



**CONTESTACIÓN A CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.**

Núm. consulta.....: 7/2019  
Fecha presentación.....:  
Núm. Registro.....: s/nº.  
Unidad.....: Dirección General de Tributos

Habiendo presentado D<sup>a</sup> ..... como administradora de la entidad mercantil ..... con CIF ..... una consulta tributaria relativa a la posible devolución del ingreso efectuado por D<sup>a</sup> T<sup>r</sup> ..... por la liquidación de la herencia de su padre, fallecido en junio de 2008, teniendo en cuenta que, posteriormente, D<sup>a</sup> T<sup>r</sup> ..... también falleció en diciembre de 2016, sin haber ejecutado su madre la fiducia, procede informar lo siguiente:

**PRIMERO. Competencia para evacuar contestación a la consulta y alcance la misma.**

Conforme a la letra a del apartado 2 del artículo 55 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la contestación a las consultas tributarias sobre impuestos cedidos sólo corresponde a las CC.AA. cuando se refieran a disposiciones dictadas por éstas en el ejercicio de sus competencias normativas.

La consulta formulada se dirige fundamentalmente a preguntar sobre el procedimiento de liquidación de la fiducia, regulada en el artículo 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre (en adelante TR).

Por tanto, compete a este centro directivo contestar la consulta, atribuyéndose a la misma, en lo referido a la aplicación de la normativa aragonesa, los efectos vinculantes que reconoce el artículo 89 de la Ley General Tributaria.

**SEGUNDO. Cuestiones planteadas.**

De los hechos expuestos en los antecedentes de la consulta se desprende que Doña T efectuó un pago en junio de 2008 como liquidación provisional de la fiducia establecida en el testamento de su padre.

Posteriormente doña T fallece en diciembre de 2016 sin que su madre haya hecho ejercicio de la fiducia establecida por su padre.

La consulta se formula por los herederos de doña T y gira, aparentemente, sobre la posible devolución del pago efectuado en 2008. Las consecuencias que en el ámbito civil pueda tener el pago realizado en su momento sobre el caudal relicto es cuestión ajena a las competencias de este centro directivo.

**TERCERO. Respuesta a la cuestión planteada**

Para dar solución a la cuestión planteada, y a pesar de su marcado carácter procedimental, es necesario referirse a las vicisitudes de la normativa sustantiva que se han sucedido sobre la tributación de la fiducia en los últimos años.



Cuando en 2008 se efectúa el pago de las autoliquidaciones, la normativa vigente estaba constituida por el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento (Estatal) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (en adelante RISD) y por el artículo 133-2 del texto refundido en la redacción dada por la Ley 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

El texto de ambos preceptos era el siguiente:

En el RISD se señala 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, el texto resultante de la Ley 26/03 fue éste:

*"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, 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, y acompañen a dicha 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.*

*El ejercicio de esta opción será individual por cada sujeto pasivo, no siendo necesario que la totalidad de los obligados tributarios opten por la aplicación de la misma.*



*Mediante Orden del Consejero competente en materia de economía y hacienda se podrán regular los aspectos formales y procedimentales de dicha opción."*

Mediante Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante TS) de 30 de enero de 2012, Sala Tercera de lo Contencioso, Sección Segunda, acogiendo el Recurso de Casación 6318/08 interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de octubre de 2008, declaró nulo de pleno derecho el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento (Estatal) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, regulador de la liquidación fiscal de la fiducia sucesoria aragonesa, por infringir el principio de jerarquía normativa.

Por su parte, la norma con valor y rango de ley antes referida, debe considerarse inaplicable conforme al criterio fijado por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) en resolución de 10 de octubre de 2013. En la misma se afirma que, a la vista de las consideraciones formuladas por el Tribunal Supremo y fundamentando expresamente el art. 131.4 del Decreto Legislativo 1/2005, de Aragón (Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos) -en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012- la práctica de las liquidaciones provisionales en los casos de sucesión hereditaria ordenada mediante fiducia pendiente de ejecución, en un artículo de un reglamento estatal declarado nulo -art. 54.8 del R.D. 1629/1991 (Rgto. ISD)-, este Tribunal Central confirma el criterio expresado por el TEAR de Aragón en el sentido de entender que dicho precepto legal autonómico ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permita su efectiva aplicación.

La situación nacida tras los pronunciamientos del TS y, especialmente, por el del TEAC no es de fácil comprensión.

Por lo que hace al vicio de nulidad del precepto reglamentario sus efectos tienen el carácter ex tunc propio de tal tipo de irregularidad. Por tanto, la norma reglamentaria debe considerarse inexistente desde el momento mismo (6 de diciembre de 1991) en que entró en vigor. Respecto de los efectos del pronunciamiento del TEAC no es posible una caracterización precisa dado su falta de tipificación normativa y desarrollo jurisprudencial. Por tanto, y a los efectos de esta contestación, se considera como hecho principal la anulación por el TS de la norma reglamentaria.

Desde esa perspectiva, la nulidad supone la expulsión de nuestro ordenamiento de la norma y también la consideración de contrarios al ordenamiento de los actos realizados por la Administración o el contribuyente en su aplicación.

Por efecto de esa segunda implicación, el ingreso efectuado por autoliquidación en 2008 debe considerarse afectado por la nulidad y por tanto susceptible de generar la devolución de ingresos indebidos prevista con carácter general en el Artículo 32 de la Ley General Tributaria (LGT) y con desarrollo procedimental en el 221 de la misma ley.

Ese derecho a la devolución está sujeto al plazo de prescripción de 4 años previsto en las letras c y d del artículo 66 LGT.

Este artículo señala que:

*"Artículo 66. Plazos de prescripción*

*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*



- *a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- *b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- *c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- *d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.”*

Por su parte, el artículo 67.1 LGT computa el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido.

Por tanto, habiéndose efectuado el ingreso en 2008, la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos debe considerarse inviable a través de un procedimiento tributario por prescripción del correspondiente derecho.

#### **CUARTO. Efecto vinculante.**

Por último, debe reseñarse que la respuesta a estas cuestiones tiene carácter vinculante sólo para los órganos de la Administración Tributaria Aragonesa, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Zaragoza, a fecha de la firma electrónica.

Francisco Pozuelo Antoni.  
Director General de Tributos