

**DISONANCIAS Y DISTORSIONES
EN LA APLICACIÓN DE
LAS NORMAS TRIBUTARIAS
A LAS INSTITUCIONES
CIVILES ARAGONESAS**

**DISONANCIAS Y DISTORSIONES
EN LA APLICACIÓN DE LAS
NORMAS TRIBUTARIAS A
LAS INSTITUCIONES CIVILES
ARAGONESAS**

DISCURSO DE INGRESO
EN LA ACADEMIA ARAGONESA
DE JURISPRUDENCIA Y LEGISLACIÓN
LEÍDO POR EL

Excmo. Sr. D. Francisco de Asís Pozuelo Antoni

EL DÍA 3 DE DICIEMBRE DE 2018

Y CONTESTACIÓN AL MISMO POR EL

Excmo. Sr. D. José-Luis Merino Hernández



Zaragoza, 2018

Edita:
Academia Aragonesa de Jurisprudencia y Legislación.

Impresión:
Imprenta Félix Arilla, S.L.

D.L.: Z-1909-2018

ÍNDICE

1. EL DERECHO CIVIL ESTATAL ES EL PRINCIPAL SUSTRATO DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	11
2. ¿LIMITA EL DERECHO TRIBUTARIO LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD RECONOCIDA POR EL DERECHO CIVIL?	15
3. AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO CAUSA Y CAUCE DE LA DISONANCIA CON EL CIVIL	19
3.1. Relativa vinculación del derecho tributario al derecho civil	20
3.1.1. Disonancias con origen normativo y su constitucionalidad	20
3.1.2 ¿Cabén en Aragón las disonancias con origen normativo?	22
3.1.3 Disonancias provocadas por la interpretación de las normas tributarias. El riesgo de la sintonización.....	25
3.2 Criterios de evaluación de las disonancias según el TC	32
3.2.1 Conformidad a la Constitución.....	32
3.2.2.Las disonancias deben tener algún fundamento.	36
3.3 Insuficiencias del planteamiento de control expuesto: Las disonancias y el sistema tributario	37
4. LA CAPACIDAD NORMATIVA AUTONÓMICA COMO ELEMENTO DE SOLUCIÓN.....	38
4.1. Ámbito de la capacidad normativa tributaria de las CCAA.....	40
4.2. Posibilidad de normas civiles con efectos fiscales.....	43
4.2.1. Elasticidad de la capacidad legislativa civil	43
4.2.2 Limitación de los efectos fiscales de normas autonómicas	46
5. FINAL.....	49
Discurso de contestación a cargo del Excmo. Sr. D. José-Luis Merino Hernández	51

Excelentísimo Señor Presidente de la Academia Aragonesa de

Jurisprudencia y Legislación

Señoras y Señores Académicos

Excelentísimas e Ilustrísimas Autoridades

Señoras y Señores:

Uno de los debates más antiguos en la Teoría del Derecho es el de la unidad del ordenamiento y el modo en que coexisten sus distintos sectores. Bajo el diseño dogmático de estas relaciones se presenta en la práctica, con cierta frecuencia, que sobre un mismo acto jurídico se proyecten normas, por lo que ahora interesa, de carácter civil y tributario. Normas, por tanto, de sectores, e incluso subsectores, de muy distintos principios y hechuras. Sobre esta situación, de tintes claramente teóricos, está muy generalizada la percepción de que demasiadas veces las normas fiscales se apartan, o las apartan, de las civiles.

Esa separación en ocasiones es directamente querida por el legislador y en otras viene por la vía de la interpretación de las normas. Que en la aplicación de los impuestos se acuda unas veces al derecho civil de manera fiel y estricta, pero en otras se usen planteamientos exclusivamente tributarios es, quizás, una de las razones que contribuyen a una preocupante apariencia de inseguridad jurídica.

En fechas muy recientes se encuentra un ejemplo de esta idea. La problemática abordada por la STS de 16 de octubre de 2018, entorno a sí en los préstamos hipotecarios ha de tributar por el concepto actos jurídicos documentados el prestatario o el acreedor garantizado, giró realmente sobre la idea de si debía darse preferencia al planteamiento civil (de considerar negocio principal al préstamo y accesorio a la hipoteca) o si, por el contrario, debía atenderse al fundamento tributario de que el concepto AJD se devenga por la inscribibilidad del derecho real de garantía.

La cuestión que queremos tratar no sólo se plantea sobre el derecho civil aragonés, que sin embargo va a ser nuestro centro de atención, sino que también está presente, como se acaba de ejemplificar, cuando el aplicable es el derecho civil común.

Si el foco se centra en el derecho aragonés, pueden encontrarse evidencias de esa extendida sensación de falta de sintonía en la tributación de la fiducia, los pactos sucesorios, el usufructo vidual, la imputación de rentas en los regímenes matrimoniales, el derecho de transmisión o el consorcio foral.

Recientemente, a través de la ley 8/2018, de 28 de Junio, de actualización de los derechos históricos de Aragón, las Cortes aragonesas han elevado la cuestión hasta el rango legal. Así, en el apartado 4 del artículo 33 se recoge tanto su preocupación porque las normas tributarias, estatales o aragonesas, no produzcan efectos negativos, como la concreción de la finalidad de la capacidad normativa fiscal aragonesa en garantizar y promover la aplicación del Derecho Foral¹.

Más allá de lo sorprendente que se antoja definir la garantía y promoción de la aplicación del Derecho Foral como objeto de las competencias tributarias, este precepto plantea un abanico de cuestiones inabarcables en nuestro inicial propósito pero que, por afectarle en alguna medida, y plasmar la actualidad de lo que se va a analizar, deben reseñarse en esta introducción. Entre otras, el papel del Derecho Tributario como incentivo (o desincentivo) del uso de las instituciones civiles propias, el verdadero valor jurídico del auto mandato de las Cortes sobre cómo ejercer en el futuro su capacidad normativa tributaria, la eficacia de la vigilancia que se le encomienda al gobierno aragonés respecto de la producción normativa estatal o qué deba entenderse por “efectos negativos” en este contexto.

Con independencia del marcado sesgo político, reivindicativo o programático del precepto, es innegable su coherencia con la configuración de nuestra tradición jurídica en esa misma norma como patrimonio inmaterial. Cuestión distinta es que la guía de las relaciones entre ambos sectores deba reducirse a una preeminencia sin excepciones del Derecho Foral o a una visión desconfiada del Tributario por su carácter intrusivo en el Derecho Civil.

¹ El apartado 4 de ese artículo 33 (que lleva por rúbrica “el conocimiento del Derecho y servicio público”) señala que: *“El ejercicio por parte de la Comunidad Autónoma de Aragón de sus competencias en materia tributaria y fiscal tendrá por objeto garantizar y promover la aplicación del Derecho foral aragonés, sin que en ningún caso puedan adoptarse medidas que perjudiquen o desincentiven su aplicación. Del mismo modo, la Diputación General de Aragón velará para que las normas y actos del Estado en materia tributaria y fiscal no produzcan tampoco esos efectos negativos”*.

En cualquier caso, a la inicial dificultad de un ordenamiento civil y otro tributario perfectamente conciliados, se une, en el sistema jurídico español, la derivada de la existencia de varios poderes legislativos competentes para regular lo civil y lo tributario y que la línea de lo que compete al estatal o a los autonómicos no esté trazada con la suficiente claridad. Por tanto, sin descartar necesariamente ni que existan esos efectos negativos que subraya la ley 8/2018 antes citada, ni que sean consecuencia consciente de decisiones del legislador, debe indagarse si existen otras explicaciones, como así nos lo parece, de las disfunciones o asimetrías que se suelen imputar a la tributación de nuestras instituciones forales.

No se trata ahora de inventariar esas divergencias, sino de explorar y razonar sobre las que, prima facie, se apuntan como posibles causas: que los impuestos de titularidad estatal se construyan sobre la referencia de las normas civiles estatales, que el derecho tributario recele del amplio juego de la libertad negocial, o que la autonomía del derecho fiscal sea origen y medio instrumental del aumento de la separación de lo dispuesto en el civil. De este modo nos aproximaremos a poder valorar si los caminos que marcan las líneas civil y tributaria son divergentes, en qué grado lo son y qué consecuencias se derivan de esa eventual disonancia.

1. EL DERECHO CIVIL ESTATAL ES EL PRINCIPAL SUSTRATO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

En este primer apartado se tratará cómo una tipificación civilista o, de modo más amplio, una concepción de los impuestos cedidos fundada en las relaciones patrimoniales derivadas del derecho civil común, puede ocasionar y ser la principal causa de la disonancia entre el derecho fiscal y el civil aragonés.

Para ello hay que partir de la idea de que el basamento civilista impregna las normas tributarias de dos formas: de modo directo o de una manera implícita.

La influencia directa se manifiesta en que, en muchos casos, el elemento objetivo de los hechos imposables de los impuestos patrimoniales (fundamentalmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante ISD, el Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante IP, y, finalmente, el IRPF) son actos y negocios jurídicos que tipifica el derecho civil o que le conciernen directamente. Por eso es frecuente que los conceptos que emplean las normas tributarias para definir lo sujeto a gravamen se importen de aquel sector jurídico.

En efecto, un escenario frecuente en la práctica, especialmente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es que las nociones civiles constituyan, dicho de modo genérico, el presupuesto de hecho de las fiscales.

En estas ocasiones, la interpretación de la ley fiscal no se sirve de criterios distintos de los generales. La guía interpretativa la fija, posiblemente de modo innecesario, el artículo 12 de la LGT que no sólo remite a los criterios del artículo 3 del Código Civil (sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas), sino que, con carácter subsidiario, llama a entender conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, los términos tributarios no definidos.

En este proceso parece evidente que los elementos y conceptos civiles que utilicen las normas fiscales para diseñar la estructura de cada impuesto deben interpretarse a la luz de lo que del derecho civil se desprenda. Si la ley fiscal se refiere al pacto sucesorio, al régimen económico matrimonial o al negocio de permuta, y lo hace sin incorporar un concepto propio distinto del civil, es indudable que la primera normativa que hay que manejar para determinar el alcance de tales conceptos es la civil.

Pero junto a estos supuestos de recepción explícita de conceptos civiles, en los impuestos patrimoniales se evidencia también que el diseño legislativo se hizo en consideración al derecho privado común. Es la que antes calificábamos como manera implícita de influir en las normas tributarias.

En estos casos no hay menciones concretas a instituciones tipificadas civilmente. Simplemente, las consecuencias patrimoniales derivadas de una regulación civil pondrán de manifiesto, o no, una capacidad contributiva de la que podrá resultar un hecho imponible gravado conforme a la delimitación general de éste. Es decir, su tributación se resolverá sin que haya una norma fiscal que expresa y particularmente contemple su régimen legal de modo distinto al que tenga en lo civil².

Este esquema de relación Civil-Tributario es sostenible en lo teórico y no lleva a incongruencias cuando la tributación que liga el legislador a determinadas instituciones, sea directamente o de modo implícito, está diseñada conforme a su realidad civil.

² Un ejemplo puede ayudar a completar esta idea. En el Impuesto sobre el Patrimonio el hecho imponible se define como la titularidad de bienes y derechos de contenido económico referida a cada 31 de diciembre. En el caso de ponderar su aplicación a los bienes hereditarios pendientes de asignación fiduciaria, lo decisivo es la caracterización civil de los mismos como bienes sin titular. No existiendo civilmente titular de los bienes, más allá del derecho que pueda corresponder por viudedad, no puede sino constatarse que no hay hecho imponible en este impuesto por llamativa que pueda resultar la conclusión.

Sin embargo, por lo que concierne a nuestra región, lo habitual es tener que aplicar sobre instituciones forales propias un derecho fiscal diseñado sobre el derecho civil común. En efecto, dada la condición de impuestos cedidos del ISD, IRPF o IP, la delimitación de alguno de sus elementos claves (quién, por qué y cuándo hay que pagar) corresponde exclusivamente al legislador estatal que, posiblemente con buen criterio, nunca ha afrontado la ingente tarea de adaptar cada impuesto a la variedad de figuras civiles tanto de derecho común como regional.

La primera consecuencia de esta situación es que, ni la legislación estatal contempla todas nuestras instituciones forales, ni la tributación que se asocia a figuras del Código Civil más o menos cercanas resulta siempre de coherente aplicación a las aragonesas. Valga de ejemplo de lo primero que no haya referencia al consorcio foral, o de lo segundo que la tributación que se liga al usufructo del viudo sea el de las instituciones sucesorias cuando el aragonés es figura del derecho de familia.

Otra consecuencia de no ser el derecho civil regional referencia del legislador fiscal estatal es que no resulta cabal imputarle, en la mayor parte de los supuestos, una deliberada intención favorable o desfavorable. De que el legislador fiscal estatal prescindiera del Derecho Foral como referente pueden resultar, y así sucede, tanto situaciones de ventaja como de desventaja cuando se emplean instituciones civiles propias.

Pero lo que es innegable es la tacha de complejidad, rayana en la inseguridad jurídica, que supone que, al estar redactadas las normas fiscales estatales con la referencia de las normas civiles de derecho común, sea precisa una labor interpretativa no siempre fácil ni pacífica.

En ese sentido, la subsunción en la ley fiscal de los efectos de una norma civil foral es un proceso parecido al que se sigue cuando se valora la tributación de una institución extranjera³.

³ Ejemplo de cómo tributan instituciones extranjeras desconocidas tanto por nuestro derecho civil como por el fiscal puede encontrarse en la contestación 2/2017 de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón en relación a la institución del deed of variation que consiste, en esencia, en permitir al instituido inicialmente como heredero modificar la voluntad del causante a favor de otras personas. Se considera en la contestación administrativa que *“A la hora de determinar los efectos tributarios de un acto jurídico concebido al amparo de una normativa extranjera, ni cabe buscar analogías con figuras civiles nacionales, ni parece que puedan constatarse con instituciones de nuestro ordenamiento civil, nacional o foral, como la renuncia traslativa o la fiducia sucesoria aragonesa”*. Como el fondo del asunto era determinar el causahabiente que debía

Naturalmente, esa similitud de razonamiento se da cuando la institución civil extranjera surte efectos en nuestro ordenamiento. Cuando el negocio extranjero no es reconocido en España, debe prescindirse de su existencia. Ejemplo paradigmático de esta situación es la del trust anglosajón. Si civilmente no puede reconocérsele validez⁴, tampoco fiscalmente⁵. Y es que, aunque en el Derecho

contribuir, se aplica la norma fiscal española sobre lo derivado de la norma británica con este razonamiento: *“En la medida en que el hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuya normativa hay que subsumir los hechos consultados, lo constituye el incremento lucrativo derivado de una adquisición hereditaria, será la ley civil aplicable la que deba determinar quién es el causahabiente enriquecido. Este planteamiento encuentra fácil acomodo, más allá de su eventual lógica, y en el criterio expuesto de la Sentencia de la Audiencia Nacional, en lo dispuesto en la letra e de artículo 23.2 del RUE, por la que la transmisión de bienes y derechos a los herederos lo determina la ley aplicable a la sucesión”*. Finalmente se hace tributar directamente al designado por el heredero inicial sin considerar que haya una suerte de renuncia: *“No pudiendo calificar este acto jurídico como renuncia a un llamamiento hereditario, figura propia de los ordenamientos civiles españoles, resulta que tampoco hay en el ámbito tributario ninguna disposición que permita hacerlo. Especialmente cuando la normativa fiscal británica, desde el “Capital Transfer Tax” Act 1984 Chapter 51, conduce, en el impuesto británico, a la misma conclusión que se propone en esta contestación”*.

