

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

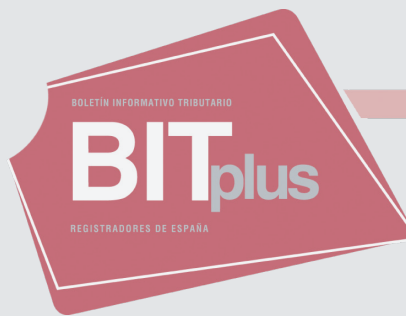
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Reflexión sobre el impuesto de sucesiones *Javier Lasarte Álvarez. Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Pablo de Olavide* 12

TEMAS FISCALES

ARAGÓN

- Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones....3

NOVEDADES AUTONÓMICAS

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados25
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones33

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....42

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS: ARAGÓN4

Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

NOVEDADES AUTONÓMICAS: ARAGÓN

Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

PREÁMBULO

A finales de 2017, las Cortes de Aragón instaron al Gobierno a presentar "un estudio del impacto del impuesto de sucesiones que facilite una reforma progresiva que permita minimizar los posibles efectos perjudiciales, dentro de los márgenes que admita la prudencia financiera y sostenibilidad de los servicios públicos". El informe, elaborado por el Departamento de Hacienda y Administración Pública, fue presentado a las Cortes de Aragón el 3 de abril de 2018.

La petición del Pleno de las Cortes de Aragón acontece en un momento en que el impuesto está sujeto a un intenso debate, tanto político como social. Tal situación se evidencia no solo en distintas iniciativas parlamentarias en los últimos meses, sino también en la atención mediática, en la actividad de diversas asociaciones que abogan por su modificación o supresión y en peticiones de reforma cursadas desde distintas instituciones como el Justicia de Aragón.

Como señala el informe, es evidente que la mayor parte de las Comunidades Autónomas se han ido separando de la normativa estatal del impuesto, estableciendo beneficios fiscales que han llegado, en algunas de ellas, a su práctica eliminación para los parientes de los grupos I y II (cónyuge, ascendientes y descendientes). En esta perspectiva, Aragón es la Comunidad Autónoma con la normativa más favorable para algunos casos concretos como, por ejemplo, hijos menores de edad, discapacitados o en aquellos supuestos en que lo heredado no supera los 150.000 euros.

En efecto, las medidas adoptadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en los últimos años han establecido diversos beneficios fiscales en forma de reducciones de la base imponible o de bonificaciones de la cuota tributaria para distintos grupos de causahabientes (cónyuge, descendientes y ascendientes, así como otros herederos con distinto parentesco), en función de determinadas condiciones de los herederos (menores de edad, personas con discapacidad) o para determinados bienes (vivienda habitual, empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades), siempre bajo el cumplimiento de ciertos requisitos temporales y/o patrimoniales. Estos beneficios implicaron, y continúan

haciéndolo, un considerable esfuerzo fiscal para favorecer a los citados colectivos en detrimento de la recaudación por este concepto.

A pesar de que en los últimos años más del 95 por 100 de los contribuyentes de grupos I y II han quedado liberados del pago del impuesto, el citado informe apunta que, para ese 5 por 100 restante, nuestra normativa es una de las que presenta un menor grado de beneficio fiscal.

Ante esta situación, el Gobierno de Aragón ha emprendido una doble actuación. Por un lado, a través de los órganos y cauces pertinentes, reclama al Estado el ejercicio de su titularidad sobre el impuesto para lograr una armonización en todo el territorio nacional. En paralelo, hasta tanto no se produzca esa convergencia, considera pertinente reducir las diferencias con otras Comunidades Autónomas. Tal acción ha de producirse sin menoscabo de los principios inspiradores del impuesto, fundamentalmente el de progresividad y equitativo reparto de la carga tributaria, y sin un coste recaudatorio insoportable.

De todos los beneficios tributarios establecidos en la Comunidad Autónoma de Aragón hasta esta ley, quizás el de mayor repercusión, tanto social como presupuestaria, es el regulado en el artículo 131-5 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón. Dicho precepto contempla una reducción del 100 por 100 de la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes, correspondiente a su adquisición mortis causa, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, cumpliendo determinados requisitos y con un límite de 150.000 euros. La reforma que establece esta ley incide particularmente, por supuesto, en esta medida, pero no se agota en la misma como se verá más adelante.

Junto a este planteamiento central, otro de los fundamentos de la ley es ajustar la normativa fiscal aragonesa a los principios y a la verdadera naturaleza de alguna de las instituciones más relevantes de nuestro derecho civil propio.

Por ejemplo, en atención tanto al concepto de casa familiar como a la realidad social que presenta nuestra Comunidad

Autónoma, se reconocen beneficios vinculados al acceso, inter vivos o mortis causa, a una vivienda. En los supuestos sucesorios, la mejora de la reducción beneficia especialmente a los colaterales mayores de 65 años que vinieran conviviendo juntos.

Asimismo, en la extensión del beneficio del artículo 131-5 a cualquier descendiente del fallecido, está presente el singular diseño aragonés de la legítima, que se proyecta, de modo colectivo, sobre cualquier descendiente, con independencia de grado y sin cuotas predeterminadas. Más allá del beneficio singular que pueda reportar a los contribuyentes, el establecimiento o aumento de reducciones propias en este impuesto reconoce la especial situación que sobreviene cuando fallece un familiar cercano. En ese sentido, la adquisición lucrativa que se produce en vida del transmitente, también gravada en este impuesto, no tiene la misma significación que la que obtiene un causahabiente después del fallecimiento de su familiar. Por eso, la mejora en la situación patrimonial del cónyuge, ascendientes y descendientes, tras el fallecimiento del causante, se hace acreedora de un mejor trato fiscal que el producido entre esas mismas personas antes del óbito.

Una reforma legislativa en materia tributaria no debe implicar un incremento correlativo de la complejidad del impuesto en cuestión. Una reforma de este tipo se cubre de seguridad y efectividad cuando no persigue objetivos inalcanzables, sino posibles, cuando no busca la dificultad en su aplicación, sino su simplicidad. Es por estas razones que el Gobierno de Aragón ha optado, prudentemente, por una solución técnica caracterizada por su extrema simplicidad, pero dotada de importantes consecuencias, tanto de índole social, en las economías domésticas, como fiscal, en la recaudación y en los ingresos presupuestarios.

Se trata, en efecto, de una reforma de objetivos concretos de amplio alcance, pero realizada con puntuales modificaciones:

1. Se da nueva configuración a la tributación de la sucesión empresarial. Para ello, se abandona la vía de las reducciones estatales mejoradas y se introduce una reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, incompatible con la estatal, por la adquisición mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, por cónyuges y descendientes o, en su defecto, para ascendientes y colaterales hasta el tercer grado, con ciertos requisitos y condiciones, del 99 por 100 del valor neto de aquellos incluido en la base imponible.

En consonancia con el significado y la relevancia del beneficio, el requisito del mantenimiento durante 5 años se vincula a la permanencia de la actividad económica en el seno del grupo familiar y se desconecta de la obligación de mantener el valor económico de lo heredado.

2. La reducción propia aragonesa a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, se modifica, por un lado,

incrementando el importe límite previsto a favor del cónyuge, los ascendientes y los descendientes del fallecido de 150.000 a 500.000 euros (de 175.000 a 575.000 euros en caso de discapacidad) y, por otro, eliminando el requisito según el cual el patrimonio preexistente del contribuyente no podía exceder de 402.678,11 euros. Además, se extiende a nietos y ulteriores descendientes del fallecido.

