

RESOLUCIÓN DE 18 DE JUNIO DE 2019, DEL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS, POR LA SE DICTA LA INSTRUCCIÓN Nº 1/2019, RELATIVA A LA APLICACIÓN DE MEDIDAS PROVISIONALES DE LA LEY 15/2018, DE 22 DE NOVIEMBRE, SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LA FIDUCIA ARAGONESA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

La Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOA núm. 240, de 13/12/2018) regula el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia, conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV, del Código de Derecho Foral de Aragón, texto refundido de las Leyes civiles aragonesas, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón. El objeto de esta regulación, manifestado en su exposición de motivos, es ajustar la normativa fiscal a la regulación civil aragonesa, encontrándonos ante una herencia pendiente de asignación, en la que no hay herederos hasta que los designe en el futuro el fiduciario.

La ley da nueva redacción al artículo 133-2 (Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia) del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. La ley contempla dos posibilidades a las que se hace referencia en los párrafos siguientes: la presentación de una Declaración Informativa y la opción por la presentación de Autoliquidación con cargo a la herencia yacente.

Así, cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se hubiera ejecutado totalmente el encargo fiduciario, la citada ley establece, como regla general, la obligación, para quien tenga la condición de administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación, de presentar una declaración informativa, con periodicidad anual, hasta la completa ejecución fiduciaria, con el contenido que se fije mediante Orden del Consejero competente en materia de Hacienda, acompañada de copia de la escritura pública donde se formalice un inventario comprensivo de todos los bienes, derechos, cargas y obligaciones de la sucesión.

A tal efecto, se está tramitando un proyecto de Orden HAP por la que se aprobará el modelo de declaración informativa relativa a la sucesión ordenada mediante fiducia en el



impuesto sobre sucesiones y donaciones y se dictan instrucciones sobre presentación y documentación.

No obstante lo anterior, la citada ley sobre tributación de la fiducia aragonesa establece, como opción del administrador, la presentación, en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, de una autoliquidación a cargo de la herencia yacente. Y, cuando habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, se conociera el destino de los bienes, determina la obligación de girar liquidaciones complementarias a las iniciales, atribuyendo a cada sujeto pasivo el valor del caudal relicto que realmente se le defirió.

A tal efecto, se está tramitando un proyecto de Orden HAP por la que se dictarán normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la herencia yacente en las sucesiones ordenadas mediante fiducia

La Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se publicó el día 13 de diciembre de 2018 y entró en vigor al día siguiente, por lo que no ha habido tiempo material para el desarrollo reglamentario de la misma: ni para cumplir el mandato legislativo expreso a la regulación del contenido y el formato de la Declaración Informativa, ni para dar cumplimiento a la opción de presentación de la Autoliquidación con cargo a la herencia yacente. No obstante, se encuentran en tramitación los dos proyectos de orden departamental, a los que se ha hecho referencia, para regular ambos procedimientos. Pero hasta que dichas órdenes no sean aprobadas y publicadas, resulta necesario dictar una serie de instrucciones para facilitar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones impuestas por la ley a los contribuyentes, así como para guiar la actuación administrativa de los funcionarios encargados de la gestión tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En un primer momento, atendiendo a la inmediata entrada en vigor y la ausencia de normativa de desarrollo, se dictó por el Director General de Tributos una Instrucción sobre esta materia. La tramitación de las mencionadas órdenes, así como la obligada consideración de algunos problemas que la aplicación de la ley ha planteado, hacen aconsejable introducir nuevos contenidos no incluidos en la mencionada Instrucción. Para mayor seguridad se ha optado por refundir, en una sola Instrucción, los contenidos de la citada anteriormente y los nuevos planteados posteriormente. En consecuencia, queda sin efecto la



Resolución de 17 de diciembre de 2018, del Director General de Tributos, por la que se dicta la Instrucción nº 2/2018, sobre la aplicación de la ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre tributación de la fiducia aragonesa.

Primera. Entrada en vigor y situaciones transitorias.

1. La Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme a su Disposición Final, entró en vigor el día 14 de diciembre de 2018.

No existiendo ninguna previsión expresa sobre el tratamiento de las herencias fiduciarias que correspondan a fallecimientos anteriores a la entrada en vigor de la ley, deben aplicarse las reglas generales sobre derecho transitorio.