⁴ A la figura del *trust* se refiere la STS (Civil) de 30 de abril de 2008, que lógicamente ya tiene en cuenta el Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985 aplicable al *trust* y sostiene que *“ el trust constituye una figura por la que se establece una relación fiduciaria en la que una persona es el titular del derecho de propiedad sujeto a una obligación de equidad de mantener o usar la propiedad en beneficio de otra. Se puede constituir el trust tanto por acto “inter vivos” como “mortis causa”. Se trata de un negocio jurídico ampliamente utilizado en los países del CommonLaw con diversas finalidades; pero resulta desconocida en derecho español, tanto material como internacional privado.....el término “trust” se refiere a las relaciones jurídicas creadas -por actos inter vivos o mortis causa- por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control de un “trustee” en interés de un beneficiario o con un fin determinado. El “trust” posee las características siguientes:*

a) Los bienes del “trust” constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del “trustee”; b) El título sobre los bienes del “trust” se establece en nombre del “trustee” o de otra persona por cuenta del “trustee”; c) El “trustee” tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del “trust” y las obligaciones particulares que la Ley le imponga”. Añadiendo la sentencia que *“falta de prueba el contenido del derecho extranjero aplicable, ha de rechazarse la validez del “trust”, desconocido en el derecho español”*, no siendo además, dicha figura *“ compatible con nuestras normas de derecho sucesorio “*.

⁵ La contestación vinculante de la DGT del Ministerio de Hacienda V 0817-18 señala que *“A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español, a falta del reconocimiento de la figura del “trust”, en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo. Por tanto, las aportaciones de bienes al “trust” constituido por la madre del consultante y formalizadas a través del Documento de Constitución y del Documento de Aportación no tienen, en principio, efectos. En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el “trust” –o de los rendimientos producidos por tales bienes*

angloamericano el “trust” es una institución característica que guarda una estrecha relación no sólo con el Derecho de obligaciones y el de propiedad sino, incluso, con el derecho de familia y sucesiones, que es el ámbito tradicional que le es propio, la figura del “trust” no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. España es uno de los países europeos que desconoce la figura del “trust”. No sólo carece de una ley que regule una figura similar en derecho español, sino que tampoco ha firmado el “Convenio de la Haya sobre la ley aplicable al Trust y a su Reconocimiento”, de 1 de julio de 1985.

Pero por lo que ahora importa, la recepción en el sistema tributario (de origen predominantemente estatal) de una figura foral es un escenario totalmente distinto y no puede llevar, evidentemente, a su inaplicación. A lo que sí conduce es a un delicado proceso interpretativo en el que hay que conjugar los principios que informan la institución civil con los propios del impuesto que se esté considerando.

Resumen de todo lo expuesto es que la configuración de la mayor parte de las normas fiscales aplicables en Aragón por referencia al derecho civil común es uno de los motivos de la dificultad de conciliación de ambos sectores. Que en la mente del legislador tributario estuviera la referencia del Código Civil a la hora del diseño de la normativa acarrea, en algunas ocasiones, un grado de dificultad que bien puede identificarse como una de las causas de esa imprecisa idea de falta de sintonía que se tiene del juego del derecho tributario cuando se superpone al civil.

2. ¿LIMITA EL DERECHO TRIBUTARIO LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD RECONOCIDA POR EL DERECHO CIVIL?

Otra de las imperfecciones que suele achacarse al Derecho Tributario es jugar en un sentido distinto, o directamente contrario o limitativo, a la autonomía de voluntad. Siendo tan central en las normas de derecho privado el principio de libertad de pactos, siendo tan relevante en nuestro derecho civil el principio *standum est chartae*, y siendo notoria la escasa querencia de las normas tributarias hacia la originalidad o el apartamiento de la tipificación jurídica, las probabilidades de disonancia entre el Derecho civil aragonés y la normativa tributaria son de fácil pronóstico tanto en el ámbito dogmático como en el práctico.

y derechos— ordenados por el gestor del “trust” (trustee) a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del grantor al beneficiario”.

No corresponde ahora ahondar, porque es terreno ya muy excavado, en el juego de la autonomía de la voluntad⁶ en esos dos sectores del ordenamiento, ni en la panoplia de medidas tributarias que, con carácter general o particular, y en corrección de determinadas estructuras negociales, recoge el ordenamiento público. Tampoco en la distinta valoración que a veces suscita el celo de la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones. Pero sí corresponde hacer alguna reflexión global sobre el estado actual de la cuestión, enfocándola desde la perspectiva fiscal. En concreto, para valorar si realmente las normas tributarias añaden a la autonomía de voluntad límites distintos a los previstos en las civiles.

En los artículos 12 a 16 de la Ley General Tributaria (LGT) se recogen las reglas de interpretación, calificación e integración de las normas tributarias conforme a lo que ha venido siendo habitual en versiones anteriores de esta ley. Solamente hubo un cambio de cierta envergadura pues se suprimió en 2003 la noción tributaria de fraude de ley y se incorporó el concepto de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. En esencia, esta cláusula genérica “antiabuso” o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos, quedando separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT.

El campo de cada una de estas “técnicas”, fiel trasunto de las construcciones civilistas sobre negocios anómalos, no es de fácil delimitación. Tan es así que los autos del TS de admisión de recursos de casación de 16 de mayo y 12 de junio de 2018 afirman que: *“Es indudable que los artículos 13<<calificación>>, 15<<conflicto>> y 16<< simulación>> LGT establecen cláusulas generales “antiabuso” enderezadas al logro de la correcta aplicación de las normas tributarias cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios, pero también lo es que tienen un distinto significado y alcance...”*.

El cambio de 2003 no dispuso las dudas teóricas y prácticas de este tipo de técnicas. Simplemente se han trasladado desde el ámbito del fraude de ley tributaria al del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Un rápido resumen de lo

⁶ Dice al respecto la sentencia del TS de 29 de marzo de 2010 que *“La admisibilidad de la “economía de opción” o “estrategia de minoración de coste fiscal” puede ser admitida en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico”*.

que el artículo 15 LGT regula sobre el conflicto sirve para justificar esa afirmación y para la valoración que efectuaremos posteriormente.

En ese precepto, la consecuencia jurídica (la exigencia del tributo aplicando las normas correspondientes al acto usual o propio y la eliminación de las ventajas fiscales obtenidas⁷) se desencadena cuando se ha tratado de evitar total o parcialmente el hecho imponible o de minorar la base o deuda tributaria como resultado principal de lo acordado. Esa evitación debe hacerse, además, a través de actos notoriamente artificiosos o impropios. Lo que exige entonces esta norma a quien pretenda aplicarla es identificar un negocio jurídico de referencia (“usual” o “propio”) que no es utilizado por los intervinientes, que lo sustituyen por otro. Si del negocio realmente realizado no se desprende ningún efecto distinto del de “referencia”, salvo la ventaja fiscal, concurrirían los requisitos para aplicar este artículo 15, exigiendo la tributación que hubiera correspondido de haber utilizado como vehículo negocial el acto usual o propio.

Es clave en este concepto la artificiosidad de los negocios pues, conforme a la sentencia del TS de 29 de marzo de 2010, es lo que marca la diferencia con las denominadas economías de opción⁸.

Para delimitar cómo deba proyectarse esta técnica sobre las estructuras civiles, y su grado de compatibilidad con el standum est chartae (cuya esencia es, precisamente, apartarse de las tipificaciones normativas), debe apuntarse en primer lugar la obviedad de que este principio civil permite desplazar, por voluntad

⁷ Realmente, las diferencias de esta figura con el fraude de ley residen fundamentalmente en la exigencia para constatar el fraude de una norma de cobertura y otra defrauda. Al menos, en la configuración que del mismo hizo la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014 *“centrándonos, pues, en la figura del “fraude de ley”, como de modo reiterado sintetiza la Audiencia Nacional en diversas sentencias, y comúnmente, con más o menos matices, recoge la doctrina, la concurrencia del mismo requiere de una serie de premisas: la doble presencia de una norma de cobertura y una norma defraudada, pero no de forma suficiente, no teniendo por qué ser necesariamente tributaria; el empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción; la finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados de modo que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que esta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida, pero, como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos; y consecución de un resultado equivalente a aquel cuya tributación se pretende evitar o reducir”*.

⁸ Señala la STS que: *“En este sentido, la “economía de opción” que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal”*.

de los otorgantes, normas o figuras civiles perfectamente tipificadas, pero, dada la indisponibilidad de la norma tributaria, resulta ineficaz cuando la norma a contornear tenga tal naturaleza, proceda del legislativo nacional o del aragonés. El juego del principio se da, entonces, en el ámbito civil.

El perfil de este principio debe completarse con el recordatorio de los límites que el artículo 3 del Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código del Derecho Foral de Aragón», el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas (en adelante CDFA) traza para la voluntad de sus otorgantes: que no resulte de imposible cumplimiento o sea contraria a la Constitución o a las normas imperativas del Derecho aragonés.

Dibujados la norma cautelar fiscal y el principio aragonés, debe abordarse a continuación dónde cabe pintar la frontera de lo que una y otro permiten o, al menos, si la norma fiscal establece unos límites más rigurosos que los de la ley civil.

En tal tarea debe hacerse referencia a la STS 1864/2016, de 19 de Julio, que, aunque referida a una compleja estructura societaria internacional, da unas claves generales para resolver la cuestión que estamos ahora planteando en el ámbito puramente civil, es decir, cuáles son los límites de la autonomía de la voluntad en el ámbito tributario.

El TS, con cierta e inacostumbrada vehemencia en muchos de sus fundamentos jurídicos, afirma que tal autonomía no puede ser entendida en el ámbito jurídico como lo es en la esfera personal, distinguiendo tal esfera, plena y solo sujeta a límites “naturales”, de la propiamente jurídica, sometida, de entrada, a los límites del artículo 1255 del Código Civil. Y aún define una esfera más al esbozar un juego distinto de la autonomía de la voluntad en el ámbito tributario.

En esa resolución judicial se le exige a la autonomía personal para tener efectos jurídicos que se respeten los “límites que la vida social impone”, límites que el Tribunal encuentra en el artículo 1255 del Código Civil. Tales límites son, por tanto, el respeto a las leyes, la moral y el orden público, interpretados, eso sí, conforme a los parámetros actuales.

Más allá de las diferencias que pueda haber entre tal precepto y el artículo 3 del CDFA, lo que resulta relevante es que, con apoyo en la norma civil, existe un pronunciamiento judicial sobre lo fraudulento del negocio porque *“desde su apariencia externa de realidad enmascaran una realidad que no es otra que la de la elusión de las bases liquidables”*.

Lo destacable ahora de esta sentencia es, en nuestra opinión, que frena la aplicación de unas determinadas ventajas fiscales acudiendo a las normas civiles limitadoras de la autonomía de la voluntad, sin llegar a aplicar explícitamente los medios que el ordenamiento tributario prevé como reacción a eventuales abusos.

Aunque es una cuestión de corte más procedimental alejada de nuestro actual empeño, conviene apuntar que la Sentencia no deja claro ni definitivamente resuelto si una vez constatada la vulneración de esos límites civiles, y la consecuente anulación de los negocios celebrados por carecer de causa, su regularización tributaria puede hacerse directamente o debe acudir al procedimiento previsto en el artículo 15 de la LGT. Es decir, si correspondiendo al ordenamiento civil establecer los límites, y constatada la concurrencia de alguno de ellos, es precisa la subsunción del concreto supuesto de hecho en el artículo 15 LGT, lo que determinaría una concreta articulación procedimental por parte de la inspección tributaria para regularizar la situación.

Esta esquemática diferenciación del papel de ambos sectores normativos, en la que el civil actúa como primer y estrecho filtro, no puede ocultar que, en la fase de constatación de si hay o no vulneración de los límites civiles, las normas sustantivas tributarias y los principios generales de esta rama del derecho despliegan efectos a través de su consideración en el artículo 1255 del Código Civil o el 3 del CDFR como ley o incluso como integrantes del concepto constitucional de orden público. Vuelve a aparecer entonces la estrecha relación entre ambos sectores, más fácilmente deslindable en lo teórico que en la práctica.

En cualquier caso, por muy perfecto que pudiera llegar a estar el diseño conceptual del alcance de los límites, en el ámbito tributario lo decisivo será algo de tan difícil aprehensión previa como que el efecto preponderante en el uso de una estructura negocial distinta de la “usual” sea la obtención de ventajas fiscales. Y si esa es la clave sobre la que pivota el límite del alcance de la autonomía de la voluntad, es fácil concluir que, efectivamente, es también causa de la separación civil-tributaria.

3. AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO CAUSA Y CAUCE DE LA DISONANCIA CON EL CIVIL.

Como en cualquier otro sector del ordenamiento, el nacimiento y el estudio dogmático del derecho tributario están vinculados a la proclama y justificación de su autonomía. Lo asentado de tal principio excusa la reproducción de sus argumentos en este trabajo y permite centrarlo directamente, por lo que ahora interesa, en la posibilidad de separarse de las construcciones civiles a la hora de regular el contenido de cada tributo.

Si la referimos a nuestro derecho civil, la cuestión, hasta el momento, es más teórica que práctica porque la única institución que ha tenido una regulación tributaria específica ha sido la fiducia. Aunque el rastro y huella de las vicisitudes de tal normativa son notables: la inicial regulación en el artículo 54.8 del Reglamento del ISD (estatal) fue declarada nula por STS de 30 de enero de 2012 y la que con valor y rango de ley (aragonesa) se venía aplicando desde 1 de enero de 2013 llegó en 2018 a tener en tramitación simultánea dos modificaciones, una en un proyecto de ley y otra en una proposición de ley.

3.1. Relativa vinculación del derecho tributario al derecho civil.

3.1.1. Disonancias con origen normativo y su constitucionalidad

Cuestión distinta a la mera interpretación de conceptos jurídicos singulares o a la preponderancia de la ley civil estatal en el diseño de la normativa tributaria (abordadas en el apartado 1) es que las nociones suministradas desde el ámbito civil, en definitiva, sus instituciones, tengan luego un tratamiento tributario distinto del que pueda derivarse del derecho común. Lo que debe abordarse entonces es cuán diferente pueda llegar a ser ese tratamiento normativo, cuán divergentes pueden llegar a ser las construcciones civil y fiscal.

Como ya hizo el TC tempranamente, aunque de un modo implícito, tomamos por indiscutible la autonomía que tiene el legislador para normar en el ámbito tributario y para no ajustar inevitablemente su producción legislativa a lo dispuesto civilmente. Dijo en 1989 el Tribunal que *“es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (que sin embargo tampoco puede ignorar) “*. Lo hizo en la STC 45/1989, de 20 de febrero para reconocer que, en principio, es *“constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica”*.

Otra resolución relevante es la Sentencia TC 146/1994, de 12 de mayo, que entre otros asuntos abordó, aunque no con carácter nuclear, la separación fiscal de los criterios civiles de imputación de renta. En concreto, la imputación de las rentas del trabajo que, tanto en el Código civil como en el CDFA, son comunes a ambos cónyuges pero que, a efectos del IRPF, se imputan a quien genera su percepción.

Realmente el foco de atención lo ponía el recurso de inconstitucionalidad en la eventual discriminación de los rendimientos del trabajo respecto de los rendimientos del capital en el sistema de gananciales por el hecho de que las rentas

del trabajo soporten una carga tributaria mayor que las rentas del capital, puesto que la titularidad compartida del capital permite que los rendimientos sean repartidos entre los cónyuges que se acogen a la tributación separada, mientras que esta distribución o reparto no es posible en las rentas del trabajo que se imputan íntegramente a aquel cónyuge que las haya generado. Pero lo que interesa en nuestro análisis no es ese asunto concreto, sino sus reflexiones auxiliares sobre determinados aspectos civiles.

