

***RESOLUCIÓN de 8 de febrero de 2002, de la Dirección General de Tributos, sobre criterios de liquidación de la fiducia sucesoria.***

La fiducia sucesoria es una de las más importantes y singulares instituciones que el Derecho Civil aragonés ofrece en la actualidad. Sus peculiaridades jurídicas tienen, evidentemente, una inmediata traducción económica y, por ende, fiscal. Precisamente por esta singularidad, potenciada por ser buen ámbito de desarrollo del tradicional principio aragonés *standum est chartae*, su encaje en las disposiciones generales de los distintos impuestos resulta harto difícil.

La presente Resolución, ceñida al único impuesto en el que existe una regulación específica de tan señera institución, y a las limitaciones que de su valor vinculante como acto administrativo se deriven, pretende establecer un criterio de actuación administrativa sobre uno de los aspectos (las ejecuciones parciales que el fiduciario pueda hacer de sus facultades) que, omitido por la norma fiscal, es, sin embargo, de frecuente existencia.

En efecto, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto únicamente establece que se giren unas liquidaciones provisionales en el momento del fallecimiento y que *“ al formalizarse la institución... se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar... ”*. No existiendo en el concepto fiscal de “liquidación complementaria” que proporciona el artículo 77 del Reglamento elementos que permitan establecer directamente pautas de actuación antes las ejecuciones parciales de la fiducia, se hace preciso una interpretación jurídica que concilie el sentido civilista de la institución y el fundamento de la norma fiscal.

La que va a fijar esta Resolución pretende ser respetuosa con el sentido iusprivatista de la figura (y, en concreto, con la libertad que tiene el fiduciario para usar total o parcialmente, y aun en tiempos distintos, sus facultades) y con el significado fiscal de las liquidaciones complementarias.

Para ello la idea central y resumen de estas instrucciones es no girar liquidación en cada ejecución parcial de la fiducia.

Con ello se consigue, en primer lugar, el no tener que aplicar criterios especiales, necesariamente arbitrarios, para decidir cómo liquidar una ejecución parcial cuyo sentido puede no ser representativo de lo que más adelante vaya a ejecutar el fiduciario. Es ésta, entonces, una primera contribución a la seguridad jurídica.

Adicionalmente se disminuye notablemente la carga tributaria indirecta al evitar a los contribuyentes el tener que hacer pagos fiscales por ejecuciones

parciales cuando, en buena parte de los casos, pudiera resultar en el futuro, una vez conocida la distribución total de los bienes por el fiduciario, un derecho de devolución de tales cuotas.

Desde el ámbito estrictamente tributario se refuerza, con estas líneas de actuación, el sentido globalizador de la liquidación complementaria, en consonancia también con la especial norma de liquidación que reglamentariamente se establece para esta institución.

En virtud de lo expuesto, y al amparo del artículo 21 de la Ley 30/92 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y del artículo 33 del Decreto Legislativo 2/2001, de 3 de julio, del Gobierno de Aragón, esta Dirección General ha resuelto lo siguiente:

*Primero: Ausencia de liquidación en el momento de las ejecuciones parciales.*

Las liquidaciones complementarias a que se refiere el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (aprobado por R.D 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) se practicarán, en su caso, una vez que se haya ejecutado totalmente la fiducia.

En consecuencia, las ejecuciones parciales que pueda efectuar el fiduciario no supondrán, en ese momento y por esa sola circunstancia, la práctica de liquidaciones complementarias.

*Segundo: Obligaciones formales y materiales derivadas de las ejecuciones parciales.*

Aunque de las ejecuciones parciales no se derive liquidación por la adjudicación fiduciaria, al suponer un llamamiento hereditario susceptible de integrar un incremento lucrativo, deberán ser declaradas conforme al artículo 31 de la ley del impuesto y preceptos concordantes.

A estos efectos se entiende que el criterio administrativo expuesto en la presente Instrucción no releva del deber de remisión de documentos que el artículo 32 de la ley del Impuesto establece para los Notarios.