3. Se introducen tres mejoras en las reducciones por adquisición mortis causa de entidades empresariales, negocios profesionales o participaciones en las mismas, para causahabientes distintos del cónyuge o descendientes, y en las adquisiciones destinadas a la creación de empresa y empleo: la primera, incrementa la reducción del 30 al 50 por 100 en la adquisición genérica de dichas entidades, negocios o participaciones; la segunda, aumenta la reducción hasta el 70 por 100 cuando se trate de las llamadas "entidades de reducida dimensión" a que se refiere el Impuesto sobre Sociedades; y la tercera, en la reducción por adquisiciones mortis causa destinadas a la creación de empresa o negocio simultáneamente a la creación de empleo, con el objetivo de promover la labor del causahabiente emprendedor, igualmente se incrementa del 30 al 50 por 100.
4. La reducción estatal prevista para la adquisición mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida se aplicará, con el carácter de mejora, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, con un porcentaje del 100 por 100 sobre el valor de la vivienda, elevándose el límite estatal a 200.000 euros.
5. Se establece una mejora de la reducción prevista en la actualidad en las adquisiciones sucesorias entre hermanos pues se eleva hasta 15.000 euros.
6. Se crea una bonificación del 65 por 100 por la adquisición de la vivienda habitual del fallecido siempre que el valor real de esta no supere los 300.000 euros.
7. Se amplía notablemente la bonificación para las donaciones a favor del cónyuge o hijos pues se aplica siempre que no supere lo donado la cifra de 500.000 euros.
8. Se introduce una nueva reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón para las donaciones a favor de los hijos del donante de dinero para la adquisición de primera vivienda habitual, o de un bien inmueble para su destino como primera vivienda habitual, en alguno de los municipios de la Comunidad Autónoma de Aragón en ambos casos, que otorgará al donatario el derecho a la aplicación de una reducción del 100 por 100 de la base imponible del impuesto, con un límite de 250.000 euros, y siempre que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda de 100.000 euros. Podrán aplicarse esta reducción los hijos del donante en la adquisición de vivienda habitual cuando hubieran perdido la primera vivienda habitual como consecuencia de la dación en pago o de un procedimiento

de ejecución hipotecaria y se encuentren en situación de vulnerabilidad por circunstancias socioeconómicas.

9. Por último, la ley extiende las consecuencias de la situación de conyugalidad, a efectos de aplicación de los beneficios fiscales previstos para la misma, a los miembros de las parejas estables no casadas, según la terminología y regulación de nuestro Código de Derecho Foral de Aragón y otras normas administrativas, eliminando así una posible situación discriminatoria para aquellas uniones de hecho en las que existe una relación prolongada de afectividad y convivencialidad, análoga a la conyugal, entre sus miembros.

En el ejercicio de la correspondiente iniciativa legislativa se han observado los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia a los que se refiere el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en tanto que la presente norma persigue un objetivo de interés general, mediante medidas proporcionadas al fin propuesto, se integra completamente en la normativa de referencia, y facilita la gestión y la tramitación administrativa tanto para la Administración tributaria como para los obligados tributarios. Además, en garantía de los principios de seguridad jurídica y de transparencia, la presente modificación, incorporada al texto refundido que modifica, será objeto de publicación, además de en el boletín oficial correspondiente, en el portal de tributos de la página web del Gobierno de Aragón, junto al resto de la normativa tributaria aplicable.

El Estatuto de Autonomía de Aragón, en su artículo 104, dispone que la Hacienda de la Comunidad Autónoma estará constituida, entre otros recursos, por el rendimiento de los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado, para a continuación establecer, en su artículo 105, la potestad tributaria de la Comunidad Autónoma en relación con los tributos cedidos por el Estado a la misma, en los siguientes términos: "La Comunidad Autónoma de Aragón, de acuerdo con la ley de cesión, en relación con los tributos cedidos totalmente, en todo caso, tendrá competencia normativa en relación con la fijación del tipo impositivo, las exenciones, las reducciones sobre la base imponible y las deducciones sobre la cuota. (..) En caso de tributos cedidos parcialmente, la Comunidad Autónoma de Aragón tendrá la capacidad normativa que se fije por el Estado en la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la Constitución o en la respectiva ley de cesión de tributos".

La ley a que hace referencia el Estatuto de Autonomía es, en estos momentos, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, la cual atribuye a las comunidades autónomas el ejercicio de competencias normativas respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en particular en cuanto a las "reducciones" de la base

imponible, con el siguiente régimen: podrán crear, tanto para las transmisiones inter vivos, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la comunidad autónoma; asimismo, podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por este o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla; si la actividad consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá a la reducción estatal; a estos efectos, deberá especificarse si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

Artículo único

Modificación del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

Uno. Se suprime el párrafo segundo del artículo 131-1.

Dos. Se modifica el artículo 131-3, con la siguiente redacción:

«**Artículo 131-3** Reducción por la adquisición mortis causa sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en los casos en que en la base imponible del impuesto estuviese incluido el valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará en la base imponible una reducción en la adquisición mortis causa que corresponda al cónyuge o descendientes de la persona fallecida. La reducción será del 99 por 100 del valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente al valor de los citados bienes.

Para la aplicación de esta reducción se observarán los siguientes requisitos y condiciones:

- a. En el caso de la empresa individual o el negocio profesional, los citados bienes deberán haber estado exentos, conforme al apartado Octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.

La reducción estará condicionada a que cualquiera de los causahabientes beneficiados mantenga la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente

que realizase la afectación falleciese dentro de ese plazo. No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio adquirido se aporta a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del mencionado artículo durante el plazo antes señalado.

- b. En el caso de las participaciones en entidades deberán cumplirse los requisitos de la citada exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la fecha de fallecimiento. No obstante, cuando solo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción. A los solos efectos de este apartado, el porcentaje del 20 por 100 a que se refiere la letra b) del punto Dos del apartado Ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, será del 10 por 100, computándose conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

La reducción estará condicionada a que el adquirente mantenga las participaciones durante el plazo de los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquel falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

2. En el supuesto de que no existan descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, con los mismos requisitos y condiciones del apartado anterior.
3. Esta reducción es incompatible con la contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La opción por una de estas reducciones, que deberá efectuarse dentro del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al fallecimiento del causante, determinará la inaplicabilidad de la otra».

Tres. Se modifica el artículo 131-5, con la siguiente redacción: «Artículo 131-5 Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes:

1. Sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra aplicable por disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, el cónyuge, los ascendientes y descendientes del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100 por 100 de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, conforme al siguiente régimen:
 - a. La reducción solo será aplicable cuando el importe

total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 500.000 euros. A estos efectos, no se computarán las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.

- b. El importe de esta reducción, sumado al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no podrá exceder de 500.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.
 - c. La reducción tendrá el carácter de propia a los efectos previstos en el artículo 48 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.
2. En el caso de que el fallecido tuviera hijos menores de edad, en la reducción que corresponda al cónyuge, los límites de las letras a) y b) del apartado anterior se incrementarán en 150.000 euros por cada hijo menor de edad que conviva con dicho cónyuge.
 3. En las adquisiciones correspondientes a descendientes de distinto grado, los límites establecidos en las letras a) y b) del apartado 1 de este artículo se aplicarán de modo conjunto por cada línea recta descendente y en proporción a las bases liquidables previas correspondientes a cada causahabiente.
 4. Asimismo, los hijos del cónyuge del fallecido podrán aplicarse la reducción del apartado 1.
 5. Cuando el contribuyente, cumpliendo los requisitos de los apartados anteriores, tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, los límites de las letras a) y b) del apartado 1 serán de 575.000 euros.
 6. Cuando, en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera practicado las reducciones previstas en los artículos 132-2 y 132-8, coincidiendo la condición de donante y fallecido en la misma persona, los importes de las reducciones aplicadas por las donaciones en dicho periodo minorarán el límite establecido en la letra b) del apartado 1 de este artículo.
 7. Cuando, en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera aplicado la bonificación establecida en el artículo 132-6, coincidiendo la condición de donante y fallecido en la misma persona, el importe de la reducción prevista en este artículo se minorará en el 65 por 100 de la suma de las bases imponibles correspondientes a las donaciones acogidas a dicha bonificación».

Cuatro. Se modifica el artículo 131-6, con la siguiente redacción:

«Artículo 131.6 Reducción por la adquisición mortis causa sobre empresa individual, negocio profesional

o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, en la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por los causahabientes distintos del cónyuge y descendientes, se aplicará una reducción del 50 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente al valor de los citados bienes.