Así, en esta última STC se señala, en primer lugar, que las reglas sobre imputación de rentas pueden normalmente tomar en consideración las normas reguladoras del régimen económico-matrimonial, en cuanto son atributivas de titularidades dominicales⁹. Pero de inmediato matiza que *“Ello no significa, sin embargo, que la imputación de rentas a efectos tributarios opere mediante una remisión absoluta e incondicionada de la norma tributaria a la civil (STC 45/1989, Fundamento Jurídico 6.), puesto que el problema constitucional de la imputación de rentas no reside en comprobar si las normas tributarias concuerdan o no con la regulación que de las relaciones jurídicas subyacentes hagan las normas civiles, sino en decidir su conformidad con los principios constitucionales aplicables a la materia, al margen del grado de armonía que se consiga entre la ley civil y la tributaria que tampoco, por otro lado, puede ignorarse y dejarse de tomar en consideración de manera absoluta”*.

Por tanto, a juicio del TC, la configuración civil no es límite de la autonomía tributaria, aunque sí es una referencia válida a considerar. En el anterior párrafo copiado de la STC se da alguna de las claves que consideramos decisivas en este asunto. En concreto, que el “problema constitucional” no consiste en cotejar la concordancia civil-tributaria sino, lógicamente, en la conformidad a los principios constitucionales. En el posterior discurso del TC se esbozan los límites de la diferenciación de los dos sectores jurídicos que analizamos más adelante, pero interesa ahora detenerse en insistir en que, si tomamos el “problema constitucional” como la guía interpretativa de las normas¹⁰, la separación de lo civil es perfectamente viable y nunca puede considerarse, por sí sola, vicio normativo. Es

⁹ Habría que modular esta reflexión del Tribunal porque sí que es cierto que en el IRPF las rentas del capital mobiliario o inmobiliario se imputan en función de la titularidad jurídica. Pero de la titularidad jurídica de los bienes de las que proceden y no de la calificación (“titularidad”) que civilmente (“jurídicamente”) les corresponda. Es decir, en el IRPF los dividendos devengados por unas acciones privativas de un cónyuge se imputan a este consorte cuando, si bien la titularidad de los valores es privativa, el dividendo tiene la consideración civil de renta consorcial.

¹⁰ Lógicamente, si la norma tiene rango reglamentario también su validez e interpretación habrá de hacerse conforme al principio de legalidad, valorando el respeto a la ley que desarrolle.

decir, la norma fiscal tiene una serie de requisitos y prescripciones que cumplir y son valorables en vía judicial y constitucional. El alejamiento de la ley civil puede ser un incentivo para indagar el ajuste constitucional de aquélla, pero no inmediato motivo de su nulidad.

3.1.2 ¿Cabén en Aragón las disonancias con origen normativo?

En este contexto de autonomía tributaria respecto de la norma civil, que tan claramente dibuja el TC, procede estudiar el papel que pueda corresponder a lo dispuesto en el artículo 33 de la ley 8/2018 de las Cortes de Aragón y la aparente finalidad extrafiscal que propone.

En este precepto se trata de condicionar el ejercicio de las competencias tributarias aragonesas en un doble sentido. Con carácter incentivador, para garantizar y promover la aplicación del Derecho foral. Con carácter prohibitivo, se rechazan las medidas que la perjudiquen o desincentiven (“sin que en ningún caso puedan adoptarse...”). De modo complementario se dirige un mandato a la Administración aragonesa para vigilar que tampoco desde el Estado pueden llegar, a través de normas o actos, “esos efectos negativos”.

Así, frente a las posibilidades que propicia el TC, esta norma, aparentemente, sólo permitiría la separación de las construcciones civiles cuando se hiciera con la finalidad de garantizar y promover nuestro derecho civil.

No procede ahora un análisis extenso de este artículo 33, pero sí algunos apuntes al hilo de lo que constituye la guía de nuestra argumentación para valorar en qué medida la situación en Aragón puede ser distinta a la de otras CCAA.

La primera parte del artículo va dirigida, en lo subjetivo, a la Comunidad Autónoma de Aragón. En lo objetivo, lo señalado es el “ejercicio de competencias en materia tributaria y fiscal”.

Por tanto, destinataria de la norma es cualquier institución de la Comunidad Autónoma: a tenor del artículo 32 de nuestro Estatuto, deben darse por aludidos las Cortes, el Presidente, el Gobierno y el Justicia.

Respecto del ámbito objetivo, resolviendo como redundante la mención a lo tributario y lo fiscal, las competencias a las que se puede referir el artículo son tanto las normativas como las relativas a la gestión tributaria. Pero como estas últimas deben ser, y así lo son manifestación de la aplicación de la normativa precedente, fijamos nuestra atención en las normativas.

Para su comentario hay que distinguir entre las reglamentarias y las legislativas.

Las primeras resultan claramente afectadas por cuanto el mandato, como ya se ha dicho, va dirigido a cualquier institución de la Comunidad Autónoma de Aragón, incluyendo así el ejercicio normativo de su gobierno. Por tanto, en atención al rango jerárquico que corresponde al artículo que se está comentando, parece indiscutible que cualquier norma reglamentaria sobre asuntos tributarios (Decreto u Orden) queda vinculada por este artículo 33.

No obstante, dada la amplitud que tiene la reserva de ley en el campo tributario¹¹, de la que es buen ejemplo el muy reducido número de Decretos del Gobierno de Aragón en materia fiscal, la zona natural de desenvolvimiento de las instrucciones de la ley 8/2018 debería ser el de los proyectos y proposiciones de ley. Respecto de la eficacia del precepto sobre futuras normas con su mismo rango y valor de ley, el juicio debe ser muy distinto del anterior. Teniendo la ley 8/2018 categoría de ley ordinaria y resultando desproporcionado elevarla a la de principio general, el futuro ejercicio normativo por parte del legislador aragonés no queda condicionado, al menos en términos jurídicos, por lo que aprobó con esta ley.

Repasados los ámbitos subjetivo y objetivo de la norma, su literal exige abordar un aspecto más, que simplemente alumbraremos, porque se define como objeto de la norma fiscal (y en su caso de los actos administrativos) la protección, en positivo y en negativo, del Derecho foral.

Con esta precisión, lo que se está plasmando es la incorporación al ejercicio normativo autonómico de una finalidad extrafiscal novedosa como es el cuidado del derecho civil. Resultando evidente tanto la constitucionalidad como lo saludable de las finalidades extrafiscales, y entre otras bien pudiera estar ésta, reseñamos, con el mismo grado de evidencia, que en este caso concreto esa finalidad debe estar supeditada al respeto de los principios constitucionales y señaladamente al de contribuir conforme a la capacidad económica de cada cual y no según el medio jurídico por el que se mantiene o incrementa tal capacidad.

Es decir, el incentivo o desincentivo debe proyectarse sobre las consecuencias jurídicas de una determinada institución en función de su sentido y finalidad, no sobre la figura jurídica por el mero hecho de formar parte de nuestro patrimonio inmaterial. Por ejemplo, resultaría absurdo incentivar tributariamente el consorcio foral si no existiera un sólido consenso, como parece no existir, sobre las bondades de la indivisión de los inmuebles. O privilegiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las adquisiciones por parte de nietos y ulteriores des-

¹¹ De lo que el art 8 de la LGT es evidente manifestación.

cientientes frente a las de los de primer grado simple y llanamente por ser destacada singularidad de nuestra legítima colectiva.

Juicio más crítico, que ligamos a lo que parece latir en este artículo cuando se refiere a “perjudicar” o “desincentivar”, es el que merece en qué pueda concretarse este mandato. No creemos que sea retorcido pensar que en la base de esta norma esté identificar una tributación menor con promoción del bien tutelado, y un mayor grado de imposición con perjuicio, desincentivo o efectos negativos. Esta simplificación, por muy extendida que esté en ámbitos políticos, mediáticos o sociales, no podemos compartirla. Entre otras razones porque puede encubrir un uso instrumental espurio del derecho civil aragonés en pos, sencillamente, de ventajas fiscales.

Pero sobretodo porque parece difícil encontrar un sistema de medición (objetivo y general, se entiende) de cuál sea la imposición óptima. Además, de hallarlo, habría que referirlo a las personas y no a las instituciones jurídicas por admiradas, históricas y queridas que resulten. Los impuestos gravan manifestaciones de riqueza, se produzcan por el vehículo jurídico que se produzcan. Y si se puede compartir que no tiene sentido (y posiblemente ni amparo constitucional) que una figura civil acarree, como consecuencia de un deliberado cambio normativo o administrativo, una mayor tributación si se compara con otra, siendo que de ambas se desprende un mismo tipo de adquisición de renta, tampoco lo tiene que, por ejemplo, se establecieran beneficios fiscales para gravar en menor medida un mismo tipo de enriquecimiento si se produce a través de una determinada institución foral¹².

Finalmente, tampoco parece que la instrucción final de esta norma a la Diputación General para que “vele” sobre normas y actos del Estado suponga un cambio notable sobre la situación precedente. Dada la trascendencia de cualquier normativa tributaria estatal sobre los ingresos de la Comunidad Autónoma o, por lo que ahora interesa, sobre sus normas de derecho público o privado, el seguimiento de aquélla resultaba ya imprescindible. Que el inciso final de este apartado 4 del artículo 33 suponga que ese estudio deba ampliar su ámbito objetivo para velar para que no haya efectos negativos sobre el derecho civil es más que dudoso. Porque es fácilmente comprensible que ese tipo de evaluación normativa ya se efectúa, porque las situaciones que pretenden evitarse raramente se producen, porque no acertamos a identificar el valor y consecuencias jurídicas de esa custodia y porque sobre el objeto de esa vigilancia (que no existan “efectos negativos”) pesan las mismas dudas e incertidumbres que sobre qué sea perjudicar o desincentivar.

¹² El permanente debate sobre la fiscalidad de la fiducia vuelve a ser válida referencia para ejemplificar nuestro discurso.

3.1.3 Disonancias provocadas por la interpretación de las normas tributarias. El riesgo de la sintonización.

Al desarrollar las disonancias normativas se ha expuesto el principio general de la validez constitucional de la separabilidad del derecho tributario respecto del canon civil (apartado 3.1.1) y el juego que pueda tener la ley aragonesa 8/2018 (apartado 3.1.2). Toca ahora abordar las originadas por la interpretación de las normas tributarias.

Para ello retomamos la idea de que la disonancia no vicia jurídicamente la norma tributaria. Es evidente que este planteamiento juega cuando el TC tiene que enjuiciar, tal es su encargo, la constitucionalidad de una ley fiscal. En nuestra opinión, su proyección es algo mayor e incumbe a cualquier operador jurídico (particular, profesional, Administración tributaria o poder judicial) porque, si en principio puede haber una normativa fiscal diferenciada de lo civil, esa posibilidad lleva implícita la consecuencia de que esa normativa debe interpretarse conforme a su propio sentido y finalidad y no conforme a principios civilistas. Esta obligada consecuencia resulta de central importancia en nuestra argumentación.

El Derecho organiza las reglas a través de un complejo de instituciones. Las normas, en continuo cambio y sustitución si miramos las fiscales, definen las reglas mientras que los principios les dan sentido global. Esa combinación de normas y principios, en permanente delicado equilibrio, es la que da coherencia, en este caso, al sistema tributario.

Por tanto, de nada serviría dar validez constitucional a la “separación tributaria” si luego se debiera interpretar tal tipo de norma conforme a los parámetros civilistas. Evidentemente, siempre que esa norma fiscal no tuviera un vicio de inconstitucionalidad como ya se ha dicho y luego se comentará más detenidamente.

Importar principios civilistas para interpretar normas fiscales abriría una vía, enseguida lo ejemplificaremos, de distorsión e incoherencias. Es decir, buscando la sintonía se pueden provocar efectos más indeseables que el de la mera divergencia entre lo civil y lo fiscal.

Para apoyar este planteamiento incorporamos en este apartado lo que puede considerarse un ejemplo justamente contrario de lo que se acaba de exponer y, derivativamente, también de cómo interpretando las normas fiscales con criterios civiles se crean situaciones de inseguridad jurídica¹³.

¹³ Naturalmente también hay ejemplos jurisprudenciales de lo que, siempre en nuestra opinión, debería ser lo procedente (razonar la legalidad de un reglamento o la constitucionalidad de una ley fiscal sobre criterios constitucionales y tributarios). Como más adelante se dice, ejemplo cercano son las distintas SSTs sobre la ilegalidad del artículo 54.8 del RISD.

En concreto, la STS de 5 de junio de 2018, dictada como consecuencia de un recurso de casación contencioso-administrativo, en la que se interpreta la normativa fiscal acudiendo a normas civiles con la inevitable consecuencia de romper el entramado impositivo, haciéndolo incongruente e inaplicable. Versa, además, sobre una cuestión (la del papel de la aceptación del llamamiento hereditario en el ISD) en la que el debate sobre el papel de lo civil y lo fiscal siempre ha estado presente.

El asunto que resuelve con carácter principal es la tributación cuando muere un llamado a la herencia sin aceptar ni repudiar la herencia y por tanto pasa a los suyos el mismo derecho que él tenía. Aunque el caso se plantea sobre el artículo 1006 del Código Civil, en su fundamento jurídico cuarto dedicado al contenido interpretativo extiende el criterio a aquellos territorios donde exista una regulación civil semejante¹⁴. No obstante el interés del tema, son los razonamientos que

¹⁴ Es posible identificar singularidades en la regulación aragonesa respecto del Código Civil. Lo que no resulta tan sencillo es valorar si son lo suficientemente relevantes para justificar un tratamiento diferenciado en el ámbito fiscal. En la actualidad, la normativa aplicable civilmente en Aragón está recogida en el artículo 354 del Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código del Derecho Foral de Aragón», el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas

Además de la literalidad de la norma, en la que la aragonesa se refiere explícitamente a la “transmisión del derecho a aceptar o repudiar”, mientras que el derecho común habla de una suerte de “pase” del derecho, las principales diferencias entre ambas normas son el carácter dispositivo del derecho de transmisión y el distinto juego que se le da al usufructo de viudedad.

En concreto, el artículo 278, con referencia al 354.3, ambos de la norma aragonesa, establece que los bienes adquiridos como consecuencia de la transmisión del derecho a aceptar o repudiar la herencia quedan sujetos al usufructo de viudedad del cónyuge del transmitente. Es decir, si los herederos aceptan la herencia del primer causante, el viudo del llamado fallecido tendrá también el usufructo sobre los bienes que aquéllos reciban por el derecho de transmisión.

Por otro lado, debe también citarse la letra a del apartado 1 del artículo 350 que recoge la posibilidad de donar o transmitir onerosamente el derecho a la herencia con la consecuencia de considerarla aceptada tácitamente. En la medida en que el derecho a la herencia (antes de haberla aceptado) puede ser objeto de transmisión onerosa, se está poniendo también de relieve que tiene un valor económico. De este precepto pudiera derivarse, además, y a contrario, la posibilidad de transmisión mortis causa del “iusdelationis” sin considerarla aceptación tácita de la herencia.