En la escritura pública que contenga el acto de ejecución se hará constar por la Oficina Gestora competente la no procedencia de liquidación en espera del uso total de la facultad fiduciaria. Para ello, y a los efectos previstos en los artículos 99 y 100 del RISD, se hará constar lo siguiente: *“El acto de adjudicación contenido en el presente documento queda pendiente de liquidación hasta el momento de cumplimiento total del encargo fiduciario”*

Tercero: Control de las ejecuciones parciales. Por todas las oficinas gestoras se hará un seguimiento especial de aquellas sucesiones en las que exista un encargo fiduciario. Así, una vez conocida tal circunstancia, se harán, hasta que se complete totalmente la ejecución, comprobaciones periódicas para determinar las eventuales ejecuciones parciales que pudieran efectuarse en el futuro. Del resultado de tales comprobaciones deberá llevarse adecuado registro.

Si en una escritura pública no constara el carácter parcial de una ejecución fiduciaria, se tomará como la última y total ejecución, sin perjuicio de suministrar tal información al Servicio de Inspección.

Cuarto: Obligaciones materiales y formales cuando se haya hecho uso total de la facultad de ejecución fiduciaria. Una vez completado el encargo fiduciario se dispone de toda la información necesaria para practicar la liquidación definitiva por esa sucesión.

Por ello, desde la fecha de formalización de esa última ejecución se abre un plazo voluntario de declaración de 30 días hábiles. En ese plazo (el señalado en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto) el contribuyente deberá declarar los elementos necesarios para la práctica de la liquidación correspondiente y, de modo voluntario, los cálculos propios del régimen de autoliquidación.

La declaración deberá hacerse en todo caso, resulte o no cuota alguna a ingresar o devolver conforme al procedimiento detallado en los apartados siguientes.

El plazo de prescripción de la acción administrativa para determinar la liquidación definitiva correspondiente a una sucesión fiduciaria se inicia en el momento de finalización del periodo voluntario de declaración abierto con motivo de la ultimación de la ejecución fiduciaria.

Quinto: Práctica de la liquidación complementaria definitiva.

Habrà lugar a girar liquidación complementaria cuando, a la vista de los elementos patrimoniales, activos o pasivos, que integren el llamamiento fiduciario, alguno de los causahabientes obtenga un incremento patrimonial distinto al reparto igualitario que, conforme al artículo 54.8 RISD, se utilizó en la liquidación provisional inicial.

Para comprobar el desequilibrio en el reparto se tomarán, con independencia del momento en el que se hubieran producido los distintos llamamientos y del tiempo en que los bienes se hubieran definitivamente adjudicado, los valores que los bienes, derechos y deudas tuvieran en el momento del fallecimiento.

A estos efectos, y ante la falta de mejor prueba, la falta de justificación por parte de los interesados sobre el destino final de algún bien, supondrá la presunción de haberse ultimado totalmente las adjudicaciones fiduciarias y el reparto igualitario de tal bien entre los sujetos pasivos de la liquidación inicial.

Sexto: Procedimiento de cálculo de la liquidación complementaria definitiva

Conocido el valor del caudal relicto que finalmente corresponde a cada causahabiente, se comparará con el que se le atribuyó provisionalmente en la liquidación inicial. Sea superior o inferior al inicialmente imputado, se tomará aquel valor para la nueva liquidación, aplicando la normativa vigente en el momento del fallecimiento. A la cuota así obtenida se le restará la inicialmente declarada. La cantidad resultante será la que resulte a ingresar o devolver.

Séptimo: Ausencia de intereses de demora. Dada la singularidad de la estructura temporal de la figura foral, dado el sistema de cálculo de cuota final propuesto, y considerando la legislación vigente sobre intereses de demora, la liquidación, sea a ingresar o a devolver, se practicará inicialmente sin intereses de demora.

En el caso de que resulte cuota a ingresar, los intereses de demora se devengarán, aplicando el régimen general de compatibilidad con los recargos por presentación extemporánea o los propios de la vía de apremio, ante la falta de presentación de declaración o autoliquidación o la falta de pago en el periodo voluntario.

En el caso de que resulte cuota a devolver, no habrá intereses de demora al no existir un ingreso indebido. Solamente el retraso en el pago de la devolución, y previo cumplimiento de los requisitos y plazos de la legislación presupuestaria, se abonarán intereses.

Octavo: Lo dispuesto en esta Resolución se aplicará con independencia del sistema de declaración del impuesto, pudiendo ser aplicado en las autoliquidaciones presentadas por los interesados.

Zaragoza, 8 de febrero de 2002.  
El Director General de Tributos

Fdo.: Francisco Pozuelo Antoni.