Para la aplicación de dicha reducción, además de los requisitos establecidos en el artículo 131-3 de esta norma, pero referidos a los causahabientes distintos del cónyuge y descendientes, deberán concurrir los siguientes:

- a. Que la empresa individual, negocio profesional o entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere la letra a) del punto Dos del apartado Ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los tres años anteriores a la adquisición.
- b. Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- c. Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.

A estos efectos, se computará en la plantilla media a los trabajadores sujetos a la normativa laboral, cualquiera que sea su relación contractual, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa y, cuando aquella fuera inferior a esta, se calculará la equivalencia en horas.

2. La reducción prevista en el apartado anterior será del 70 por 100 cuando se trate de las entidades de reducida dimensión a que se refiere el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Cinco. Se modifica el párrafo primero del apartado 1 del artículo 131-7, manteniéndose las letras a) a h) con su actual contenido, con la siguiente redacción:

«1. Las adquisiciones mortis causa que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 50 por 100 cuando cumplan los siguientes requisitos:»

Seis. Se da nuevo contenido al artículo 131-8, con la siguiente redacción:

«**Artículo 131-8** Reducción por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida.

La reducción prevista en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida se aplicará, con el carácter de mejora, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, con las siguientes condiciones:

- a. El porcentaje será del 100 por 100 sobre el valor de la vivienda.
- b. El límite establecido en el párrafo tercero del citado artículo 20.2.c) se eleva a 200.000 euros.
- c. La reducción está condicionada al mantenimiento de la vivienda habitual adquirida durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo».

Siete. Se introduce un nuevo artículo 131-9, con la siguiente redacción:

«**Artículo 131-9** Reducción en la adquisición mortis causa por hermanos de la persona fallecida

La reducción prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para los hermanos del causante se fija, con el carácter de mejora, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, en 15.000 euros».

Ocho. Se introduce un nuevo artículo 131-10, con la siguiente redacción:

«**Artículo 131-10** Bonificación por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida

1. El cónyuge, los ascendientes y los descendientes del fallecido podrán aplicar una bonificación del 65 por 100 en la cuota tributaria derivada de la adquisición de la vivienda habitual del causante.
2. Para aplicar esta bonificación, el valor de la vivienda deberá ser igual o inferior a 300.000 euros.
3. El porcentaje de bonificación se aplicará sobre la cuota que corresponde al valor neto de la vivienda integrado en la base liquidable de la adquisición hereditaria.
4. La bonificación está condicionada al mantenimiento de la vivienda adquirida durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese durante ese plazo».

Nueve. Se introduce un nuevo artículo 131-11, con la siguiente redacción:

«**Artículo 131-11** Reducción en la adquisición mortis causa por descendientes, ascendientes y cónyuge del causante fallecido por actos de terrorismo o violencia de género

Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, se aplicará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una reducción de la base imponible del 100 por 100 del valor de esta a las adquisiciones hereditarias que correspondan a los descendientes, ascendientes

y cónyuge del causante fallecido como consecuencia de actos de terrorismo o de violencia de género. La condición de víctima de terrorismo o de violencia de género será la reconocida en la normativa vigente aplicable en el momento del hecho causante».

Diez. Se modifica el artículo 132-6, con la siguiente redacción:

«**Artículo 132-6** Bonificación de la cuota del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante

1. El cónyuge y los hijos del donante podrán aplicar una bonificación del 65 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas inter vivos siempre y cuando la base imponible sea igual o inferior a 500.000 euros. A efectos de calcular este límite, se tomará el valor total de las donaciones recibidas por el donatario, incluida aquella en la que se aplique esta bonificación, en los cinco años anteriores.
2. Esta bonificación será incompatible con cualquiera de las reducciones reguladas en los artículos 132-1 a 132-5 y 132-8».

Once. Se introduce un nuevo artículo 132-8, con la siguiente redacción:

«**Artículo 132-8** Reducción en la base imponible del impuesto a favor de los hijos del donante para la adquisición de vivienda habitual.

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, las donaciones a favor de los hijos de dinero para la adquisición de primera vivienda habitual o de un bien inmueble para su destino como primera vivienda habitual, en alguno de los municipios de la Comunidad Autónoma de Aragón en ambos casos, otorgarán al donatario el derecho a la aplicación de una reducción del 100 por 100 de la base imponible del impuesto, conforme a las siguientes condiciones:
 - a. El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto "Donaciones" en los últimos cinco años no podrá exceder de la cantidad de 250.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.
 - b. El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 100.000 euros.
 - c. El inmueble adquirido o recibido deberá reunir las condiciones de vivienda habitual, fijadas por la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 para la deducción por inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - d. En caso de donación de dinero, la adquisición de la vivienda deberá haberse realizado o realizarse en el período comprendido entre los doce meses anteriores a la donación y los doce meses posteriores a la misma.

e. La vivienda habitual adquirida o recibida mediante la donación deberá mantenerse, en tal condición, durante los cinco años posteriores a la adquisición.

f. La autoliquidación correspondiente a la donación en la que se aplique este beneficio deberá presentarse dentro del plazo establecido para ello.

g. Si en los cinco años posteriores a la donación se produjera la sucesión en la que coincidiesen donante y donatario en calidad de causante y causahabiente, respectivamente, la cuantía de la reducción aplicada en virtud del presente artículo se integrará en el cómputo de los límites para la aplicación, en su caso, de la reducción prevista en el artículo 131-5.

h. Los nietos del donante podrán gozar de la reducción de este artículo cuando hubiera premuerto su progenitor y este fuera hijo de aquel.

2. Los hijos del donante podrán aplicarse esta reducción, en la adquisición de vivienda habitual, cuando hubieran perdido la primera vivienda habitual como consecuencia de la dación en pago o de un procedimiento de ejecución hipotecaria y se encuentren en alguna de las situaciones de vulnerabilidad o especial vulnerabilidad por circunstancias socioeconómicas a que se refiere el artículo 17 de la Ley 10/2016, de 1 de diciembre, de medidas de emergencia en relación con las prestaciones económicas del Sistema Público de Servicios Sociales y con el acceso a la vivienda en la Comunidad Autónoma de Aragón.
3. Esta reducción será incompatible con la reducción regulada en el artículo 132-2 y con la bonificación regulada en el artículo 132-6 cuando se trate del mismo acto de transmisión gratuita inter vivos».

Doce. Se modifica el artículo 133-3, con la siguiente redacción:

«**Artículo 133-3** Incumplimiento de los requisitos de la reducción a cargo de los adquirentes de los bienes o derechos En caso de no cumplirse los requisitos de permanencia de la adquisición o de mantenimiento de la ubicación de la actividad, su dirección y control, o del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a que se refieren los artículos 131-3 y 132-1, o de los requisitos de mantenimiento y permanencia que se establecen en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como de los requisitos de mantenimiento y de las condiciones establecidas en los artículos 131-6, 131-8, 131-10 y 132-8, deberá pagarse la parte de cuota dejada de ingresar a consecuencia de la reducción practicada y los correspondientes intereses de demora. A estos efectos, deberá presentarse la autoliquidación en el plazo de un mes desde el día siguiente al de la fecha en que tenga lugar el incumplimiento».

Trece. Se modifican los puntos 3.º y 4.º del artículo 213-1, que son sustituidos por un único punto 3.º, con la siguiente redacción:

«3.º A efectos de acreditación de la presentación ante la Administración Tributaria del documento que contenga actos o contratos sujetos a los citados impuestos, así como de la autoliquidación o el pago de los mismos o, en su caso, de la exención o no sujeción del acto o contrato correspondiente, será válida la correspondiente diligencia de presentación, extendida por la oficina tributaria competente, que contenga, al menos, las siguientes indicaciones:

- a. La descripción del documento presentado que, en caso de ser notarial, identificará al Notario otorgante, número de protocolo y fecha de otorgamiento.
- b. La descripción de la autoliquidación o autoliquidaciones, que se identificarán mediante su número de justificante, con mención del hecho imponible o el concepto del mismo, fecha de devengo, obligado tributario y el importe ingresado en su caso.

La diligencia de presentación, que irá referida a la documentación presentada ante la Administración Tributaria competente, podrá ser incorporada en el propio documento o en soporte independiente, en formato papel o electrónico, según corresponda a su forma de presentación.