Por tanto, en la medida en que la ley aragonesa permite al “primer” causante disponer del iusdelationis que corresponda sobre sus bienes, que el viudo del segundo causante tiene el usufructo sobre los bienes objeto de ese derecho y, finalmente, la posibilidad de que el derecho de transmisión sea disponible también por el llamado a la primera sucesión, nos parece que se constatan no sólo las diferencias normativas con el Código Civil, sino también que la ley aragonesa reconoce en la esfera patrimonial del segundo causante un valor económico al derecho a aceptar o renunciar.

No obstante, la STSJ de Aragón de 9 de mayo de 2018 parece inclinarse por no apreciar esas diferencias o no darles la entidad suficiente para separarse del criterio fiscal fundado en el derecho civil común.

hace sobre la aceptación (como argumentación del objeto principal del recurso), lo que justifica ahora su comentario.

La casación se suscitó, en parte, por el cambio jurisprudencial que en el ámbito civil consagró la STS 539/2013, de 11 de septiembre, también dictada en casación. En tal pronunciamiento, y resolviendo una dilatada discusión teórica, el TS se inclina por considerar que el art. 1006 CC no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del *iusdelationis* en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisor. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *iusdelationis*, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el *iusdelationis* integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

Lo que hace en definitiva el TS en 2013 es decantarse, en lo civil, por la denominada teoría moderna frente a la clásica.

La teoría moderna (de la adquisición directa o de la doble capacidad), defendida entre otros por Albaladejo, consiste en entender que, si el transmisor acepta la herencia del primer causante, también deviene heredero directo suyo. Según la teoría clásica o de la doble transmisión (Roca Sastre, Lacruz Berdejo), el transmisor, al ejercitar positivamente la opción en que consiste el *ius delationis*, sucede al primer causante no de modo directo, sino a través de la herencia del transmitente, con la consecuencia de que la capacidad del transmisor ha de calificarse respecto del transmitente y no respecto al primer causante, del que en realidad no es heredero.

En un paso siguiente, de modo aparentemente congruente con el planteamiento civil, la STS de 5 de Junio de 2018, corrigiendo su doctrina de las sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011, determina que en estos casos se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual “*los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente*”.

No procede ahora extendernos más en qué alternativas deja abiertas la sentencia sobre el modo de liquidar estas situaciones en que el llamado inicialmente muere sin pronunciarse. Aunque se nos ocurre alguna opción más¹⁵, baste señalar que el criterio del Ministerio de Hacienda, anterior incluso a la STS de 5 de Junio de 2018 (plasmado por ejemplo en la contestación vinculante V 537-17), es que, por la adquisición hereditaria del “ius delationis”, el nuevo heredero adquiere el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia, de forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pues solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.

Si hemos tratado este caso es principalmente por lo que afirma la sentencia como fundamento “tributario” de su pronunciamiento final. El TS apoya el pilar civil de su argumentación con una referencia a que hasta la aceptación del llamamiento no hay adquisición y que por tanto no hay tributariamente una aceptación presunta o ficticia que permita entender realizado el hecho imponible. Se basa en 2018 en lo que un voto particular de su Sentencia de 14 de diciembre de 2011 decía¹⁶. En ese voto, que pasa a considerarse años más tarde como la buena doctrina, se afirma la adquisición civil como requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible. Y ante la previsible crítica, a la que nos apuntamos, de que se está confundiendo el hecho imponible con el devengo del impuesto, el autor de aquel voto afirmó que situar el devengo el día del fallecimiento del causante (como hace la LISD) simplemente supone retrotraer los efectos tributa-

¹⁵ Por ejemplo considerando el iusdelationis como elemento valuable integrado en la “segunda” herencia

¹⁶ Se dice en él lo que sigue:

[...] El artículo 3º1a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que “Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”.

La adquisición, es, por tanto, requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible. En el caso enjuiciado, la hermana del causante murió sin aceptar la herencia de éste, por lo que la adquisición no se ha producido. Esto determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no pudiendo practicarse liquidación por el mismo.

Es cierto que el artículo 24 de la Ley 29/1987 establece que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del Impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del Código Civil, que establece que “Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda”, lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.

rios del Impuesto a ese momento en concordancia con el artículo 989 del Código Civil.

La doctrina que finalmente sienta el TS va a plantear en la práctica notables distorsiones por aplicar una argumentación civilista en un esquema liquidatorio trazado con criterios fiscales. Insistimos en que no tanto por modificar el criterio de cómo actuar cuando se transmite el “ius delationis”, sino por la relevancia que le da a la aceptación del llamamiento al convertirla en pieza decisiva para considerar realizado el hecho imponible.

En efecto, la ruptura con el sistema diseñado por la ley fiscal, por aplicar criterios civiles en su interpretación, nos parece evidente y tratamos de justificarlo en los párrafos siguientes.

El impuesto está construido sobre la idea de su devengo con el fallecimiento, pero pretendiendo gravar como materia imponible la obtención lucrativa de renta, la ley tipifica como elemento objetivo del hecho imponible la adquisición de bienes (artículo 3.1.a LISD), situando tal adquisición en el momento del fallecimiento.

Es verdad que civilmente el enriquecimiento lucrativo objeto de gravamen cabría situarlo en la aceptación, que es el acto que permite al aceptante incorporar a su patrimonio el derecho que le corresponda sobre la herencia. Interesa especialmente destacar que, estrictamente, la retroactividad de los efectos de la aceptación al momento del fallecimiento no hace coincidir temporalmente, producida aquélla, la apertura, la delación y la adquisición. Coincide la fecha en que se entienden producidos los efectos de la apertura, la delación y la adquisición. Pero tal identidad temporal no existe respecto del momento en que se producen, como tales actos jurídicos, la apertura, la delación y la aceptación.

La posterior partición, que permite identificar los bienes que en plena propiedad se atribuyen a cada causahabiente, no se considera hecho imponible del impuesto que grava las sucesiones.

En los casos habituales de liquidación del impuesto cuando ya existe apertura, delación y aceptación, la conciliación de la normativa fiscal y civil es inmediata: El impuesto se devenga, por expresa previsión normativa y sin contradicción de norma civil alguna, en el momento del fallecimiento. La trascendencia práctica de este elemento de la liquidación fiscal (el devengo) es considerable: fija el periodo voluntario de declaración (6 meses desde la muerte), establece el inicio del plazo para la prescripción de las acciones administrativas y, entre otras, determina la legislación aplicable a ese hecho imponible.

La controversia surge en los casos en que el llamado¹⁷ a la herencia no la ha aceptado (tácita o expresamente) ni repudiado habiendo pasado los 6 meses desde el fallecimiento. Ya se ha dicho que el TS ha sentenciado claramente que si ese llamado ha fallecido, no ha realizado el hecho imponible. Pero la cuestión adquiere una trascendencia mayor si planteamos la cuestión para el caso de que no haya fallecido. ¿Se entiende realizado el hecho imponible y debe presentar declaración cuando civilmente todavía nada ha adquirido?

Por un lado, se afirma en la LISD como hecho imponible la adquisición de bienes o derechos. Por otro, el devengo se sitúa en el momento del fallecimiento. Si el devengo es la precisión temporal del hecho imponible, la lectura conjunta de ambas normas es que, fiscalmente, se entiende realizada la adquisición en el momento del fallecimiento. Dado que en el derecho aragonés la aceptación es necesaria y tiene efectos retroactivos hasta esa misma fecha, esta idea fiscal no es, en principio, susceptible de especial rechazo teórico. Pero el pacífico ensamblaje se logra, precisa y exclusivamente, por el hecho de que la aceptación tenga efectos retroactivos.

A la vista de lo anterior, entendemos que hay un diferente planteamiento entre la normativa y el criterio interpretativo de la STS antes citada.

Mientras que el TS lo que hace es dar al hecho imponible (que sitúa con la aceptación) efectos retroactivos hasta la fecha del fallecimiento, la ley sitúa el nacimiento del hecho imponible en el momento del fallecimiento porque, cuando se produzca la aceptación, ésta (y no el hecho imponible) tendrá efectos retroactivos. Este sistema fiscal se justificaría en no dejar en manos del contribuyente uno de los elementos de la obligación tributaria (pues en otro caso quedaría el devengo condicionado a su decisión de cuándo aceptar) y para ello, junto al artículo 24 LISD, se dictó el artículo 10.2 RISD¹⁸. El propio TS, en su STS de 30 de

¹⁷ Si controvertido es este supuesto, el que plantea la liquidación a quien ni siquiera ha sido llamado – caso de la fiducia- incorpora obviamente un grado más de controversia.

¹⁸ No conviene hacer descansar en normas reglamentarias el fundamento de la estructura de un impuesto. Especialmente cuando el TS se ha pronunciado en contra de ese fundamento. No obstante, reseñamos que dice ese apartado que las adquisiciones mortis causa “*se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones*”. Este artículo liga el hecho imponible (la adquisición) con el aspecto más problemático que presenta situar el devengo en el fallecimiento y no en la aceptación (momento de la exigibilidad del tributo). De una manera cicateramente implícita, afirma la norma la irrelevancia fiscal de la aceptación. Y de ello deriva expresamente que la exigibilidad del tributo (primera consecuencia, en importancia, de la situación del devengo en uno u otro momento)

enero de 2012, de la que resultó la anulación del artículo 54.8 RISD relativo a la fiducia, parecía validar la irrelevancia de la aceptación, poniendo en aquella ocasión el énfasis en que existiera llamamiento hereditario para poder gravar. Seis años más tarde cambia la delación por la aceptación como acto imprescindible para tributar¹⁹.

En nuestra visión, el TS, si ello hubiera estado en su ámbito competencial, debería haberse pronunciado sobre la constitucionalidad de situar el devengo en la fecha del fallecimiento, pero no haciéndolo, parece improcedente que prescindiera, a través de una argumentación que no parece lo suficientemente sólida, de unas normas fiscales claras y con rango de ley.

En esta notable discrepancia, si no se da preferencia a la autonomía tributaria (en este caso proyectada sobre la actividad de interpretación), y lo que resulta es

queda expedita con la prueba de la muerte. La posterior alusión en este precepto a la irrelevancia de la formalización o la presentación a liquidación de documentos, inventarios o particiones, es, en comparación con el silencio sobre la aceptación (verdadero núcleo de debate), y en ese contexto, claramente innecesaria.

El planteamiento anterior, conciliador de los artículos 3.1.a y 24.1 de la LISD, no se distorsiona, sino que se refuerza, con el 24.3. En este apartado, la ley pretende dar relevancia a la suspensión de la efectividad de la adquisición de bienes. En tales supuestos, el devengo se traslada al momento en el que las limitaciones causantes de la suspensión desaparecen. El devengo se sitúa, claramente, en el momento de la adquisición “efectiva”. Esta decisión, a todas luces loable, no puede convertirse en un argumento en favor de devengar el impuesto con la aceptación. El elemento diferenciador es que la previsible voluntad del legislador al situar el devengo en el fallecimiento era evitar la falta de presentación de declaraciones y la prescripción de las acciones administrativas para reclamarlas, contando con el plazo ilimitado y el efecto retroactivo que el Código Civil (lógica norma de referencia del legislador estatal), y ahora la ley civil aragonesa, dan a la aceptación.

Salvada esa preocupación, el legislador pretende gravar cualquier llamamiento aceptado, pero de ineficaz resultado en orden a la adquisición de bienes o derechos, sólo cuando la limitación correspondiente desaparezca. La limitación en cuestión, a diferencia de la aceptación, suele no depender de la exclusiva voluntad del llamado, por lo que es razonable retrasar el pago fiscal evitando el riesgo de prescripción, al construir técnicamente esa posposición no como un aplazamiento del pago, sino como un supuesto especial de devengo.

¹⁹ El párrafo más explícito de la STS en ese sentido es el siguiente: *En nuestra sentencia de 31 de marzo de 2004, de cuyo criterio ahora nos separamos, recordamos que la Ley 29/1987 sigue la pauta del derecho germánico consistente en considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar tal evento en otro momento distinto, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75, es el del óbito del transmitente, pero entonces no tuvimos suficientemente en consideración que en el caso de la fiducia aragonesa, a diferencia de lo supuestos de herederos desconocidos a que alude el precepto citado en segundo lugar, no hay aún institución hereditaria y, por consiguiente, no existe sujeto pasivo. Parece evidente que para que se produzca el hecho imponible y el tributo se devengue tiene que mediar una transmisión hereditaria, que no puede acontecer mientras no se designe uno o varios herederos.*

que hay que considerar en cualquier sucesión que la aceptación es necesaria, tal y como el TS ha dictaminado a efectos “ius transmissionis”, el giro que se da a la fiscalidad de las herencias es notable porque en la mayor parte de los casos (por desidia, por desconocimiento, por ahorro o por resultar irrelevante a los nudo propietarios dadas las facultades que el usufructo vidual da a su titular) no existe aceptación hereditaria expresa.

Si finalmente resultara que hay que ceñirse a lo que marca el TS, son probables nuevos escenarios en los que los contribuyentes que quieran regularizar su situación deban tener que acreditar que existe aceptación del llamamiento o, del otro lado, que la Administración tenga que desplegar una actividad investigadora en pos de acreditar la existencia de una aceptación tácita.

Por lo que ahora interesa, debemos recapitular indicando que la STS de 5 de junio de 2018 es un ejemplo de apartamiento de la autonomía tributaria pues, constatada la diferente secuencia temporal de la adquisición en el ordenamiento civil y en el fiscal, lo que hace es interpretar el impuesto con criterios civiles. Entendemos que había otra vía posible y era enjuiciar, es verdad que más con parámetros constitucionales, si la construcción tributaria era conforme a los principios del artículo 31 CE, y de haberlo considerado así, podría haber dado valor a la autonomía tributaria y a la claridad con que se expresa la LISD (norma con valor y rango de ley) concluyendo que hay hecho imponible cuando hay delación y mientras ésta no se renuncie.

Además, desde otra perspectiva, es ejemplo de cómo la aplicación de criterios civiles en esquemas liquidatorios contruidos sobre otros parámetros, puede llevar a distorsiones en la práctica en claro perjuicio de la aplicación pacífica de las normas.

3.2 Criterios de evaluación de las disonancias según el TC.

3.2.1 Conformidad a la Constitución.

Partiendo de la inicial autonomía del derecho tributario, lo que debe definirse, cuando se trata su relación con el civil, son los límites de aquélla y, más en concreto, el grado constitucionalmente admisible de divergencia entra la línea fiscal y la civil. Para evitar estériles divagaciones hay que hacer referencia, en primer lugar, a cómo el Tribunal Constitucional ha afrontado esta cuestión.

En la ya citada STC 45/1989 se ventilaba la constitucionalidad de la obligación de que tributaran conjuntamente las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar. Sobre la idea de una inicial capacidad para establecer tal

tipo de tributación, el TC hizo descansar su validez en la no conculcación del artículo 39.1 CE.²⁰ y en el principio de igualdad. Y como no se superó tal comprobación, concluyó en la inconstitucionalidad de la declaración conjunta como único modo de tributación en el IRPF.

Soporta entonces la norma tributaria que se aparte de la civil, como primer límite, la inevitable coherencia con los postulados constitucionales ²¹que se pide a cualquier norma con independencia de su rango o ubicación sistemática. Realmente, sobra la insistencia en el respeto constitucional de cualquier norma, pero, en caso de hacerlo, simplemente apuntamos la obviedad adicional de que ese juicio hay que instruirlo siempre y no sólo porque exista separación de lo civil. No es parámetro de constitucionalidad por sí mismo el grado de divergencia entre lo civil y lo tributario.