Así, el marco normativo temporal, para estas herencias, no estableciendo la citada ley nada en contrario, no dispone de efectos retroactivos. En tal sentido se pronuncian tanto el apartado 3 del artículo 2 del Código Civil, como el apartado 2 del artículo 10 de la Ley General Tributaria (LGT).

2. Adicionalmente, el artículo 21 LGT señala que el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. Consecuentemente, añade que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

Por tanto, para todos los fallecimientos anteriores a la fecha de entrada en vigor de la ley 15/2018, y siempre que el devengo del impuesto también sea anterior a tal día (situación que será la habitual salvo que concurra alguna de las circunstancias del artículo 24.3 de la ley del impuesto entre las que no es posible considerar la pendencia de ejecución fiduciaria), la normativa aplicable será la de la redacción anterior del artículo 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón (TR) .



Entre otras implicaciones, eso supone, para las herencias devengadas antes de la entrada en vigor de la nueva ley, lo siguiente:

– Es exigible la liquidación a cuenta que preveía el apartado 1 del artículo 133-2 TR. Que a 14 de diciembre todavía no hubiera vencido el plazo para la presentación de la correspondiente autoliquidación no es circunstancia que releve de la anterior obligación.

– No existe obligación de presentar ninguna autoliquidación con cada ejecución parcial. Sólo procederán autoliquidaciones complementarias cuando, habiéndose ejecutado totalmente la fiducia, concurrieran las circunstancias del apartado 4 del citado artículo 133-2 TR, en su redacción vigente hasta el 13 de diciembre.

– No deberá presentarse la declaración informativa que exige la nueva redacción legal, excepto en los casos que se contemplan en la presente Instrucción.

Segunda. Presentación de la Declaración Informativa.

1. La presentación de la Declaración Informativa, a que se refieren el apartado 2 del artículo 133-2 TR, en su redacción dada por la Ley 15/2018, no será exigible hasta en tanto no sea aprobada y publicada la Orden del Consejero competente en materia de Hacienda a la que se ha hecho referencia en la parte expositiva.

No obstante, sí que deberá aportarse por parte del administrador la Escritura pública que contenga el Inventario al que se refiere el artículo 450 del Código de Derecho foral aragonés cuando tal relación patrimonial resulte civilmente exigible. El régimen sancionador frente al incumplimiento de esta obligación será objeto de instrucciones específicas.

2. No obstante lo anterior, si el administrador decidiera acogerse a la posibilidad legal para presentar una Declaración Informativa antes de la aprobación por la Orden proyectada del correspondiente modelo, deberán observarse las siguientes previsiones:

– La primera Declaración Informativa debería presentarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyo plazo es de seis meses contados desde el día siguiente a la fecha de fallecimiento del causante o comitente. No obstante, habida cuenta que el contenido de esta Declaración Informativa debe ser objeto de determinación por medio de una Orden del Consejero competente en



materia de Hacienda, se considerará que el plazo computado a partir del fallecimiento del causante no finaliza hasta el momento que, para este período transitorio, señale la correspondiente Orden.

– A la primera Declaración Informativa se acompañará copia de la Escritura pública donde se formalice un Inventario comprensivo de todos los bienes, derechos, cargas y obligaciones de la sucesión, a que hace referencia el artículo 450 del Código del Derecho Foral de Aragón.

– Cuando el comitente haya designado como único fiduciario al cónyuge, considerando que éste queda civilmente exonerado de la obligación de realizar el Inventario, salvo que expresamente lo haya exigido el causante o lo acuerde el Juez a instancia del Ministerio Fiscal para salvaguardar el patrimonio hereditario, no estará obligado a acompañar copia de la Escritura pública donde se formalice dicho inventario, salvo que concurra alguna de las circunstancias expresadas anteriormente.

– Asimismo, se acompañará la siguiente documentación complementaria, salvo que la misma se encuentre protocolizada en la Escritura pública: a) Certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Última Voluntad. b) Copia de las disposiciones testamentarias.

– En la Declaración Informativa inicial se reflejará la relación de bienes, derechos, deudas y gastos, y sus respectivos valores a la fecha del fallecimiento del causante o comitente.

– Las declaraciones informativas se presentarán, provisionalmente, en documento privado cumplimentado manualmente y por duplicado ejemplar, en la oficina liquidadora competente de la Comunidad Autónoma de Aragón que corresponda en razón de la residencia habitual del causante, la cual extenderá el correspondiente justificante de la presentación.