La diligencia de presentación permitirá acreditar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los efectos de la inscripción en los correspondientes registros públicos y ante los correspondientes órganos judiciales, intermediarios financieros, entidades bancarias, aseguradoras, asociaciones, fundaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o compañías privadas».

Catorce. Se introduce una nueva disposición adicional única, con la siguiente redacción:

«*Disposición adicional única* Equiparación de las uniones de parejas estables no casadas a la conyugalidad

Las referencias que, en el Capítulo III del Título I de este texto refundido, se efectúan a los cónyuges, se entenderán

también realizadas a los miembros de las parejas estables no casadas, en los términos previstos en el Título VI del Libro II 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, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a. Que la pareja estable no casada se encuentre inscrita, al menos con cuatro años de antelación al devengo del impuesto correspondiente, y se mantengan en dicho momento los requisitos exigidos para su inscripción, en el Registro Administrativo de parejas estables no casadas, aprobado por Decreto 203/1999, de 2 de noviembre, del Gobierno de Aragón.
- b. Que se encuentre anotada o mencionada en el Registro Civil competente cuando así lo exija la legislación estatal.
- c. Que no exista entre los miembros de la pareja estable no casada relación de parentesco en línea recta por consanguinidad o adopción, ni como colaterales por consanguinidad o adopción hasta el segundo grado, en los términos establecidos en el artículo 306 del citado Código del Derecho Foral de Aragón.

DISPOSICIONES FINALES

Disposición final primera *Habilitación al Consejero competente en materia de hacienda*

El Consejero competente en materia de hacienda ordenará, en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta ley, la publicación en el "Boletín Oficial de Aragón", de un texto actualizado del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos en el que se incluyan las modificaciones operadas por la presente ley.

Disposición final segunda *Entrada en vigor*

La presente ley entrará en vigor el 1 de noviembre de 2018. Así lo dispongo a los efectos del artículo 9.1 de la Constitución y los correspondientes del Estatuto de Autonomía de Aragón.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 12

Reflexión sobre el impuesto de sucesiones

JAVIER LASARTE ÁLVAREZ. *Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Pablo de Olavide* 12

Reflexión sobre el impuesto de sucesiones

JAVIER LASARTE ÁLVAREZ. *Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Pablo de Olavide.*

1. Introducción

Estas páginas tienen su origen en mi intervención en el magnífico Seminario organizado por mi buen colega y otrora discípulo Jesús Ramos, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad sevillana Pablo de Olavide, a quien agradezco con afecto que me haya dado la ocasión de estar presente en esta obra colectiva, por la que felicito a él, a los profesores del Área y a todos los autores. Tuve la satisfacción de participar en ese Seminario en el que comprobé el alto nivel de conocimientos de los jóvenes profesores y profesionales que pueblan hoy día nuestra disciplina. Durante las sesiones me limité a hacer algunos comentarios generales que he intentado ordenar y completar en esta reflexión sobre un tema tan controvertido en estos momentos.

1.1 Disparidades autonómicas de un tributo cedido

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es actualmente un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de régimen general. Por tanto, su regulación básica está contenida en una norma estatal: la Ley 29/1987, que vino a sustituir al anterior Impuesto General sobre las Sucesiones (regulado en aquel momento por el Texto Refundido aprobado por el Decreto 1018/1967). Pero las Comunidades Autónomas tienen reconocidas facultades legislativas para adoptar determinadas decisiones que pueden incidir sustancialmente en las normas aplicables en sus respectivos territorios. Esa cesión está regulada en la Ley 22/2009, que les reconoce competencias normativas en el campo de las reducciones de la base imponible, tarifa, cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota. La gestión, inspección y recaudación obtenida corresponden a la Comunidad Autónoma en la que el fallecido sea considerado residente.

En las Comunidades Forales (Navarra y País Vasco) no tiene carácter de tributo cedido, sino foral, dada la protección constitucional de sus derechos históricos. Ello no significa que estas Comunidades tengan libertad absoluta para su regulación, pues deben ajustarse a la estructura del sistema

fiscal del Estado según se establece en sus respectivos Convenio y Concerto; y, en el caso del País Vasco, las disposiciones dictadas por sus Territorios Históricos (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) deben ser objeto a su vez de armonización para un conveniente cumplimiento de ese principio general de adaptación a la ley nacional. En la práctica, ese carácter de tributos forales implica mayores márgenes de sus decisiones normativas que los reconocidos a las Comunidades Autónomas de régimen común. Y, puesto que son tributos forales, su regulación, gestión, inspección y recaudación corresponden a la Comunidad de Navarra y a los Territorios Históricos vascos.

Este resumen elemental sirve para comprender que las disparidades de sus cargas fiscales son inevitables, con la consiguiente incidencia en un principio que escora hacia la utopía en el contexto de nuestra Constitución: igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional (artículo 139.1). Todos lo sabemos desde hace tiempo. Las autonomías y sus correspondientes asambleas legislativas se irían asentando, ejercitarían sus facultades e intentarían adaptarse a sus propias perspectivas del ordenamiento jurídico, lo cual podría significar un enriquecimiento del Derecho de un país plural; pero también asomaba el peligro de conducirnos a una dispersión normativa difícil de compatibilizar con los valores constitucionales. Y esto último es precisamente lo que ha sucedido con la deriva del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tal vez confiamos demasiado en que el *arte de la política* encontraría un punto de equilibrio. La realidad actual es que este tributo ha desembocado en un desafuero, es decir, en una situación que, conforme a una de las acepciones que da a este término el Diccionario de la Real Academia Española, lo hace contrario a las buenas costumbres y a los consejos de una sana razón. Tenemos el deber de salir al paso de sus desviaciones.

Aquí no vamos a ocuparnos del gravamen de las donaciones ni de las disposiciones forales; plantean problemas similares y las consideraciones que siguen podrían también

extenderse a su análisis. Nos centraremos en el tratamiento fiscal de las herencias en las Comunidades Autónomas de régimen común, que presenta tales divergencias en nuestro territorio nacional que, prácticamente, se exige en unas y en otras no; y, en el caso de las primeras, con señaladas diferencias de las cargas soportadas por los herederos.

1.2 Causahabientes: sujetos pasivos por obligación personal y por obligación real

También advertimos que nos referiremos en particular a los casos más frecuentes en que causante y causahabientes tienen su residencia en España, de manera que estos últimos tributan por la llamada *obligación personal*, conforme a las disposiciones aplicables en la Comunidad Autónoma en que el causante fuera considerado residente. Este es el ámbito de la cesión del impuesto. Tanto si todos los causahabientes tienen su residencia habitual en la Comunidad Autónoma en que residía el causante, como si alguno o algunos de ellos residen en otra u otras Comunidades Autónomas, a todos ellos se les aplicarán las reglas de ese territorio para la determinación de las bases y cuotas correspondientes, puesto que el punto de conexión es el lugar de la residencia del causante en el momento de su fallecimiento. Las disposiciones aplicables pueden ser diferentes de las normas de otras Comunidades Autónomas, dadas sus facultades regulatorias.

Aunque haremos alguna alusión al respecto, no nos ocupamos del supuesto en que el causante hubiera tenido su residencia en España y el heredero o los herederos sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Estos sujetos tributarían en concepto de *obligación real* como no residentes, en cuyo caso el Impuesto sobre Sucesiones no está cedido a las Comunidades Autónomas. Su regulación, gestión, inspección y recaudación corresponden al Estado. Pero en tal caso, a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España*, asunto C-127/12 y como consecuencia de las modificaciones legislativas introducidas a causa de la misma en la Ley 29/1987, se les da a los herederos la opción de aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en que el causante hubiera sido residente.

Tampoco analizaremos el supuesto en el que el causante hubiera sido residente en un Estado miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero el heredero o los herederos residan en España o aquí estuvieran situados bienes o derechos del caudal relicto. El impuesto correspondiente no está cedido a las Comunidades Autónomas. A raíz de esa sentencia del Tribunal de Luxemburgo se les ha abierto a los sujetos pasivos residentes en territorio español la posibilidad de aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal hereditario localizados en España; o, si aquí no hubiera ningún bien o derecho, la normativa autonómica del lugar de residencia de cada sujeto pasivo.