No resultaría fructífero, por inabarcables, enumerar los principios constitucionales que puedan jugar en esta fase de enjuiciamiento de qué grado de divergencia admite la norma fiscal respecto de la línea trazada por la civil. Todos pueden ser aplicables. Pero sí puede aportarse alguna reflexión general y ejemplos particulares.

Sobre la idea de que los impuestos gravan manifestaciones directas o indirectas de riqueza, parece indiscutible que lo que no podría amparar la autonomía del sector tributario sería que de la misma resultara un pago impositivo por la realización de un acto jurídico que no evidencie la adquisición de una renta o la transmisión de un bien. El derecho tributario reclama y se atribuye autonomía. Pero el opuesto de autonomía es heteronomía y no ciega independencia o ignorancia de la realidad resultante de lo que se está gravando. Por tanto, exigir impuestos donde realmente exista una materia imponible es un fácil ejemplo de a qué debe adaptarse la norma fiscal que no se superpone pacíficamente a la civil. Cuestión distinta es que en cada caso concreto resulte también siempre fácil aplicar esta

²⁰ Señala el TC que *“La sujeción conjunta se justifica tan sólo, como acabamos de ver, en virtud de unas relaciones jurídicas específicas que no guardan relación necesaria con el presunto incremento de la capacidad económica que para los miembros de la familia resultaría de su pertenencia a ésta. Las consecuencias jurídicas que el legislador extraiga de tal diferencia, la diferencia de trato de los sujetos integrados en la unidad familiar en relación con quienes no lo están, sólo serán aceptables, en consecuencia, en la medida en la que sean también adecuadas y congruentes con tal diferencia, salvo en la medida en que, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 39.1 C.E. ésta sea tomada también en consideración por el legislador para dispensar a los integrantes de la unidad familiar un trato fiscal más favorable que el que reciben los sujetos no integrados en unidad alguna”*

²¹ Tanto los referidos estrictamente al sistema tributario como cualquier otro.

exigencia.

Esta situación extrema de gravar donde civilmente no hay adquisición de riqueza no parece que pueda llegar a darse²², pero debe apuntarse, en aras de una mayor concreción, que buena parte de los supuestos de menor pacífica aplicación derivan del señalamiento de un devengo fiscal distinto del que la norma civil identifica como momento de la adquisición dominical. Es decir, no es habitual que el derecho tributario finja o presuma la existencia de una renta, pero no es extraño que fije un momento de realización de esa renta que no case con las normas civiles. Ya se ha visto que es el meollo de la STS de 5 de junio de 2018 pero, por ejemplo, también estuvo en la base de la consideración como ilegal de la regulación fiscal de la fiducia contenida en el artículo 54.8 RISD (STS de 30 de enero de 2012).

En aquella ocasión, conforme a lo que nos parece adecuado, el TS no valoró tanto la separación fiscal de los criterios civiles sino que, en la medida en que el carácter reglamentario de la norma ventilada se lo permitía, fundó el exceso reglamentario en referencia, más bien escueta, a su inconstitucionalidad. Dijo entonces el TS que: *“El artículo 54.8 del Reglamento autoriza a liquidar un impuesto sobre sucesiones sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo. Desconoce así los artículos 1, 3 y 5 de la Ley en cuanto gravan los incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por lo causahabientes en la sucesión mortis causa. Y, de este modo, al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), como antes lo estaba en el 3 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de igual nombre (BOE de 31 de diciembre)”*.

El ajuste constitucional de las disonancias entre lo civil y lo tributario no sólo compete al TC o al TS. Buen ejemplo, lastrado por la complejidad que acarrea

²² Uno de los supuestos más llamativos de gravamen es el que se establece en el IRPF a cargo del donante cuando, civil y patrimonialmente, es quien se empobrece. Esta aparente anomalía, en el análisis que estamos proponiendo, se superaría si se identificara una materia imponible (pues de no hacerse, la norma sería inconstitucional) y se hallara un argumento de por qué se llega fiscalmente a una solución tan divergente de la realidad civil. No es ocasión de aportar detalle de tal tipo de razonamiento, pero el sustento de esta tributación habría que encontrarlo en la revalorización que haya podido experimentar el bien mientras ha sido titularidad del donante sin haber estado sujeta a imposición.

su aplicación, de que la Administración Tributaria es consciente de que, cuando una norma fiscal se aparta de la realidad civil, gravar conforme a la capacidad contributiva de cada cual es condición indispensable, es el artificioso sistema de tributación de las rentas provenientes de fondos de inversión sobre los que existe un usufructo viudal.

Según el artículo 300 del CDFA, mucho más preciso en este punto que el derecho común, en los productos financieros cuya rentabilidad consiste en la plusvalía obtenida al tiempo de su reembolso, como los fondos de inversión acumulativos, corresponde al viudo la diferencia positiva entre el importe actualizado de su valor al comienzo del usufructo y el que tengan al producirse el reembolso o extinguirse el usufructo.

Por su parte, la LIRPF, siguiendo la normativa sectorial (Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva), imputa a los socios o partícipes en este tipo de instituciones, cualidad que recae en los nudos propietarios, las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas.

Es decir, que mientras civilmente esas rentas corresponden tanto al nudo propietario (realmente a éstos les queda la renta residual de la actualización del valor de adquisición) como principalmente al usufructuario, fiscalmente quien debe tributar por ellas conforme a la literalidad del artículo 94 LIRPF es el nudo propietario. Tal situación parece a todas luces insostenible, pues haría tributar a quien nada (o casi nada) recibe (nudo propietario) y exime fiscalmente a quien obtiene civilmente una renta (usufructuario).

Para solventar tal efecto y evitar el merecido reproche de inconstitucionalidad, la Administración, yendo bastante más allá de lo que se desprende de la norma, considera que, efectivamente, el usufructuario debe tributar por ser quien realmente se enriquece (en concreto como rendimiento de capital mobiliario). Pero en paralelo (evitando la divergencia), el nudo propietario deberá computar tanto la ganancia patrimonial a la que le obliga directamente la ley como la pérdida patrimonial que impone el respeto a la capacidad contributiva, la realidad patrimonial de la operación y, en definitiva, el sentido común.

Lo tortuoso del camino (que declare uno el rendimiento y que el otro declare simultáneamente una ganancia y una pérdida) se hace llevadero porque conduce a una tributación más equitativa, pero ni la complejidad del sistema ni su buen propósito pueden esconder que, en realidad, todo el artificio, más allá de la triple concurrencia de legislaciones de corte civil, tributario y financiero, está motivado por razones de control y facilidad de operatoria bancaria. Porque tampoco parece tan inasumible que, directa y rectamente, se hiciera tributar al usufructuario dejando al margen a quien nada recibe de esos reembolsos.

3.2.2. Las disonancias deben tener algún fundamento.

Sobre la evidente y pacífica exigencia de que la norma fiscal divergente con la civil debe ser constitucional, un límite más ajustado a lo que nos ocupa, y que de modo sencillo puede formularse como la exigencia de “razonabilidad” o motivada justificación cuando la norma fiscal se separa de la civil, es el que puede inducirse de la ya citada Sentencia TC 146/1994. Hemos utilizado antes sus fundamentos para concluir en que la configuración civil no es límite de la autonomía tributaria, aunque, evidentemente, es una referencia válida a considerar.

La aprovechamos ahora para entender que lo que reclama el TC es que la norma tributaria desvinculada de la civil no sólo respete el canon de constitucionalidad, sino que lo haga con algún tipo de justificación. Así, el Tribunal entendió que *“las rentas del trabajo derivan del trabajo personal, considerado como paradigma de las fuentes personales de la renta; la fuente está constituida por la prestación del trabajo personal, incluidas los conocimientos y capacidades del sujeto que lo presta, el cual participa en el tráfico jurídico y económico prestando su trabajo a cambio de una remuneración; por su propia naturaleza, una fuente de renta de estas características no es susceptible de ser transferida a otro sujeto. Por todo ello, la renta debe ser imputada a quien realiza la actividad consistente en la prestación del trabajo”*.

Como la reflexión sobre esta Sentencia es instrumental, no procede el análisis del caso concreto, pero obsérvese que el TC valida la atribución fiscal de rentas del trabajo a quien desarrolla la actividad, obviando o soslayando que, en los regímenes como el consorcial aragonés, quien obtiene un enriquecimiento en este tipo de rentas son los dos cónyuges. Esta circunstancia nos permite matizar que la aceptación constitucional de que tribute sólo uno de los cónyuges podría presentar, aparentemente, algún déficit en el cumplimiento del principio de capacidad contributiva. Y o bien el TC no lo consideró así (en su fuero interno, que no en la redacción de la sentencia) o, algo sorprendentemente, desligó su juicio de quién era el que realmente obtenía civilmente las rentas.

Cuando nos referimos a un juicio de razonabilidad entendemos que debe ser poniendo en valor tanto las normas civiles como, principalmente, las fiscales y en función siempre, evidentemente, de los principios constitucionales.

Este segundo límite de razonabilidad no siempre es deslindable del límite básico de respeto a las normas constitucionales, que en un planteamiento teórico debería ser el primero. En cualquier caso, procede un juicio de estricta constitucionalidad y otro de razonabilidad, deban hacerse simultáneamente por su difícil separación, o bien baste solo uno de ellos, nos interesa destacar, y demostrar ahora, la insuficiencia de esta exigencia desde una visión prospectiva.

3.3 Insuficiencias del planteamiento de control expuesto: Las disonancias y el sistema tributario.

Lo que defendemos, porque se echa en falta en la jurisprudencia del TC, es que, junto a un juicio sobre las disonancias o divergencias civiles-fiscales desde una perspectiva estática, debería añadirse una visión dinámica que abarcara los efectos en los distintos impuestos, tanto en el momento inicial del acto jurídico como en su posterior evolución.

En efecto, el alejamiento de las consecuencias fiscales y civiles de un negocio pueden proyectarse, suele ser así además, en otros impuestos y en otros momentos distintos a los iniciales. Y esa proyección futura ni suele estar prevista por el legislador ni suele llevar a situaciones armónicas y coherentes.

A través del ya manejado supuesto de la imputación de rentas puede ejemplificarse cómo una separación fiscal de los criterios civiles, por muy justificada que resulte, y en este caso concreto quien lo certificó fue el TC, puede llevar a conclusiones indeseables cuando esas rentas tienen implicaciones futuras y devengan nuevas obligaciones tributarias.

Por ejemplo, un supuesto en absoluto infrecuente es el de un matrimonio en el que las rentas hayan sido obtenidas exclusivamente por el marido. Conforme a lo expuesto, habrá sido él quien haya tributado en el IRPF por esas rentas a la par que, tanto éstas como los bienes en que se hayan podido invertir, habrán tenido la condición, en Aragón, de consorciales. Si fallece la mujer antes que el marido, y éste es su heredero, resultará que la mitad de los bienes consorciales de la causante son adquiridos civilmente por el supérstite y, en el impuesto que grava la herencia, deberá tributar por ellos. Es decir, como civilmente adquiere la mitad consorcial, tributa por esa adquisición lucrativa de renta.

Esta situación nos parece mucho más cercana a una indebida doble tributación que la que normalmente se utiliza como argumento en contra del impuesto sucesorio. Frente a la crítica habitual de que el heredero (normalmente descendiente) está pagando por unas rentas por las que ya tributó su ascendiente fallecido, que técnicamente no constituye un supuesto de doble imposición, lo cierto es que en el ejemplo que manejamos sí que la hay, al menos parcialmente.

Estamos en este caso ante una persona que tributó en el IRPF por la obtención de unas rentas y que cuando recibe civilmente la mitad consorcial de los bienes adquiridos con esas rentas resulta obligado también a tributar.

Este desenlace viene provocado por la existencia de impuestos claramente vinculados (tanto el IRPF como el ISD lo que gravan es la obtención de renta por

las personas físicas) pero que siguen criterios distintos. El IRPF se sustenta en un inventado criterio fiscal que no se mantiene en el ISD, fiel a los principios de titularidad jurídica, con las indeseables consecuencias apuntadas.

Con el ejemplo se pretende razonar que la creación de normas fiscales ajenas, o directamente contrarias, a las civiles no sólo debe someterse a su razonabilidad puntual en el impuesto y momento para el que se dictan, sino que debería tener presente los efectos actuales y futuros que produce sobre el sistema tributario en su conjunto. Esa consideración, posiblemente porque no forma parte de sus competencias y obligaciones, no la hacen ni los Tribunales de lo contencioso ni el TC, pero resulta de capital importancia especialmente cuanto más valor se dé a la idea de que lo tributario debe ser, como exige el artículo 31 CE, un sistema.

4. LA CAPACIDAD NORMATIVA AUTONÓMICA COMO ELEMENTO DE SOLUCIÓN.

No es infrecuente que la divergencia entre normas fiscales e instituciones civiles aragonesas se achaque a la incomprensión de éstas por parte del legislador estatal, principal responsable de las normas tributarias. Ya hemos razonado que más que incomprensión estaríamos, en todo caso, ante la prescindencia por el poder tributario estatal de las referencias civiles de cada Comunidad Autónoma.

Pero en la hipótesis de que una de las explicaciones de la discordancia entre las normas civiles y las tributarias sea el distinto legislador que las dicta, una posible vía de solución podría ser reunir en el mismo poder legislativo ese doble ámbito de actuación. Las propias Cortes de Aragón debieron llegar a esa o parecida conclusión cuando aprobaron la Disposición Adicional Única de la Ley 1/99, de 24 de febrero, de Sucesiones por causa de Muerte²³, refundida actualmente con otras normas en el CDFA.

Tal Disposición fue incorporada mediante enmienda de adición que contenía la siguiente motivación: *“Una vez aprobada la ley sobre sucesión mortis causa parece necesario examinar si las peculiaridades de derecho sustantivo deben llevar aparejadas especificidades tributarias en materias como pactos sucesorios, fiducia, patrimonio agrícola, empresa familiar, etc., y si ello es posible a la vista*

²³ Disposición Adicional Única de la Ley de Sucesiones por causa de muerte: *“El Gobierno remitirá en el plazo de un año un proyecto de Ley que regule las particularidades fiscales de la sucesión mortis causa en Aragón, ya a través de la Ley de medidas tributarias, financieras y administrativas, ya mediante una ley específica atendiendo a nuestras peculiaridades de Derecho foral y actual realidad socioeconómica.”*

de la LOFCA y Ley de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.”La referencia a la motivación parece especialmente oportuna por lo que tiene de reveladora, no sólo de la voluntad del enmendante, sino también de las dificultades que intuía para cumplir su propuesta²⁴.

Dos son los requisitos acumulativos que debían generar la regulación fiscal propuesta: El tener capacidad normativa y la conveniencia de especificidades tributarias en las figuras forales. El primero de ellos es el que nos incumbe y desarrollaremos ahora, sobre el segundo simplemente apuntamos la llamativamente heterogénea selección que hizo el legislador²⁵. Aquella iniciativa legislativa se resolvió finalmente en la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas²⁶, aunque posiblemente con una extensión, intención e intensidad muy distintas de las que el año anterior llevaron a las Cortes a la aprobación de la Ley 1/1999.

Al margen de lo dispuesto en la ley de 1999, lo que debe plantearse ahora es qué opciones tienen, lege lata, las Cortes de Aragón para regular las consecuencias fiscales de nuestras instituciones civiles. Para ello, abordaremos en primer lugar la capacidad normativa que el bloque de constitucionalidad reconoce a las CCAA en los distintos impuestos. Adicionalmente, y en previsión de la insuficiencia de esa primera vía, plantearemos la opción de alcanzar esa competencia fiscal a través de la capacidad que la CE reconoce a las CCAA en materia de derecho civil.

