones.es. D. Manuel Guedea Martin (Letrado de la DGA).
- ✓ Notas sobre la situación actual de la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria por Lupicinio Rodríguez, Lean Baniola y Pedro Mejías (LA LEY).
- ✓ La fiducia aragonesa por Miguel Ángel Martínez – Cortes Gimeno.

GLOSARIO

GLOSARIO

- **Albacea/albaceazgo**: cargo de confianza que tiene como misión cuidar de la ejecución del testamento y que recae en la persona o personas nombradas por el testador.
- **Base imponible**: media del hecho imponible o de alguno de sus elementos. Constituye la concreción o cuantificación exacta de la capacidad económica del sujeto que en general denota el presupuesto del hecho tributario.
- **Base liquidable**: resultado de aplicar sobre la base las reducciones establecidas por la ley reguladora de cada tributo.
- **Capacidad de obrar**: idoneidad o aptitud para realizar eficazmente actos con trascendencia jurídica, como contratar, disponer por actos entre vivos o por testamento, adquirir, contraer matrimonio y, en resumen, adquirir y ejercitar derecho y asumir obligaciones.
- **Caudal hereditario o caudal relicto**: conjunto de bienes, derechos y obligaciones que quedan al fallecimiento de una persona y que constituyen todo su patrimonio. El caudal íntegro comprende el activo y pasivo del causante. El caudal líquido queda determinado una vez se hayan deducido las deudas del causante.
- **Causante**: persona de quien otro deriva su derecho. Se refiere en un sentido más estricto a la persona que por su fallecimiento origina automáticamente la apertura de la sucesión.
- **Colación**: obligación de los herederos forzosos que concurren con otros a una sucesión de aportar a la masa hereditaria las liberalidades recibidas del causante en vida de éste, para que puedan computarse para el pago de los legítimos.
- **Condonación**: extinción de la obligación por remisión o perdón de la deuda, que se produce cuando el acreedor renuncia a su derecho de crédito.

- **Cuota tributaria**: cantidad determinada por la aplicación del tipo de gravamen o según una cantidad fija señal al efecto de las diferentes regulaciones legislativas del régimen tributario.
- **Deferir**: adherirse al dictamen u opinión de otro.
- **Delación**: facultad atribuida por la ley a las personas llamadas a la sucesión, para aceptar o repudiar la herencia. Se produce generalmente en el momento de la apertura de la sucesión y su efecto más relevante es la puesta de la herencia a disposición del llamado.
- **Herencia yacente**: situación en la que se encuentra la herencia en el periodo que media entre la apertura de la sucesión por muerte del causante y la aceptación y la consiguiente aceptación de la misma por parte de los herederos.
- **Indignidad para suceder**: incapacidad para suceder una persona a otra por los motivos expresamente establecidos en la ley, que se basan en el mal comportamiento del sucesor para con su causante.
- **Junta de parientes**: institución de derecho aragonés llamada a otorgar la autorización para que los representantes legales de los menores puedan disponer válidamente de los bienes de menores de catorce años, a prestar asistencia a los menores que han cumplido dicha edad, a dirimir divergencias entre los poderes en el ejercicio de la autoridad familiar o sobre la titularidad de la autoridad familiar de personas distintas de los padres, si prefieren acudir a ella en lugar de al Juez. Esta formada por los dos más próximos parientes capaces mayores de edad y que no incurran en causa de inidoneidad, uno por cada línea o grupo familiar.
- **Legado**: disposición testamentaria, que no atribuye la cualidad del heredero por virtud de la cual el testador dispone de sus bienes a título particular.
- **Legítima**: porción de bienes de la que el testador no puede disponer por haberlo reservado la ley a determinados herederos, llamados por esto, herederos forzosos. Puede darse como parte de la herencia, como porción de los bienes o como porción de valor.

- **Liquidación de la herencia**: actos, dentro del conjunto de las operaciones particionales por lo que se deducen las deudas particulares del disfrute, los gastos de la última enfermedad y sepelio y las causados por la propia partición, con la finalidad de poder hacer los lotes definitivos a adjudicar a los herederos.
- **Mancomunidad**: situación en la que la titularidad de una cosa o de un derecho pertenece a varias personas. En el ámbito de las obligaciones hay mancomunidad activa cuando el crédito pertenece a varios acreedores, pasiva cuando son varias personas los deudores y mixta cuando son varios los acreedores y varios los deudores.
- **Nuda propiedad**: propiedad que está gravada o limitada con algún derecho real de goce y disfrute, quedando al nudo propietario exclusivamente el derecho de disposición sobre la cosa pero sin poder disfrutar de ella.
- **Pacto sucesorio**: negocio jurídico o plurilateral que tiene por objeto la ordenación de la sucesión hereditaria.
- **Prescripción tributaria**: plazo en el cual quedan sin efecto las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, es decir, la prescripción de las prestaciones tributarias, de contenido esencialmente pecuniario.
- **Preterición**: omisión por el causante de un heredero forzó, al que no se hace ninguna atribución de bienes.
- **Silencio administrativo**: omisión de respuesta por parte de la Administración a las peticiones presentadas por los administrados. Es una ficción legal creada en beneficio del administrado, cuya finalidad es, en silencio negativo, que éste pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial, permitiéndole entender desestimada la petición por él deducida si transcurrieran los plazos legales sin que la Administración notifique su decisión, En el silencio positivo, la falta de resolución por parte de las Administración equivale a la conformidad tácita, y, por tanto, los actos declarativos de derechos por acuerdo expreso, pero no se podrá adquirir nunca por vía de silencio lo que sería ilegal otorgar expresamente.

- **Solidaridad**: consecuencia de varios deudores, o de varios acreedores o de ambos, en una obligación, con una única prestación y con indeterminación de parte, de modo tal que cada acreedor tiene derecho a exigir y cada deudor debe prestar íntegramente la prestación.
- **Testamento ológrafo**: se aplica al testamento escrito de puño y letra del testador y firmado por él, con exposición del año, mes y día que se otorga si la intervención del Notario.
- **Usufructo**: derecho real de usar y disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y substancia, a no ser que la ley o el título de su constitución autoricen otra cosa.
- **Vecindad civil**: condición de las personas que tienen la nacionalidad española, que determina su sujeción al Derecho común o al foral correspondiente a una determinada región o Comunidad Autónoma.