– En las sucesivas Declaraciones Informativas anuales, posteriores a la inicial, se reflejarán la relación de bienes, derechos, deudas y gastos, y sus respectivos valores referidos a 31 de diciembre del año correspondiente.



– La declaración informativa se presentará con periodicidad anual hasta la completa ejecución fiduciaria.

A estos efectos, si el administrador decidiera presentar la Declaración Informativa, y al objeto de facilitar el ejercicio de esta posibilidad legal, se incluye como Anexo a la presente Instrucción un modelo-tipo, de utilización voluntaria, para la cumplimentación manual de dicha Declaración Informativa, sin perjuicio de que pueda utilizarse cualquier otro documento privado a tal efecto.

3. Si el administrador no hubiera optado por la posibilidad de presentar una Declaración Informativa en documento privado y cumplimentada manualmente, con los requisitos y documentos contemplados en los párrafos anteriores, en los supuestos de fiducia en los que el fallecimiento del causante o comitente se produzca después de la entrada en vigor de la Ley 15/2018 y antes de la vigencia de la Orden proyectada, la primera Declaración Informativa que no hubiera sido objeto de presentación en el plazo previsto en dicha ley podrá presentarse en el plazo que se señale en la citada Orden, contado desde el día de entrada en vigor de la misma.

Tercera. *Presentación de Autoliquidación a cargo de la herencia yacente.*

1. Cuando el administrador de la herencia opte por presentar la Autoliquidación a cargo de la herencia yacente a que se refiere el apartado 5 del artículo 133-2 TR, en su redacción dada por la Ley 15/2018, hasta en tanto no se aprueba la Orden a la que se refiere la parte expositiva, deberán observarse las siguientes previsiones:

– El administrador podrá optar por presentar, en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, una Autoliquidación a cargo de la herencia yacente. No obstante, habida cuenta que la aplicación del precepto legal requiere desarrollo por medio de Orden del Consejero competente en materia de Hacienda, se considerará que el plazo computado a partir del fallecimiento del causante no finaliza hasta el momento que, para este período transitorio, señale la correspondiente Orden.

– La Autoliquidación comprenderá la totalidad de los bienes y derechos de la herencia existentes a la fecha del fallecimiento del causante.



– Los elementos de la liquidación que requieran determinar la relación de parentesco, en particular los grupos a que hacen referencia los artículos 20 y 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y las reducciones autonómicas del Capítulo III del Título I del TR, se aplicarán considerando el grado de parentesco más lejano al causante entre los beneficiarios designados por aquel para ser llamados a la herencia. En ausencia de disposición del comitente, existiendo descendientes, se aplicará el grado de la persona que, de entre ellos, tenga el parentesco más alejado del causante.

2. Si el administrador no hubiera optado por la posibilidad de presentar una Autoliquidación, en la forma expresada en los párrafos anteriores, en los supuestos de fiducia en los que el fallecimiento del causante o comitente se hubiera producido después de la entrada en vigor de la Ley 15/2018 y antes de la vigencia de la Orden proyectada, la Autoliquidación podrá ser objeto de presentación en el plazo que se señale en la citada Orden, contado desde el día de entrada en vigor de la misma.

Cuarta. Adaptación de los procedimientos y de las aplicaciones informáticas.

Se procederá de inmediato a la adaptación de las aplicaciones informáticas necesarias para la confección y presentación de las declaraciones informativas y de las autoliquidaciones, así como para la gestión tributaria de las mismas. Hasta que se encuentren totalmente operativas y disponibles, serán aplicables las herramientas informáticas disponibles en su caso.

Zaragoza, a fecha de firma electrónica

María Dolores Fornals Enguidanos
Secretaría General Técnica
del Departamento de Hacienda y Administración Pública

P.A. del Director General de Tributos
(Orden de 22 de julio de 2015, del Consejero de Hacienda y Administración Pública de suplencia del Secretario General Técnico y de los Directores Generales del Departamento de Hacienda y Administración Pública)

**JEFES/AS DE SERVICIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
JEFES/AS DE SECCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
SUBDIRECCIONES PROVINCIALES DE HACIENDA DE HUESCA Y TERUEL
OFICINAS LIQUIDADORAS DE ARAGON**