²⁴ Sin llegar a enjuiciar el trámite parlamentario de la norma, sí que puede apuntarse que parece existir un eslabón perdido entre la confesada necesidad de examinar las relaciones entre el derecho sustantivo y el tributario y la derivación de un mandato legislativo. Parece más ordenado el examinar tales relaciones, analizar la capacidad legislativa autonómica sobre lo tributario y colegir de tales estudios la posibilidad de una regulación fiscal. Pero ordenar, como hace esta D.A.U, la regulación fiscal de aquello sobre lo que no se tiene la certeza de tener capacidad normativa no es, en lo jurídico, el mejor modo de producir leyes.

²⁵ En concreto se fijaba en los pactos sucesorios, la fiducia, el patrimonio agrícola y la empresa familiar.

²⁶ En el preámbulo de esa ley se explicaba que con parte de su contenido se daba “*cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 1/1999, de 24 de febrero, de sucesiones por causa de muerte, regulando aquellos aspectos tributarios de las instituciones forales sobre los que la limitada capacidad autonómica tiene cabida. Y así, despejando las dudas que la nueva normativa civil pudiera haber provocado sobre la tributación de la fiducia, se reconoce la aplicación de cualquier tipo de beneficio fiscal en la liquidación provisional que procede en estos casos en el momento del fallecimiento del causante. Para coadyuvar a solventar el principal problema fiscal de la fiducia --hacer tributar a quien ni siquiera puede considerarse llamado a la sucesión-- se arbitra la solución de posibilitar el pago de su deuda con cargo al caudal relicto pendiente de ejecución fiduciaria. Con ello, al no trasladar la carga tributaria al patrimonio del sujeto pasivo, se eliminan buena parte de los supuestos que la doctrina científica venía denunciando como injustificables*”.

Con todo, y si la solución pasara por reunir en las Cortes de Aragón la doble competencia plena, civil y fiscal, conviene advertir que la proyección de ambos tipos de normas es distinta y que el arreglo no sería total. En efecto, mientras que es la vecindad civil la que generalmente resuelve internamente el punto de conexión de las normas de derecho privado, en el ámbito tributario el criterio de determinación de la ley aplicable suele ser la residencia habitual. Por lo tanto, en una sucesión regida por la ley civil aragonesa, pero en la que el causante tuviera su residencia habitual en Cataluña, lo regulado fiscalmente por nuestras Cortes no sería de aplicación y sí lo dispuesto por el parlamento catalán y/o las Cortes Generales.

4.1. Ámbito de la capacidad normativa tributaria de las CCAA

Las normas que delimitan la capacidad normativa autonómica tributaria son la CE, la LOFCA y la Ley 22/2009. Puede resumirse este bloque normativo haciendo un primer distingo entre tributos propios y cedidos.

Los primeros son aquéllos que surgen del genio creativo de las Cortes regionales e incorporan una regulación autonómica completa de cada figura. En la práctica, la mayor parte de CCAA se ha decantado por la creación de impuestos de corte medioambiental claramente ajenos a nuestro análisis.

Los cedidos, fundamentalmente el IRPF, el IP, el ISD o el ITP y AJD, sí que afectan a las relaciones patrimoniales y se caracterizan por la previa existencia de una completa regulación estatal que las CCAA han podido modificar conforme a los límites que en cada momento les ha establecido el ordenamiento.

El ejercicio autonómico de su capacidad normativa fiscal se caracteriza por un notable esfuerzo de respeto a límites de todo tipo. Buena muestra de ello es el número de normas sobre las que el TC acaba teniéndose que pronunciar. De ese universo de límites interesa ahora destacar que las CCAA no pueden regular cualquier elemento de la liquidación de los impuestos cedidos, sino sólo los determinados por la ley 22/2009 para cada concreta figura.

Un resumen global, pero válido, de esas opciones legislativas es que todos los elementos previos a la cuantificación de la base imponible (esto es, definición del hecho imponible, establecimiento de supuestos de exención, fijación del devengo o la propia cuantificación de la base sobre la que tributar) quedan a la exclusiva capacidad normativa estatal. Sólo a partir de ese hito liquidatorio tienen protagonismo los poderes regionales (por tanto, con capacidad para establecer reducciones de la base, fijar tipos impositivos o establecer deducciones y bonificaciones de la cuota).

Sin ahondar en su justificación, valga como explicación de esa delimitación que el interés latente es que las CCAA tengan autonomía financiera para una mayor recaudación o para el reconocimiento de mayores beneficios fiscales (modificando tipos impositivos o la escala). De modo secundario se les faculta para desarrollar políticas de todo tipo mediante el establecimiento de deducciones o bonificaciones.

A la hora de valorar la suficiencia de ese potencial normativo autonómico para lograr una regulación fiscal aragonesa de nuestras instituciones civiles, las primeras impresiones generales son ya claramente negativas. Tanto por el distinto ámbito de actuación que se reconoce a las Cortes según el impuesto de que se trate, como por el fraccionado campo legislativo en cada concreta figura tributaria. Parece obvio entonces que el entramado normativo no está concebido para desarrollar autónomamente una regulación integral de figuras civiles.

Aunque es evidente que no poder legislar sobre el hecho imponible cercena buena parte de la potestad normativa fiscal, puestos a identificar la principal ausencia en el inventario de elementos tributarios regulables autónomamente sobre los distintos impuestos cedidos, nuestra elección, teniendo en cuenta la situación actual de las distintas figuras forales, es la de no poder regular la regla del devengo. Conviene recordar que líneas atrás se ha referido cómo el criterio del TS sobre el papel de la aceptación del llamamiento puede suponer un cambio radical en la interpretación de las reglas de devengo del impuesto que grava las herencias. Pero ceñidos a nuestro derecho civil, la elección queda justificada también si se aproxima este razonar teórico a lo que en la práctica ha sucedido en los últimos años, por ejemplo y una vez más, con la fiducia sucesoria, pues la discordancia civil y fiscal se plasma en una distinta imputación temporal, además de cualitativa y cuantitativa, del llamamiento hereditario: La norma fiscal inventa una situación de heredero antes de existir civilmente, convierte en sujeto pasivo a quien puede no ser heredero y le atribuye un porcentaje de masa hereditaria sin relación con el llamamiento civil.

No obstante este decisivo límite, las Cortes de Aragón no han renunciado a la regulación fiscal de figuras civiles propias. Pero lo han hecho exclusivamente sobre la fiducia sucesoria, de un modo parcial, en un sentido similar al que recogía el anulado artículo 54.8 RISD y, a pesar de ello, martilleando los límites de su capacidad normativa²⁷.

²⁷ Desde 1 de enero de 2013, el Texto refundido que contiene las normas tributarias aragonesas recoge la siguiente disposición:

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*

Ante el escaso margen para cobijar en la LOFCA o en la Ley 22/2009 una acción legislativa autonómica que adecúe la tributación a la verdadera naturaleza de las singularidades civiles aragonesas, otra hipotética vía alternativa es la de conseguir un cambio en la tributación modificando las normas civiles.

Anticipando que no nos parece la manera más adecuada de actuar (en definitiva se trata de lograr indirectamente lo que directamente está vedado), lo cierto es que es un camino que se ha recorrido en la práctica aunque sin haber logrado el efecto final pretendido. Así, en la Ley 1/1999 se incluyó un artículo 133.1²⁸(que es el 448.1 en el vigente CDFA) que, insistiendo en que en la fiducia el efecto adquisitivo no se produce hasta la ejecución, intenta situar el devengo fiscal en ese instante. El salto al campo tributario se ampararía en el inciso inicial de ese apartado (“a todos los efectos legales”).

En nuestra opinión tal efecto no era posible, y sigue sin serlo, porque el sistema de tributación está montado en este impuesto en función del fallecimiento y no de la delación (a expensas de qué resulte finalmente del criterio del TS de considerar relevante la aceptación y por tanto, inevitablemente, también la existencia de delación), porque, sea norma civil o fiscal, se está actuando indirectamente sobre el devengo de la relación tributaria, siendo que escapa tal posibilidad al

muerte ordenada por uno o varios fiduciarios, conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV, del Código del Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón.

2. *Cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una liquidación a cuenta, respecto de la parte de herencia no asignada, por quien tuviera la condición legal de heredero conforme a lo previsto en el Libro Tercero, Título VII, del Código del Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, 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. *La liquidación a cuenta a que se refiere el apartado 2 tendrá el tratamiento que proceda conforme a lo dispuesto en la letra c) del artículo 451 del Código del Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón.*

²⁸ “A todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción”

ámbito autonómico, porque difícilmente puede buscarse amparo a tal actuar en la capacidad legislativa que constitucionalmente le corresponde a Aragón para desarrollar su derecho civil y, finalmente, porque esa vía indirecta está expresamente prohibida en la Ley 22/2009.

De esas cuatro razones, quedan por desarrollar en el apartado siguiente las dos últimas.

4.2. Posibilidad de normas civiles con efectos fiscales.

4.2.1. Elasticidad de la capacidad legislativa civil

Por vía de excepción a la regla general, el artículo 149.1.8 CE permite la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan. Y con tal amparo, las Cortes de Aragón han ido dictando en los últimos años normas de tal naturaleza refundidas en la actualidad en un único cuerpo normativo.

Fue precisamente una ley aragonesa (la 3/88, sobre equiparación de hijos adoptivos) la que dio lugar a que el TC (STC 88/1993) encauzara la actividad legislativa civil por parte de las CCAA, ligando el concepto de “desarrollo”, pieza clave de esta competencia, a que pudiera justificarse una conexión suficiente con el derecho foral existente²⁹.

La posibilidad, por tanto, de amparar una modificación tributaria en esta capacidad civil vendría de la mano de poder considerarla desarrollo del derecho previamente existente.

Es innegable que el trecho a recorrer para hacer real tal posibilidad es harto complicado. Para resultar exitosa esta alternativa deberían estirarse todavía un poco más los criterios del TC que puedan considerarse más favorables a la fuerza expansiva de esta capacidad.

Aunque su doctrina avala y rechaza casi a partes iguales los asuntos que se le van planteando, lo cierto es que el TC no es siempre restrictivo en este tipo de enjuiciamiento. Nos parece especialmente reveladora, y también llamativa, la extensión que articula en la STC 95/2017 referida a la ley 19/2015, de 29 de Junio, de incorporación de la propiedad temporal y de la propiedad compartida al

²⁹ La STC 82/2016 niega la posibilidad de que la Comunidad Valenciana regule el régimen económico matrimonial porque, sin descartar que la referencia pueda ser una norma consuetudinaria, no se probó su vigencia en el territorio autonómico.

libro quinto del Código civil de Cataluña. Según su preámbulo, ambas modalidades de propiedad³⁰ son formas de poder jurídico real que hallan sus fundamentos en instituciones propias de larga tradición jurídica legal y consuetudinaria en las fuentes catalanas y que se mantienen en el Código civil. Y, efectivamente, aunque la finalidad de la ley no puede estar más adecuada a figuras actuales y ajenas al ordenamiento catalán (compra por cuotas de una vivienda-sharedownership- o compra por un plazo determinado-keyworkers- existentes en algunos países europeos), el TC considera que es válido desarrollo del derecho civil regional por su conexión, ahí es nada, con el censo enfitéutico.

No obstante, si de lo que se trata es de argumentar en la competencia civil una modificación del régimen fiscal estatal, esa visión amplia y centrada en la finalidad de las normas no basta cuando se trata de buscar la conexión suficiente con el derecho ya existente. Para ser efectiva, la distribución de competencias civiles que hace el 149.1.8 CE debería considerar como actualización y crecimiento orgánico del derecho civil propio una actuación que tiene repercusiones en otro sector del ordenamiento con reglas de distribución constitucional distintas. Y eso, en lugar de ensanchamiento de la capacidad normativa civil resulta más una sustitución del criterio constitucional realmente procedente (el tributario por lo que ahora nos ocupa) en favor de otro de muy dudosa aplicación.

Desde luego es perfectamente posible que sobre una determinada regulación existan dos posibles normas constitucionales de distribución de competencias, pero en tal caso hay que decantarse por una de ellas. Es decir, tratándose de una discusión competencial, el punto de partida ha de ser encuadrar la cuestión en el título constitucional del artículo 149 que corresponda. Como ahora se explica, la subsunción en una u otra materia competencial, cuando hay aparentemente varias de posible concurrencia, se resuelve conforme a la más específica de las que se planteen.

Ejemplo de este proceder lo han dado las vicisitudes judiciales de la Disposición Adicional Sexta de la Ley 5/2011, de 10 de marzo, del patrimonio de Aragón, incorporada con igual numeración en el texto refundido de la Ley de patrimonio de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 4/2013, de 17 de diciembre. Estas normas fueron analizadas, sin tacha final de inconstitucionalidad, en la STC

³⁰ La propiedad temporal otorga a su titular el dominio de un bien durante un plazo cierto y determinado, a cuyo vencimiento el dominio deviene del titular sucesivo. Por otra parte, la propiedad compartida confiere a uno de los dos titulares, que recibe el nombre de propietario material, una cuota inicial del dominio, y la posesión, el uso y disfrute exclusivo del bien y el derecho a adquirir, de modo gradual, la cuota restante del otro titular, que recibe el nombre de propietario formal. Esta situación jurídica supone, en cualquier caso, la exclusión de la acción de división.

41/2018. La norma impugnada prevé la atribución a la Comunidad Autónoma de las fincas que reemplacen a las parcelas cuyo dueño no fuese conocido durante un proceso de concentración parcelaria, por entender que entra en directa contradicción con el artículo 17 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del patrimonio de las Administraciones públicas, dictado al amparo de la competencia estatal prevista en el artículo 149.1.8 CE (según expresa la disposición final segunda.2 de la propia Ley 33/2003), en cuanto cada uno de ellos atribuye la titularidad de los mismos bienes a entidades territoriales distintas.

El TC consideró finalmente su constitucionalidad porque esa norma está conectada con los artículos 535 y 536 del Código de derecho foral (reguladores de la sucesión ab intestato) y porque es indiscutible que tal regulación existía antes de la CE.

Lo que nos interesa de esa Sentencia es cómo el TC elige entre dos de los apartados potencialmente aplicables del artículo 149.1 CE. En efecto, aunque conforme a la Disposición Final Segunda.2 de la Ley 33/2003, esta regulación se ampara en el artículo 149.1.8 CE, es decir, en la competencia estatal sobre legislación civil, la Abogacía del Estado también ponía como concurrente el artículo 149.1.18 CE, en cuanto atribuye al Estado la competencia sobre «las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas». Y en su planteamiento, *“el establecimiento de la causa de extinción del derecho de propiedad por abandono sí constituye una típica norma de Derecho civil; sin embargo, en la decisión normativa de atribuir la propiedad de tales bienes a una u otra entidad pública tiene una indudable relevancia el título relativo a la regulación del propio patrimonio de esa Administración”*.

Sin embargo, el TC considera que la naturaleza y el destino de estos bienes inmuebles vacantes es una materia propia de la legislación civil, materia competencial que es la más específica dentro de las que se plantean en el proceso. Tal concreción la basa en sus propios criterios anteriores y en la expresa cita del apartado 8 del 149.1 CE en la ley estatal³¹.

³¹ Acabamos de recordar que este Tribunal ya afirmó en la STC 150/1998, FJ 3, que la regulación de los bienes vacantes tiene naturaleza civil. Ya hemos apreciado también que ese es el criterio que expresa la Ley 33/2003 en su disposición final segunda y lo mismo hace la primera de las normas aragonesas, la Ley 5/2011, que, conforme a su exposición de motivos, afirma que su disposición adicional sexta halla amparo en las competencias autonómicas en materia de derecho civil. Y ese es, en fin, el criterio predominantemente expresado por las partes comparecidas que han centrado sus alegaciones en la delimitación de competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Aragón en relación con el Derecho civil.