En resumen: razonamos principalmente desde la perspectiva del Impuesto sobre Sucesiones cedido a las Comunidades Autónomas. Pero también puede haber disparidades similares en el tratamiento fiscal de la herencia entre los casos de Impuesto sobre Sucesiones cedido y no cedido (que pueden darse en una misma herencia), lo cual puede plantear problemas de desigualdad relacionados con los principios nacionales y europeos de libre circulación de personas y capitales. Muchos de los comentarios que siguen pueden ser aplicables igualmente a la hora de valorar el ajuste de estos regímenes con tales principios.

2. El principio constitucional de igualdad de derechos y obligaciones de los españoles en cualquier parte del territorio nacional

Puesto que en España el Estado está organizado territorialmente en Comunidades Autónomas, que disponen en ciertos ámbitos de poder legislativo, no deben extrañarnos las disparidades normativas; en particular, en lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones, ya que es la propia ley estatal la que otorga facultades autonómicas para tomar algunas decisiones sobre su regulación. El problema no está en la existencia de esas diferencias sino en el grado de las mismas que puede admitirse y soportarse en un Estado Autonomático. Esta es la cuestión.

2.1 Igualdad no es uniformidad

El mandato constitucional de que todos los españoles debemos tener los mismos derechos y obligaciones lo vincula la Constitución expresamente a la organización territorial del Estado; así lo demuestra que sea uno de los principios generales del Capítulo I del Título VIII. Si se interpreta estrictamente, el texto constitucional tendría que haber asumido un modelo de Estado Autonomático centrado prioritariamente en una fuerte descentralización administrativa, no en una delimitación de competencias estatales y autonómicas, encauzadas estas últimas hacia sus propias asambleas legislativas. Este planteamiento abría la puerta de la erosión de esa *igualdad de derechos y obligaciones*, porque era inevitable que las Comunidades Autónomas acabaran tomando decisiones distintas ante un mismo problema, atendiendo a realidades sociales y económicas con características propias y a ideas e intereses políticos divergentes. La transición hacia la democracia fue difícil y las exigencias de las llamadas *Comunidades Históricas* perjudicaron (y perjudican) la lógica constitucional.

Debemos pues evitar una interpretación literal severa de ese principio y encontrar el camino entre la deseada igualdad y la desigualdad admisible, atendiendo a la Constitución y a la realidad de las cosas.

El Tribunal Constitucional se ha sentido atrapado en este esquema contradictorio del que ha salido en varias ocasiones afirmando que *igualdad no es uniformidad*. Es una frase atinada; pero no es un límite válido a la desigualdad porque

no precisa hasta dónde puede llegar la falta de uniformidad. Ante la indeterminación de un concepto esgrime paradójicamente otro concepto indeterminado. Y, sin embargo, nos parece un camino acertado para resolver los conflictos, porque sienta un punto de partida que permitirá sortear la interpretación restrictiva del artículo 139.1 de la Constitución y buscar respuesta en cada caso concreto. El Alto Tribunal parece decirnos implícitamente algo así: *esto es lo que hay y ya veremos en cada recurso de inconstitucionalidad que se nos presente si es o no admisible la disparidad. Ánimo ciudadanos; iremos rechazando las contradicciones más relevantes y pacificando las aguas ante diferencias de menor importancia.*

Y, en efecto, así lo ha hecho el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 60/2015 y 52/2018 relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.2 Desigualdad relevante es desobediencia de principios constitucionales

La salud mental del pueblo soberano le lleva a no entrar en este laberinto. Pero parece muy extendida una conclusión clara sobre el Impuesto de Sucesiones. Si en unas Comunidades Autónomas se paga y en otras no, si en unas la cuota es elevada y en otras es simbólica, las disparidades se han convertido en injusticia y violan nuestra igualdad de derechos y obligaciones consagrada en los artículos 14 y 139 del texto constitucional. Compartimos esta opinión.

Desde un punto de vista técnico este problema es fácil de solucionar. Basta con corregir la ley estatal reguladora de este tributo introduciendo límites razonables en las facultades normativas reconocidas a las Comunidades Autónomas, o incluso derogando algunas de esas facultades.

Pero no es un asunto técnico sino político, porque la política siempre preside la formulación de las leyes. Tantos años de conformidad y pasividad del Gobierno central ante las disposiciones autonómicas sobre fiscalidad de las herencias, tantos enfrentamientos ideológicos entre dicho Gobierno y los Gobiernos autonómicos con la inevitable falta de lealtad institucional, tanta indecisión de todos para plantear recursos que pudieran llegar hasta el Tribunal Constitucional y el sueño de los justos en que duerme la posibilidad de que el propio Tribunal se plantee cuestiones de constitucionalidad relacionadas con normas tributarias (como pasó en un día lejano con el régimen de la familia en el Impuesto sobre la Renta), han convertido un sencillo desbarajuste normativo en un terreno pantanoso difícil de transitar, poblado de peligros para los inocentes partidarios de la simplificación y la coherencia del sistema fiscal.

Y las disparidades nacen, perviven y crecen. Solo encuentran el límite real de los daños que pueden causar a las Comunidades con mayores exigencias fiscales la competencia efectiva de las Comunidades con menores cargas tributarias en un marco de libertad de establecimiento de las personas y de libre circulación de capitales, bienes y servicios.

Hemos llegado a una situación en que, a nuestro juicio, esas desigualdades sustanciales de la regulación autonómica del Impuesto de Sucesiones han incurrido en inconstitucionalidad por incumplimiento del artículo 14 que, como dice el Tribunal Constitucional, es la *sede natural* del principio de igualdad; del artículo 139.1, que declara la igualdad derechos y obligaciones de los españoles en todo el territorio nacional; y del artículo 31.1, según el cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario *inspirado* en la igualdad.

El Tribunal ya declaró en su Sentencia 60/2015 la inconstitucionalidad de una disposición de la Comunidad Autónoma Valenciana que restringía el otorgamiento de una bonificación del 99% de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los parientes de los Grupos I y II que residían en dicha Comunidad, negándola a residentes en otros territorios. Se basaba para ello en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución. También ha seguido esa misma doctrina en su reciente Sentencia 52/2018, referida a una disposición similar de Castilla-La Mancha, que ha sido declarada inconstitucional en virtud de esos artículos 14 y 31.1. Confiamos en que seguirá aplicando este buen criterio; y animamos a cuantos puedan lograrlo a requerirle la valoración de esa clase de posibles normas autonómicas y de la ley nacional de la que traen causa.

2.3 Referencia a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

No olvidemos que, previamente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuya labor de construcción de los principios comunitarios consideramos admirable, ya tuvo la ocasión de pronunciarse en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12) contra disposiciones estatales de nuestro país (en concreto, los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009) que permitían que las Comunidades Autónomas pudieran dictar disposiciones contra tales principios, a causa de que pueden dar lugar a la desigualdad de la carga fiscal de los herederos de una misma herencia con el pretendido argumento de que alguno de ellos resida en otro Estado miembro. Ello atentaría, según el Tribunal, contra la libre circulación de capitales declarada por el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (rechazó en cambio en este caso la invocación de la Comisión a la libertad de circulación de personas amparada por el artículo 21 de ese Tratado).

El fallo dice, por tanto, que España ha incumplido el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo “al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.”

Esta Sentencia ha llevado a la inclusión en la Ley estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de una nueva disposición adicional segunda, a la que nos remitimos, conforme a la redacción dada por la Ley 26/2014. Y nuestro Tribunal Supremo ha asumido la doctrina del Tribunal de Justicia en sus recientes Sentencias 242/2018 y 867/2018 (la primera de ella magistralmente comentada por Francisco Adame en este mismo volumen).