Por tanto, el ámbito material en el que deben insertarse las disposiciones adicionales cuestionadas es el relativo al Derecho civil, por ser esta la disciplina directamente afectada.

Trasladando esta argumentación al análisis de si una norma incluida en una ley civil puede desplegar efectos tributarios cuando la condición regional de aquélla no lo permitiría conforme al criterio competencial aplicable en lo fiscal, entendemos, con la prudencia propia de los planteamientos generales, que será difícilmente posible. En efecto, si una norma despliega efectos tributarios, su validez debe ponderarse conforme a su específico bloque de constitucionalidad, con independencia de que se vincule a una concreta institución civil de la que difícilmente podrá considerarse ampliación orgánica o desarrollo. Consecuentemente, en el caso que se venía manejando como ejemplo o referencia, nos parece que normar la singularidad de la delación en el caso de la fiducia está fuera de toda duda, pero también que la validez de sus efectos en el campo tributario debe medirse con otros criterios.

4.2.2 Limitación de los efectos fiscales de normas autonómicas.

Al legislador ordinario no le debió parecer suficiente fiar el respeto a la distribución competencial tributaria a la exclusiva aplicación de los preceptos constitucionales y, recogiendo disposiciones ya existentes en las normas del sistema de financiación autonómica anteriores, estableció una cautela adicional en el artículo 27.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

En tal artículo, que no se circunscribe a los efectos de normas civiles regionales porque es aplicable a cualquier norma autonómica, de derecho privado o público, se dispone que *“La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales”*.

De su simple lectura resulta, como se ha dicho, que este precepto no va dirigido exclusivamente a la ineficacia de normas civiles, sino a cualquier regulación autonómica que, amparada en una competencia normativa exclusiva o de desarrollo de la legislación básica estatal, no se ajuste al régimen fiscal estatal. Por tanto, aunque en este estudio lo centremos en el ámbito civil, también en el urbanístico, medioambiental, cultural o educativo, por poner algunos ejemplos, podría jugar esta limitación.

Al igual que los artículos ya manejados de la LGT en otros apartados, también es éste un precepto de contornos poco claros. Para su comprensión hay que insistir en que la capacidad normativa autonómica resulta en el campo fiscal de

fundamentos constitucionales distintos a la que se tiene sobre otras materias. Así, mientras en el sector tributario es el artículo 133 CE y la LOFCA los que configuran el bloque de constitucionalidad sobre el que diseñar los subsistemas tributarios, en el resto de materias son fundamentalmente los artículos 148 y 149 CE, más los correspondientes Estatutos de Autonomía, las normas en las que se basan las leyes autonómicas.

El esqueleto que sustenta este artículo 27 puede resumirse del siguiente modo:

- Debería haber una norma autonómica (en principio de cualquier rango, legal o reglamentario) dictada conforme a la competencia que le corresponde a ese ente según la CE y su Estatuto de Autonomía. Por lo que ahora interesa, se trataría de una norma civil aragonesa.
- Existiría, por otro lado, una norma estatal de carácter fiscal³² en la que sería subsumible el acto, hecho o negocio que es también el elemento objetivo de la norma autonómica. No dándose una mayor delimitación, el impuesto concernido puede estar o no cedido a la Comunidad Autónoma (incluso podría ser, por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades que no está cedido), y puede existir sobre el mismo, o no, una capacidad normativa autonómica además de la estatal.
- De la norma autonómica (“no fiscal”) resulta una consecuencia distinta de la que la estatal tributaria prevé. Es quizás este elemento, y en concreto la precisión de qué sea una vía indirecta, el que resulta de más complicada interpretación. En una primera aproximación habría que dejar fuera de este

³² El juego de la competencia material y la que se tiene tributariamente se desenvuelve en materia de tasas de un modo muy distinto al de los impuestos. Lo deja suficientemente claro la STC 71/14 6 de mayo de 2014 al señalar que el establecimiento de tasas por parte de las Comunidades Autónomas está estrechamente ligado a su competencia material, de manera que, como afirmamos en la STC 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 C), la coexistencia de tasas autonómicas y estatales debe interpretarse de acuerdo con «el principio de que la competencia para crear tasas por servicios deriva necesariamente de la que se ostenta para crear las instituciones y organizar los servicios públicos correspondientes (STC 37/1981, FJ 3) y el mandato expreso de la LOFCA», y en concreto, decíamos entonces, el contenido en los arts. 7.1 y 17 LOFCA, doctrina ésta que recoge el principio de que la tasa sigue al servicio, que hemos reiterado en numerosas ocasiones (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5; y 204/2002, de 31 de octubre, FJ 3; o, recientemente, SSTC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 6, y 162/2012, de 20 de septiembre, FJ 3), y que refleja el art. 7 LOFCA, estableciendo que las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas, entre otros supuestos, «por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia» (art. 7.1 LOFCA), en los términos y con los límites previstos en el mismo precepto.

precepto aquellos supuestos en los que una norma autonómica contemplara expresamente un régimen tributario (distinto del estatal) amparada en la competencia que se tiene sobre legislación civil. A nuestros efectos, este caso sería el de una normativa dictada por una C.A en relación con las materias cuya competencia le corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que es susceptible de tener, por “vía directa”, efectos fiscales

Retomando el caso del actualmente primer apartado del artículo 448 CDFApuede ilustrarse adecuadamente nuestro planteamiento.

El sentido, pertinencia y congruencia civil de la norma parece fuera de toda duda. Como excepción a la normal coincidencia temporal de la apertura y la delación hereditarias en el momento del fallecimiento (artículos 320.1 y 321.1), y con el preaviso del 321.4, el artículo 448 establece un régimen especial, acorde con la naturaleza de la fiducia, para entender producida la delación en el momento en que ésta se vaya ejecutando. En el ámbito civil, y por referirnos sólo a situaciones contempladas en la ley, el 493.1 pone en valor esa regla especial a la hora de computar el plazo de prescripción de las acciones.

Ahora bien, si esa genérica referencia con que se inicia el artículo 448 (“a todos los efectos legales”) es la fórmula para trasladar al ámbito tributario las consecuencias de retrasar la delación (situando el devengo del impuesto sucesorio no en la fecha del fallecimiento sino en cada ejecución), el éxito de tal efecto dependerá de si juega o no este artículo 27.2 de la Ley 22/2009.

Ya hemos dicho que, para que pueda entenderse aplicable este artículo, la valoración central es la de si la del artículo 448 es una vía indirecta en el sentido del 27.2. En efecto, el resto de elementos, que antes identificábamos como estructurales, parecen concurrir: La norma civil aragonesa es evidente. La norma tributaria estatal sería el artículo 24 LISD que determina el devengo del impuesto con carácter general en el momento del fallecimiento, aunque en su apartado tercero se hace referencia a que “*Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan*”.

Si el devengo fiscal de la fiducia debe situarse en el momento del fallecimiento conforme al artículo 24.1, nos inclinamos por considerar que sí se podría estar ante una vía indirecta para desplazar la norma fiscal que quiere con carácter general ubicar el devengo en el momento del fallecimiento. Y por tanto, sin perjuicio de que despliegue los efectos pertinentes en el ámbito civil, de ese artículo no podría derivarse una consecuencia tributaria distinta a la prevista en el régimen estatal.

En consecuencia, y como resumen final de este apartado 4, la posibilidad de que el grado de divergencia entre lo civil y lo tributario disminuyera gracias a la intervención de las Cortes de Aragón nos parece, conforme al actual sistema de distribución de competencias tributarias y civiles, bastante lejana.

Sólo una profunda modificación de las reglas generales de juego de la capacidad normativa tributaria de las CCAA, por ejemplo pasando a considerarse propios y no cedidos los impuestos patrimoniales, abriría esta vía. Una vez abierta, quedaría a la voluntad del legislador, a su tino para equilibrar los distintos intereses en juego, y a la dificultad intrínseca del propósito, el poder llegar a una adecuada conciliación de nuestra normativa civil y fiscal.

5. FINAL.

De lo expuesto en este discurso se desprende fácilmente que no se da en nuestro ordenamiento la sintonía absoluta entre impuestos e instituciones civiles aragonesas. Pero debería servir también para explicar que tal estado de relación no es necesario. Cierta grado de disintonía es perfectamente soportable, siempre que el alejamiento de la norma tributaria tenga acogida constitucional, nazca de alguna fundada razón, y no desbarate el equilibrio interno que debe existir en las leyes fiscales, organizadas, lo exige la Constitución, como un auténtico sistema.

En un marco un poco más amplio, pero siempre dentro del análisis de las relaciones entre los derechos civil y tributario, hay que situar, junto a esas indeseables disonancias, aquellas incongruencias en el sistema tributario originadas, precisamente, por interpretar la ley fiscal con criterios civilistas. Es decir, hay que mantener la alerta no sólo frente a determinadas disonancias, sino también frente a aquellos intentos de lograr una armónica sintonización y que sin embargo lo que provocan son distorsiones en el sistema tributario.

Dada la trascendencia de ambos sectores en la vida personal, social y económica, la tarea de ajuste entre ambos es irrenunciable.

En este empeño, las limitaciones de quienes deberían ser sus protagonistas, los legisladores estatal y aragonés, son relevantes. Las del primero por lo abrumadora, y posiblemente distante, que le puede resultar la tarea, especialmente si la emprendiera, como procedería, para todos los derechos civiles de nuestra Nación. Las del aragonés porque, salvo improbable vuelco del reparto de competencias normativas sobre los impuestos implicados, sus opciones competenciales son más bien estrechas. En este sentido, nos parece que golpear constantemente la frontera de lo que se puede y no se puede hacer legislativamente, valga de

ejemplo la proposición de ley tramitada en 2018 en las Cortes de Aragón para modificar la tributación de la fiducia, tiene más sustento en lo político que en lo puramente jurídico.

También el Tribunal Constitucional y los Tribunales contencioso administrativos tienen encuadradas sus posibilidades. Se pronuncien sobre una ley, sobre un reglamento o sobre un caso concreto, las exigencias que se desprenden de la necesidad de considerar el sistema tributario en su conjunto les resultan inabarcables por estar fuera de su competencia procesal. Y, por supuesto, su misión no es legislar sino juzgar.

Lo que puedan aportar las administraciones tributarias - la estatal, la autonómica o las locales aragonesas- también es relativo. Más allá de lo condicionadas que puedan estar por el interés recaudatorio, que no debería ser sino clase específica del interés público, sus criterios tienen la trascendencia que tienen, además, su proyección sobre impuestos que no gestionan sufre, como mínimo, las mismas restricciones que tienen los tribunales encargados de su control.

Recae entonces en otro tipo de instituciones, con vocación de servicio y capacidad de estudio, la oportunidad de asumir parte de este apasionante reto.

Entre éstas, ni puede ni debe faltar la aportación de la Academia Aragonesa de Jurisprudencia y Legislación. Y en la medida que me pueda corresponder, presento con este discurso mi compromiso a colaborar en tal propósito si así se considerara procedente.

DISCURSO DE CONTESTACIÓN

A CARGO DEL

Excmo. Sr. D. José-Luis Merino Hernández

Excelentísimos miembros de la Academia Aragonesa de
Jurisprudencia y Legislación

Excelentísimas e Ilustrísimas Autoridades

Señoras y Señores:

La Academia Aragonesa de Jurisprudencia y Legislación se honra hoy en recibir, como nuevo Académico de Número, al Excmo. Sr. Don Francisco de Asís Pozuelo Antoni.

Con él, la Academia incrementa de forma importante su elenco de Académicos, dada la personalidad y categoría profesional del nuevo recipiendario.

La Academia Aragonesa, como rezan sus propios estatutos, en su composición definitiva debe mantener el máximo equilibrio entre todos los sectores jurídicos (art. 9.4). Y el Derecho fiscal, rama jurídica a la que principalmente dedica su actividad profesional el nuevo Académico, es precisamente uno de esos sectores, que, hasta hoy, ha estado ausente de la Academia. Con la incorporación del nuevo Académico, la Academia da un paso importante en ese equilibrio sectorial que propugnan los Estatutos.

Don Francisco Pozuelo Antoni nació en Zaragoza hace ahora cincuenta y cuatro años.

Licenciado en Derecho, en 1987, dos años después era el número 1 de su promoción en las oposiciones a Inspector de Hacienda e Interventor y Auditor del Estado.

Ha desarrollado su actividad profesional en la Agencia Estatal de Administración Tributaria hasta 1995, y en calidad de Inspector Jefe en la Comunidad Autónoma de Aragón hasta 1999. Desde ese año, y de forma ininterrumpida, viene desempeñando el cargo de Director General de Tributos del Gobierno de Aragón.

En su labor como Director General le ha correspondido la dirección de la administración tributaria aragonesa y, por ello, como inmediata exigencia de tal puesto, buena parte de su actividad profesional ha estado vinculada al estudio de la jurisprudencia en materia civil, mercantil, administrativa y especialmente fiscal, al objeto de adecuar la actuación administrativa a lo establecido por los Tribunales.

Por su cargo, ha tenido una participación directa y relevante en la preparación de los sucesivos proyectos de ley que han ido conformando el sistema tributario aragonés. Tarea no siempre fácil, como lo demuestra el hecho de que alguno de los impuestos, como el que grava a las grandes áreas de venta, ha tenido que superar, y ha superado, el juicio de dos Sentencias del Tribunal Constitucional, una del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, más recientemente, dos del Tribunal Supremo.

Esa doble labor en el campo del estudio de la jurisprudencia y de la colaboración en la producción legislativa se ha completado con su participación en distintos órganos y foros de carácter nacional responsables del análisis técnico, jurídico y presupuestario de asuntos tan relevantes como la normativa nacional sobre impuestos cedidos o la defensa del interés de Comunidad Autónoma de Aragón cada vez que se plantea la revisión del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

El sr. Pozuelo Antoni, a su excelencia profesional -nadie ocupa un cargo público como el suyo si no es debido a ello- une su inquietud intelectual. Es colaborador habitual de importantes revistas jurídicas de su especialidad, como la Gaceta Fiscal o la Revista del Centro de Estudios Financieros, entre otras. En ellas, en numerosos trabajos, comenta, con la maestría que le caracteriza, diferentes cuestiones fiscales en general, y de forma especial los aspectos tributarios de los diferentes impuestos estatales y autonómicos.

Es, además, autor de dos libros: “Práctica fiscal internacional: un modelo de trabajo”, publicado en 1996, y “Fiducia aragonesa y sucesión empresarial: un análisis fiscal”, edición del año 2000.

Ha colaborado en diversas obras colectivas: en 2011, en “Consideraciones sobre la intersección de los hechos imponible del IVA y del ITP y AJD. Las oficinas liquidadoras”; y en 2010, en “El impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera. La fiscalidad de los derechos de emisión”.

Al respecto de sus colaboraciones, en 1995 recibí el encargo, por parte del profesor Albaladejo, de colaborar en la monumental obra que él dirigía, “Comen-

tarios al Código Civil y Compilaciones Forales”, de la Editorial Edersa. Más de 70 volúmenes de varios autores, comentando todo el Derecho civil español, tanto el general del Código civil español, como el de los diversos ordenamientos civiles territoriales. Para el Derecho aragonés se reservaron cuatro volúmenes, que culminaron con un total de 3.491 páginas. Para su elaboración conté con un valioso equipo de juristas aragoneses, varios de los cuales se sientan hoy en los sillones de esta Academia: Luis-Alberto Gil Nogueras, Rosa-María Bandrés y Sánchez Cruzat, Francisco Mata Rivas y José Manuel Bandrés y Sánchez Cruzat; y otro que espero y deseo que pronto lo haga con la lectura de su discurso: Javier Sancho Arroyo y López de Rioboo.

Cuando ya se había publicado la primera edición, y en el momento de encargarnos una segunda, revisando y ampliando la ya publicada, caímos en la cuenta de que había una materia que no habíamos contemplado hasta entonces, imprescindible a la hora de hacer un buen análisis del Derecho civil: el fiscal, la fiscalidad de las instituciones privadas.

Y fue así como en 1998 –hace ahora treinta años- tuve la suerte y el honor de poder contar con un nuevo colaborador, un experto en Derecho tributario, el hoy recipiendario, Don Francisco de Asís Pozuelo Antoni. En la reedición que hicimos de dos de los volúmenes de los Comentarios, en 2000 y 2002, participó activamente. Para llevar a cabo el trabajo, hicimos una selección de aquellas instituciones forales cuya puesta en práctica puede tener una repercusión fiscal, y, a partir de ahí, en cada una de ellas dedicamos un apartado especial denominado “cuestiones fiscales”. En total, entre los dos volúmenes, fueron más de 250 páginas dedicadas a la fiscalidad. Todo un tratado de Derecho fiscal aragonés.

Más tarde, cuando EDERSA desapareció del mundo editorial, parte del equipo que había trabajado en los Comentarios al Derecho aragonés vimos la necesidad de continuar la labor, esta vez con la edición de tres volúmenes, editados entre los años 2006 al 2009, bajo el título “Manual de Derecho Aragonés”. También en ellos participó, comentando los aspectos fiscales de las instituciones civiles aragonesas, Don Francisco Pozuelo.

Nuestro nuevo Académico no deja de prestar su asistencia y colaboración con cuantas instituciones aragonesas demandan su intervención como experto en Derecho fiscal. Precisamente, hace unos días volvíamos a escucharle en el Foro de Derecho Aragonés, tratando, una vez más, de la controvertida tributación de la fiducia sucesoria aragonesa.

Yo creo que Francisco Pozuelo representa una muy importante incorporación al elenco de la Academia, y estoy convencido de que sus aportaciones enriquecerán el acervo jurídico de la Institución.

Animo al nuevo Académico de Número para que, en el futuro, mantenga la ilusión y el compromiso con que hoy se incorpora a ella, para que todos, Académicos y juristas que habitualmente están en contacto con la Academia, podamos enriquecernos con el saber y los conocimientos que ha de participarnos.

* * * *

Centrando la atención ahora en el contenido de su discurso, se advierte, fundamentalmente y en primer lugar, el esfuerzo que el sr. Pozuelo hace para explicar -y, sobre todo, tratar de convencer- que las disonancias existentes –como él las califica-entre la normativa civil aragonesa y las normas fiscales que les son aplicables responde al distinto Poder político elaborador de unas y otras.

Las instituciones civiles aragonesas, reguladas en el vigente Código del Derecho Foral de Aragón, de 2011, basan su legitimidad en el Poder Legislativo de la Comunidad Autónoma, reconocido por la vigente Constitución española, cuya conservación, su modificación y desarrollo están plenamente reconocidos en el art. 149.1.8ª de la Carta Magna.

Con base en ese precepto y en las diferentes sentencias del Tribunal Constitucional que lo han ido perfilando, las Cortes de Aragón vienen ejerciendo su soberanía legislativa regulando, en la forma, con el contenido y con los efectos que se ha creído conveniente en cada momento todas aquellas instituciones de Derecho privado consideradas como esenciales en el elenco del ordenamiento civil o foral aragonés.

Manteniendo con mayor o menor fidelidad la tradición jurídica aragonesa, o adaptándola a la realidad social de cada momento, el Parlamento Autónomo de la Comunidad ha creado un cuerpo normativo civil que pretende ser autónomo y autosuficiente en las materias que específicamente regula.

En paralelo, la fiscalidad aplicable a las instituciones civiles aragonesas o a cualesquiera otras españolas territoriales está diseñada en base a las reguladas en el llamado Derecho civil común o Derecho general del Estado, conformado por el Código civil y las leyes civiles que lo complementan, en la medida en que aquél y éstas son elaboradas por el Poder Legislativo estatal, es decir, el Congreso de los Diputados y el Senado. Nuestro propio CDFA así lo reconoce cuando en su art. 1.2, refiriéndose al Código civil y otras leyes civiles generales habla de ellos como “el Derecho civil general del Estado”.

(Al respecto, una breve reflexión a modo de paréntesis. En ciertos sectores de las Comunidades Autónomas con Derecho civil propio -entre ellas Aragón- se mantiene el criterio, cada vez con más ahínco si cabe, de que sus respectivos ordenamientos civiles se encuentran en rango de igualdad con el Código civil español. Que éste es el Código residual para aquellos territorios españoles que no tienen un ordenamiento propio. Y que unos y otros, el Código civil español y los diferentes Códigos o Leyes civiles forales o territoriales se encuentran en un plano de igualdad. Y ello no es cierto. De la misma manera que en España no existen tantos Estados como Comunidades Autónomas, tampoco hay ocho ordenamientos civiles -los siete territoriales y el Código civil- del mismo rango. El Poder Legislativo que aprueba el Derecho civil común o general es un Poder del Estado considerado éste en su conjunto, y son los órganos de la soberanía nacional -Congreso y Senado- los que lo determinan. En tanto que los diferentes ordenamientos civiles territoriales emanan de un Poder Legislativo constitucional sí, pero no estatal. Y así, mientras el Código civil es de aplicación a todo el territorio español, bien de forma directa, bien de forma indirecta como Derecho supletorio, las leyes civiles territoriales no abarcan más ámbito territorial que el propio de la respectiva Comunidad Autónoma. La idea que aquí ahora rebato, como digo, se va abriendo camino en ciertos sectores jurídicos y políticos de esas Comunidades, un camino de impreciso recorrido y de final en absoluto compartible.)

Pero antes de seguir tratando la cuestión central del discurso del sr. Pozuelo -las discrepancias entre las instituciones civiles aragonesas y las normas fiscales que se les aplican- quiero detenerme brevemente en la reflexión que el nuevo Académico recipiendario hace en su discurso de ingreso a propósito del art. 33 de la hoy recurrida de inconstitucionalidad “Ley de actualización de los derechos históricos de Aragón”, de 28 de junio de 2018. En ese precepto se insta al Gobierno de Aragón para que en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria garantice y promueva la aplicación del Derecho foral aragonés, “sin que en ningún caso puedan adoptarse medidas que perjudiquen o desincentiven su aplicación”. Y, además, “la Diputación General de Aragón velará para que las normas y actos del Estado en materia tributaria y fiscal no produzcan tampoco esos efectos negativos”.

Al respecto, el sr. Pozuelo rechaza en su discurso que la guía de las relaciones entre los poderes autonómico y estatal deba reducirse a una preeminencia sin excepciones del Derecho Foral o a una desconfianza del Tributario por su carácter intrusivo en el Derecho civil.

Por mi parte, creo que es un error, en el que desde hace tiempo se viene incurriendo en Aragón, querer hacer depender la utilidad y eficacia de una institución

civil de un menor o un nulo pago de impuestos en su aplicación práctica. Es verdad que los profesionales del Derecho, especialmente Notarios y Abogados, tenemos la obligación de procurar que nuestros clientes sufran la menor presión fiscal posible a la hora de aplicar una determinada institución foral. También, advertirles del costo fiscal que, en un momento determinado, puede representar esa concreta institución. Incluso, tratar de conseguir un resultado satisfactorio para el interesado, dentro del marco legal, con la aplicación de otra distinta institución de menor costo fiscal.

Sin embargo, de ningún modo podemos incurrir en la formulación de negocios artificiosos con la sola finalidad de conseguir una “ventaja fiscal”, incurriendo en lo que el art. 15 de la Ley General Tributaria califica de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, ni mucho menos eludir la aplicación de las instituciones civiles aragonesas por el solo hecho de que vayan a estar sometidas a una determinada normativa fiscal. Flaco servicio se hace a Aragón y a ese patrimonio cultural que representa su Derecho civil si su aplicación en la práctica lo hacemos depender exclusivamente del costo fiscal.

Ese mismo espíritu latente en algunos profesionales de lo que podríamos calificar de intento de “ahorro fiscal” al cliente, es el que anima también al legislador aragonés a la hora de normar determinadas instituciones civiles.

El caso más característico se encuentra en la regulación de la fiducia sucesoria. Al legislador de 1967, al redactar y promulgar la Compilación del Derecho civil de Aragón, no le preocupaban más que los aspectos sustantivos civiles de la institución. Para nada pensaba en la normativa fiscal que hubiera de aplicarse a una figura desconocida en el ordenamiento general del Estado. Es a partir del momento en el que comienza a aplicarse a la fiducia unos criterios fiscales des-acordes con lo sustantivo de la institución, e incluso contrarios a la normativa fiscal general –como algunos entendemos–, cuando el legislador autonómico trata de modelar civilmente la figura con criterios que intenta hacer extensivos a la normativa fiscal. Y así, de forma expresa, introduce un precepto inexistente en el ordenamiento anterior, bajo el título “Delación”, y en él se hace constar que “**a todos los efectos legales**, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción”.

Con ello se quería ajustar los efectos sucesorios fiscales de la fiducia al doble criterio del Derecho general en la materia, a saber: que el momento determinante de la aplicación del impuesto de sucesiones es el de la delación (y no el de la aceptación), y que, como señala, la propia Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su art. 24, relativo al “Devengo” del impuesto de sucesiones, “toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle

suspendida por la existencia de...un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”. Y, por tanto, que a todos los efectos legales, incluso los fiscales, a la herencia bajo fiducia no debe aplicársele el impuesto de sucesiones sino a partir del momento de la ejecución o extinción del encargo fiduciario.

Sin embargo, la normativa fiscal aragonesa, partiendo del criterio de que la fiducia aragonesa es una institución desconocida en el Derecho civil del Estado, a la que, por tanto, no se le puede aplicar la norma del art. 24 de la Ley ISD, y teniendo en cuenta que este mismo artículo comienza afirmando que “en las adquisiciones por causa de muerte...el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante”, es en ese momento cuando, en las herencias en fiducia, se liquida el impuesto de sucesiones; antes, como liquidación provisional, ahora como liquidación a cuenta.

Es posible que los recientes movimientos en las Cortes de Aragón concluyan con una ley que determine que es la delación, y no el fallecimiento del causante, el momento en el que puede reclamarse el impuesto de sucesiones en los casos de herencias en fiducia. Habrá que ver también qué éxito tiene esa posible nueva ley frente a un hipotético recurso de inconstitucionalidad.

Este intento del legislador aragonés de condicionar la norma fiscal a la civil sí que ha tenido éxito, sin embargo, en otras instituciones forales. Por ejemplo, en el pacto al más viviente o en el derecho de acrecer en el consorcio foral.

En la llamada por el CDFa, art. 395, “Institución recíproca”, fallecido el instituyente supérstite, los llamados a heredar los bienes del premuerto, sean los designados en la propia institución, sean los determinados legalmente a falta de previa designación, suceden al cónyuge premuerto directamente, **como sustitutos** del sobreviviente. Esta llamada a la sustitución fue introducida *ex novo* en la ley aragonesa de Sucesiones por causa de muerte, de 24 de febrero de 1999. Nada se decía al respecto en la Compilación del Derecho Civil de Aragón, de 1967. (Precisamente, ello dio lugar a diferentes interpretaciones en la práctica fiscal de la institución, la peor de las cuales fue entender que el sucesor en los bienes del instituyente primeramente fallecido no heredaba directamente a éste, sino al instituyente supérstite, lo que agravaba considerablemente la carga fiscal del heredero último. Situación que dio lugar a una determinada práctica notarial apelando a la sustitución fideicomisaria de residuo -la figura jurídica que se consideraba entonces la más aproximada a la esencia de la institución foral-. Una aproximación institucional que, hasta hace poco, ha tenido algunas consecuencias prácticas judiciales poco deseables.)

Con esa referencia expresa a la sucesión por sustitución se está consiguiendo en Aragón que, en aplicación del art. 26, f) de la Ley ISD, equiparando el supuesto aragonés con la sustitución vulgar del Código civil, el impuesto de sucesiones se aplique considerando que el heredero final del pacto al más viviente heredera directamente, en sus bienes, al causante primeramente fallecido, y no al sobreviviente. Una flexibilidad interpretativa, dado que los elementos de la sustitución vulgar del Código civil son muy diferentes a los de la sustitución en el pacto al más viviente.

La misma flexibilidad tiene lugar con el derecho de acrecer en el consorcio foral. De conformidad con el art. 374.3 del CDFA, “si un consorte muere sin descendencia, su parte acrece a los demás consortes, que la reciben como procedente del ascendiente que originó el consorcio”. Aquí, aunque nada se diga expresamente, se está aplicando el mismo criterio de la existencia de una sustitución vulgar, que permite no liquidar la sucesión entre consortes (parientes colaterales), sino entre ascendiente originador del consorcio con su herencia o donación y descendiente consorte supérstite.

Y si cabe, aun mayor flexibilidad tributaria se da en el caso del usufructo vitalicio de dinero (art. 299 CDFA) que, cuando existe -y existe en la mayor parte de las herencias de matrimonios de aragoneses, en mayor o menor cantidad-, la Administración Tributaria no gira liquidación alguna al cónyuge viudo usufructuario, desconociendo así la disposición del art. 28, f) de la ley general ISD, según la cual “siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda”.

Todo lo hasta aquí dicho, en la línea de la exposición hecha por el Académico beneficiario, no son sino algunos ejemplos de la discordancia existente entre las instituciones civiles aragonesas y la normativa aplicable a cada una de ellas. Una discordancia que produce esa disonancia a que se refiere el propio título del discurso que acabamos de escuchar.

Y, por cierto, una disonancia que no siempre se produce en perjuicio del contribuyente: los supuestos a que acabo de referirme de asimilación a la sustitución vulgar o a la disposición del dinero por el cónyuge viudo usufructuario son unos buenos ejemplos de lo contrario.

Sin embargo, sea o no favorable la interpretación que la Administración Tributaria haga en cada caso, lo que sí está claro es que todas esas discrepancias normativas van en perjuicio de la seguridad jurídica.

Por ello, sería interesante ahondar en las posibilidades de todo orden que puedan existir en nuestro ordenamiento jurídico español para tratar de corregir

esta situación y, con ello, dar estabilidad y seguridad en la aplicación de las instituciones civiles aragonesas.

Desde mi punto de vista, debería intentarse un acuerdo entre la Administración del Estado y la Autonómica, tendente a establecer unos criterios fiscales acordes con las instituciones civiles aragonesas. Para ello podría servir de base legal el art. 5.4 de la Ley General Tributaria, conforme al cual “el Estado y las Comunidades Autónomas...podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos...” Porque, justamente, es en la aplicación del impuesto de sucesiones donde surgen esas discrepancias y disonancias de que nos ha hablado nuestro nuevo Académico, el sr. Pozuelo.

Y en esa línea de colaboración, como muy acertadamente apunta nuestro nuevo Académico, sr. Pozuelo, la Academia Aragonesa de Jurisprudencia y Legislación podría constituirse en un mediador muy cualificado.

Muchas gracias