3. El efecto del cambio de residencia de los ciudadanos

3.1 Ejercicio del derecho a libre elección de residencia

La situación tiene además consecuencias que no fueron previstas con la conveniente lucidez por parte del Estado ni de las propias Comunidades Autónomas. Los ciudadanos saben reaccionar cuando estas desigualdades alcanzan un determinado nivel. Si allí no se exige el Impuesto de Sucesiones y aquí sí, o si allí se paga menos y aquí más, trasladan su residencia de aquí a allí. No tienen que dar explicaciones sobre el motivo de esta decisión; está amparada por el artículo 19 de la Constitución, que proclama la libertad de elección del lugar donde pueden establecerse como residentes dentro del territorio nacional. Es más, en el contexto de la Unión Europea pueden invocarse el artículo 21 del Tratado de Funcionamiento y el artículo 45.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea sobre la libre elección de residencia en cualquier parte del territorio comunitario.

Los hacendistas norteamericanos acuñaron una expresión que se repite con frecuencia: *votar con los pies*. Es decir, irse al territorio donde el contribuyente encuentre el sistema fiscal más beneficioso (el lector no debe caer en la tentación de dar a esos términos una interpretación literal estricta, recordando la forma de votar de un distendido miembro del Senado, cuya habilidad para pulsar el botón con sus extremidades inferiores fue difundida por los medios de comunicación).

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones la huida viene arropada por el hecho de que el punto de conexión es el lugar que fue residencia habitual del causante (que es también el punto de conexión para el pago de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio); la excepción de utilizar como punto de conexión el lugar en que se ubiquen los bienes inmuebles se aplica a las donaciones, no a las herencias.

El cambio de residencia del testador puede ser una solución efectiva frente a la voracidad fiscal. *Votar con los pies* es lícito y sano para la democracia porque los ciudadanos no pueden quedar atrapados en ningún territorio europeo. La negación u obstaculización de este derecho parecería una pervivencia del esclavismo o del feudalismo que adscribía a las personas a la tierra del dueño o señor. Afortunadamente, la Historia ha superado esas etapas de la humanidad; y la Unión Europea ha convertido ese derecho en una de sus libertades fundamentales.

3.2 Comprobación de la veracidad del cambio de residencia

La residencia como punto de conexión para la determinación de obligaciones fiscales solo tiene una condición: ser veraz. Debe corresponder a la realidad de las cosas, lo cual es lógico, pues en caso contrario no sería la consecuencia de un derecho innegable, sino una vía de escape para conductas defraudatorias.

Por tanto, si la Administración de Hacienda competente sospecha que se ha declarado una residencia falsa, que solo pretende la consecución de ventajas tributarias, debe investigar y obtener las pruebas necesarias para taponar el fraude. Ha habido casos escandalosos, muchos de ellos bien aireados por ser protagonizados por personas de relumbre social y oscura conducta. Pero hay que reconocer que esta batalla es difícil y que las actuaciones administrativas serán complejas e incluso corren el peligro de deslizarse hacia intrusiones en la vida privada de los contribuyentes que no nos parecen aconsejables; el objeto de las pruebas debe ser la constatación de que reside en esa Comunidad Autónoma, no qué hace o cómo vive en otro territorio (por ejemplo: el hecho de que los consumos de agua o electricidad en la vivienda en ese otro territorio pueden aducirse como prueba de que no está habitualmente en ese inmueble, no de que es residente en la Comunidad Autónoma que lleva a cabo la comprobación o inspección). También de la complejidad de estas investigaciones y de la duración excesiva de estos contenciosos hemos tenido ejemplos paradigmáticos.

3.3 Fácil acceso al cambio de residencia de los contribuyentes con mayor fortuna

La mayoría de los contribuyentes no trasladarán su residencia para evitar cargas fiscales de sus futuros herederos. No siempre les resultará fácil el cambio de su centro de vida y de gestión de sus intereses económicos. Incluso en el caso de que se tenga certeza de que los futuros herederos tendrán que afrontar el pago del tributo, porque se prevea que los bienes recibidos vayan a superar los mínimos exentos actuales, la elección dependerá de la cuantía de las previsibles cargas fiscales, porque ese cambio implicará gastos y molestias personales y familiares. Hay un amplio espectro de personas que otorgan testamento que se ven ante ese dilema y que deciden permanecer en su lugar habitual de residencia.

Y esto hace aún más inicuas las disparidades de las regulaciones autonómicas del Impuesto de Sucesiones, porque esos titulares de los bienes y derechos que constituirán la futura herencia quedan atrapados en el territorio de una Comunidad Autónoma. Solo los más ricos, cuyos herederos se beneficiarán de un relevante ahorro fiscal, se trasladarán a Comunidades más benévolas en términos de recaudación; y, precisamente porque disponen de más medios, harán que, bien asesorados, su cambio de residencia sea veraz o que resulte más difícil a la Administración competente lograr pruebas en contrario.

La disparidad de fortunas sometidas a este impuesto y el buen conocimiento del mapa de las distintas regulaciones se convierten, pues, en eficaces instrumentos al servicio de un contradictorio Impuesto sobre Sucesiones, que no se ajusta debidamente a los principios de igualdad y capacidad económica ni al objetivo de la redistribución de la riqueza. ¿Pasa desapercibida esa realidad a nuestros legisladores?

4. Periodo computable para determinar el lugar de residencia

4.1 Decisión legal de diferir los efectos jurídicos del cambio de residencia

Pasemos ahora a los casos en que el cambio de residencia es veraz, al margen de que su primera motivación haya podido ser la búsqueda de un régimen fiscal menos severo, pues, como ya hemos dicho, esa decisión es conforme a Derecho: se trata de una *economía de opción* según nuestra expresión tradicional. También en este supuesto nos encontramos con reacciones normativas para limitar, retrasar o controlar los efectos tributarios de los cambios de residencia en el ámbito del Impuesto de Sucesiones.

La ley estatal 29/1987, ya citada, precisa que se exigirá como obligación personal a los contribuyentes con residencia habitual en España; y dice que para determinar esa residencia se estará a lo dispuesto en las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 6.1 y 2 de la Ley vigente en ese momento). Si consultamos la Ley 35/2006, que es por tanto la aplicable al caso, la regla general es que el lugar del territorio nacional en que se reside es aquel en que el contribuyente haya permanecido más de 183 días del año natural o ejercicio a que corresponde este tributo.

Sin embargo, la Ley 22/2009 sobre el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común no sigue este criterio cuando cita la regla para determinar el lugar de residencia del causante, pues dice que a efectos de la aplicación de los tributos cedidos, grupo al que pertenece el Impuesto sobre Sucesiones, se considerará que ese lugar (que es el punto de conexión para exigir el impuesto) será la Comunidad Autónoma en que hubiera permanecido un mayor número de días de los cinco años inmediatamente anteriores al devengo, es decir, a su fallecimiento.

Se utilizan pues dos varas de medir distintas para fijar la residencia habitual de causante y causahabientes. Para el primero habrá que tener en cuenta no el año del fallecimiento ni el ejercicio anterior, sino nada menos que un periodo de cinco años para hacer el cómputo de días que permite fijar la Comunidad Autónoma a la que atribuir las competencias de aplicación, gestión y recaudación del gravamen sucesorio. El legislador no tuvo que vencer resistencias ni dio explicaciones; se limitó en la exposición de motivos a comunicar la noticia de su decisión.

Detrás de ese arbitrario periodo de cinco años late la idea inconfesa de que hay que dificultar los cambios de residencia de los ciudadanos dentro del territorio nacional y entre los Estados miembros de la Unión Europea, por si acaso tienen la intención de trasladarse a una sede con menor carga fiscal. A nuestro entender, esta es una forma de obstaculizar el ejercicio del derecho a la libre elección del lugar en que se reside que deriva de la pasión recaudatoria. Tiene el *humo del mal derecho* si se contempla desde la perspectiva de los artículos de la Constitución Española y de los Tratados europeos. Si el cambio de residencia es real y hay prueba de ello ¿por qué hay que esperar un mínimo de dos años y 183 días para que surta plenos efectos jurídicos? ¿O un máximo de cinco años cuando el cómputo del último día sea decisivo para determinar el lugar de residencia?

No se trata de una crítica severa ni de atribuir sin fundamento una motivación al legislador. La verdad es que el cambio de residencia a otra Comunidad Autónoma, donde sin duda regirá el Derecho y predominará el número de contribuyentes que cumplen sus deberes, recibe un trato en la misma línea (aunque más benigno) que el traslado a un paraíso fiscal que posiblemente esté poblado de pecadores. Puede comprobarse que cinco años es el periodo que tarda el legislador en aceptar ese cambio de residencia. Así lo dice el artículo 8.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: “No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.” En las normas forales encontramos preceptos equivalentes.

4.2 Una disposición improcedente

Aún hay más en la regulación de la residencia habitual de la Ley 22/2009. El artículo 28.4 establece literalmente que no producirán efecto “los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos”. Este apartado enumera circunstancias específicas para su aplicación a efectos del Impuesto sobre la Renta. Pero es evidente que la regla general transcrita puede aplicarse a cualquiera de los tributos cedidos y afectar por tanto al cambio de residencia del causante.

Al parecer, da igual que ese traslado sea real y veraz; habrá pues que dar cuentas de las intenciones facilitando a la Administración competente toda una serie de razones y ventajas personales que sean más importantes que el ahorro de cargas fiscales. ¿Deberían completarse los preceptos constitucionales españoles y los europeos sobre libre elección de residencia con esta condición?

Un legislador presuntuoso pretende que no escapemos de sus decisiones y se escandalizaría ante una respuesta

correcta y acorde con el Derecho: *nos vamos, votamos con los pies, precisamente porque no aceptamos su sistema tributario*. Solo procede que la Administración compruebe que el cambio es cierto; ahí acabarán sus funciones cualquiera que sea la motivación. Esa norma se ha extralimitado y carece de fundamento en buen Derecho.

No podemos aceptar que contribuyentes libres pasen a la infame condición temporal de siervos de la gleba para obtener efectos jurídicos plenos de un cambio de residencia. Ni que, siendo tal cambio un hecho objetivo y cierto, se nieguen esos efectos aunque se le atribuya una motivación fiscal que también debe ser admitida en Derecho, porque repetimos que son nada menos que preceptos de la Constitución y de los Tratados europeos los que les reconocen la libre elección del lugar en que quieren residir.

5. No pueden establecerse impuestos de salida vinculados a futuras transmisiones *mortis causa*

¿Podría dar lugar el cambio de residencia a algún gravamen de salida en razón de un posible y futuro impuesto de sucesiones?

5.1 Impuestos de salida

Los Estados miembros de la Unión Europea han inventado en efecto los llamados *impuestos de salida*, exigidos con ocasión del cambio de residencia de un Estado miembro a otro, aplicables tanto a personas físicas como jurídicas. Fueron apareciendo en los ordenamientos nacionales y provocaron varias sentencias del Tribunal de Justicia cuya doctrina ha ido encauzando la configuración y aplicación de estos nuevos tributos. Hasta este momento no existen disposiciones comunitarias de obligado cumplimiento sobre la aplicación de este tipo de gravámenes a las personas físicas que deciden el traslado de su residencia. Sí existe en cambio la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, aplicable a las personas jurídicas sometidas el Impuesto sobre Sociedades, que sale al paso de prácticas de elusión fiscal que perjudican al mercado interior, regulando, entre otras medidas, la imposición de salida. Ese objetivo de lucha contra la elusión fiscal aparece también con frecuencia vinculado a la aplicación de tales gravámenes a las personas físicas.

El denominador común que ahora nos interesa señalar (con el ruego de que sea aceptada la simplificación que sigue) es que el cambio de residencia de un Estado miembro a otro obliga al contribuyente a liquidar en el Estado de salida las cuentas fiscales pendientes a causa de rentas aún no realizadas correspondientes a plusvalías o incrementos de valor de bienes y derechos que se trasladarán junto a su titular a la nueva residencia, de cuyo gravamen se beneficiará por tanto el Estado de llegada, según se dice, cuando la futura transmisión de los mismos aflore y haga efectivas esas ganancias patrimoniales.

El Estado de salida podrá así reclamar la parte del tributo que, según se dice, le corresponde por las plusvalías de esos bienes y derechos en el momento mismo del cambio de residencia, aunque sean rentas latentes o tácitas (que es el término que prefiere utilizar nuestro Impuesto sobre la Renta para disimular que no son rentas reales). Ello dará lugar al pago inmediato de la deuda tributaria, aunque el legislador puede prever también generosos aplazamientos que consolarán al contribuyente.

Puesto que ahora nos ocupamos de sucesiones y las personas jurídicas no otorgan testamento ni designan herederos, nos limitaremos a recordar que en el ordenamiento español esta figura apareció en la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 26/2014. El nuevo gravamen viene arropado bajo el título de “Ganancias patrimoniales por cambio de residencia”. Remitimos en particular al lector al artículo 95 bis; un simple repaso de este precepto le dará noticia de la complejidad que puede alcanzar un sistema fiscal minado de obsesiones recaudatorias que se contagian inevitablemente unos países a otros. Debe advertirse también que esta Ley 26/2014 introduce tan importante novedad sin decir ni una palabra sobre la razón o razones que le llevan a ello, pues se limita a dejar constancia de que ha decidido esa modificación. Un legislador democrático no debería confundir entre una exposición de motivos y la mera comunicación de sus decisiones.

Estamos, pues, ante todo un invento fiscal plagado de problemas técnicos relacionados principalmente con la determinación de la base imponible y con el cómputo o compensación de las cuotas satisfechas cuando esos activos provocan minusvalías a la hora de su transmisión posterior. Y lo que es más grave: la frecuente presentación de este tipo de medidas como instrumentos de lucha contra la elusión fiscal, lo que implica que el cambio de residencia a otro Estado miembro se considera en sí mismo, y de modo general, como una vía para escapar de cargas fiscales y no como una de las libertades fundamentales de los ciudadanos europeos. Buen ejemplo nos ofrece de ello dicha Directiva 2016/1164, que en su propio título reconoce que está tomando medidas contra la elusión fiscal.

Es cierto que el primer párrafo del preámbulo de esta disposición intenta soslayar esa visión negativa cuando habla de “la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor”; pero parece olvidar que no se trata de plusvalías reales, sino *latentes*, que son o deben ser ajenas a la imposición sobre la renta (o sobre sociedades). Cosa bien distinta sería la recuperación total o parcial de beneficios tributarios que hubieran recibido esos activos durante su permanencia en el Estado de salida; o, en su caso, el justo reparto interestatal de la cifra cierta de recaudación en el momento de su obtención por Hacienda.

5.2 Son impuestos ajenos a las transmisiones hereditarias

Dado que la imaginación de algunos fiscalistas se desata en el momento más inesperado y desde el epicentro de la obsesión recaudatoria y las ínfulas de invención provocan tsunamis, nos hacemos una pregunta: ¿puede el Estado o alguna Comunidad Autónoma establecer algo parecido a un *impuesto de salida*, vinculado al Impuesto de Sucesiones, cuando un ciudadano cambia su residencia a otra Comunidad Autónoma o a otro Estado miembro sobre las plusvalías latentes de los activos que traslada al nuevo territorio, puesto que en el futuro tal vez se incorporen al caudal hereditario de su dueño?

Nuestra respuesta es inequívoca: no. Los impuestos de salida no están pensados para participar en la recaudación del gravamen sobre una futura e hipotética transmisión *mortis causa* de los activos. La salida afecta, en teoría, a la inmediata pérdida de recaudación del Impuesto sobre la Renta (o del Impuesto de Sociedades), partiendo de la ficción de que el incremento de valor hubiera podido ser una renta real si los bienes o derechos se hubieran transmitido en ese mismo ejercicio, con su consiguiente inclusión en la base imponible.

Si a alguien se le ocurre pensar que puede aprovecharse esa ocasión para girar una liquidación a cuenta de una sucesión testamentaria, a cuyo caudal relicto podrán incorporarse esos bienes, habrá que recordarle que en ese momento no se sabe si tales activos formarán, o no, parte del caudal hereditario o incluso si habrá o no herencia; desconocemos también cuándo se producirá el fallecimiento y quiénes serán los herederos reales porque existirá, o no, testamento y la relación de beneficiados puede variar por múltiples causas; tampoco será posible disponer de los datos del patrimonio preexistente de esos herederos. *Incertus an et incertus quando*.

En resumen: no tenemos certeza de que se liquidará un gravamen sobre sucesiones ni de quiénes serán sus sujetos pasivos, de modo que no podemos calcular sus cuotas; y ello impide cuantificar el daño o pérdida fiscal porque esos bienes y derechos salgan de una jurisdicción tributaria. Si el Estado o una Comunidad Autónoma pretendiera un impuesto de salida a cuenta de una futura transmisión *mortis causa* entraríamos en el mundo de la indeterminación absoluta. Del absurdo.

Además, ni en la ley del Impuesto sobre Sucesiones ni en las disposiciones sobre la cesión del mismo aparece ninguna norma en que pudiera apoyarse una pretensión de ese tipo. Nuestro ordenamiento solo se ha ocupado del impuesto de salida por cambio de residencia sobre rentas *tácitas* en los Impuestos sobre Renta y Sociedades.

Doctores tiene la secta fundamentalista europea de la fiscalidad que podrán aportar sesudos argumentos para que nos retractemos de nuestras desviaciones de la sana doctrina. Pero mientras tanto nos mantenemos en la herética parvedad de requerir simplicidad y paz para los ciudadanos

y a reclamarles el cumplimiento puntual de sus deberes fiscales, en lugar de poner complicados obstáculos al ejercicio de la libertad fundamental de circulación de personas por el territorio de España y de la Unión Europea.

6. El problema de los tipos impositivos y los coeficientes multiplicadores de las cuotas

6.1 Cuantía de la herencia, grado de parentesco y patrimonio preexistente del heredero

El mecanismo para la determinación de las cuotas de este tributo es perfecto; al menos en teoría. Se trata de un impuesto progresivo; y la progresividad es uno de los principios enumerados en el artículo 31.1 de la Constitución. Se ajusta a la capacidad económica de los contribuyentes (que son los herederos) no sólo en razón de la cuantía de la herencia recibida, sino también porque tiene en cuenta su patrimonio preexistente, lo cual fortalece su función como instrumento de la redistribución de la riqueza; así que responde bien a estos principios constitucionales. Y, por último, juega un papel importante en la cuantía de sus cuotas el grado de parentesco o la inexistencia del mismo entre el causante y sus herederos, partiendo de la premisa de la protección del núcleo de la familia, que es otro de los grandes valores constitucionales. Estos tres parámetros darán sin duda unas cuotas justas si están bien equilibrados.

No debe pues extrañar que la escala de tipos progresivos que se aplican a la base liquidable vaya desde un mínimo de 7,65% hasta un máximo de 34%. Pero aparecen luego los coeficientes multiplicadores que van desde un mínimo de 1 a un máximo de 2,4 en razón de los dos factores citados: grado de parentesco y patrimonio preexistente de los herederos. Y ello significa que los tipos reales pasan a un abanico que se abre desde ese mínimo de 7,65% hasta a 81,6%. Como las Comunidades Autónomas tienen facultad para modificar estos tipos y coeficientes, y algunas así lo han hecho, la liquidación puede llegar a registrar incrementos de los tipos efectivos que pueden subir hasta el 87,6% en parte de la herencia recibida.

La incidencia de los coeficientes en el Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años) y en el Grupo II (descendientes y adoptados mayores de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes) es mínima, porque sólo se elevan hasta 1,2 en el supuesto de un patrimonio preexistente del heredero superior a algo más de 4 millones de euros. En el caso del Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad) es mayor porque ese máximo se eleva hasta 1,9, lo que significa que los tipos casi pueden duplicarse. El coeficiente 2,4 solo se aplica en el Grupo IV (colaterales de cuarto grado y extraños). Además, los mínimos exentos, las reducciones y bonificaciones matizarán la cuantía de la parte que se lleva Hacienda,

especialmente para los herederos encuadrados en los Grupos I y II.

No obstante, el hecho cierto es que las normas legales establecen actualmente que los herederos del Grupo IV con un patrimonio preexistente algo superior a 4 millones de euros pueden soportar sobre la parte de la herencia superior a unos 800.000 euros (descontadas las numerosas y dispares reducciones sobre la base imponible) una carga fiscal de hasta un 87,6%. Y esta realidad se suele aceptar con pocas reacciones adversas (salvo las de los contribuyentes afectados). A fin de cuentas, se trata de primos, parientes más lejanos o de extraños a la familia que ya eran ricos y que la herencia los enriquece más todavía; son, pues, personas que provocan pocas reacciones emotivas a su favor y que, por el contrario, suscitan la idea de que ya encontrarán soluciones para sortear esa elevada carga fiscal (incluida la simple renuncia a la herencia). Quienes no alcanzamos esos niveles patrimoniales y no tenemos en el entorno parientes lejanos ni extraños generosos con su fortuna nos contagiamos con facilidad de esa opinión. Pero a la hora de analizar el sistema tributario debemos tener una visión objetiva.

6.2 Perspectiva constitucional del problema

La Constitución proclama en su artículo 32.1 y 2 el derecho a la propiedad privada y a la herencia, aunque ambos estén sometidos a su función social. Y protege la propiedad hasta el punto de que en el apartado 3 solo admite la privación de bienes y derechos por causa justificada y mediante indemnización. La prohibición de que los tributos tengan *alcance confiscatorio* del artículo 31.1 es una consecuencia lógica del respeto a la propiedad.

El reconocimiento de su función social significa la superación del concepto omnipotente de propietario anclado en el Derecho Romano; de esa función le surgirán obligaciones y adaptación de sus bienes y derechos a las necesidades sociales. Desde la perspectiva tributaria hay poco que decir aquí sobre este asunto, aunque tal vez convenga recordar que hemos defendido la constitucionalidad de impuestos sobre bienes infrutilizados capaces en teoría de generar riqueza, es decir, sobre una capacidad económica *potencial*. En cuanto a la prohibición de gravámenes confiscatorios, la consideramos consustancial con el derecho de propiedad; no impide la aplicación de escalas de tipos progresivos pero sí que esos tipos alcancen a partir de un determinado nivel de renta o patrimonio el 100%. Normalmente vinculamos la confiscación a los posibles efectos de la totalidad del sistema fiscal; pero es evidente que si en una figura concreta se llega a ese nivel habrá desobedecido el mandato constitucional.

El ciudadano tiene derecho a poseer la mayor fortuna que le sea posible lograr (sin conductas delictivas, claro está); y el Estado tiene derecho a exigirle tributos progresivos para cuantificar su aportación a los gastos públicos y para lograr la redistribución de la riqueza, pero no para poner límites

a esa fortuna. De ahí que hasta la escala progresiva más ambiciosa tiene que estabilizar los tipos a partir de un nivel determinado. De no ser así habría que reformular el principio constitucional: se reconocería el derecho a la propiedad privada hasta que el conjunto de bienes y derechos alcancen la cantidad x.

A nuestro entender, no es necesario que los tipos lleguen al 100% para considerar que tienen *alcance confiscatorio*. Una carga fiscal que puede llegar al 87,6% de parte de la base liquidable tiene ya ese alcance y no es necesaria mayor investigación sobre el efecto de la totalidad del sistema. Puede argumentarse en contrario que no hay que tener en cuenta el tipo más alto que recae sobre una parte de la herencia, sino el tipo efectivo sobre la totalidad de la misma. Es en efecto un dato importante. Quien tenga interés en este aspecto técnico que se ocupe de hacer los cálculos para conocer a partir de qué cuantía un heredero del Grupo IV con patrimonio preexistente superior a cuatro millones de euros tendrá que afrontar tipos medios efectivos superiores al 80%.

La tesis asumida en su día por el Tribunal Constitucional alemán de que es un mal socio el Estado que se lleva más del 50% de la renta nos parece una sana advertencia contra tipos superiores a esa cuantía. Este planteamiento extremo de nuestro Impuesto de Sucesiones hay que revisarlo sin hostilidades ideológicas para huir de su posible inconstitucionalidad. Los jueces constitucionales tienen la última palabra.

Tampoco faltará quien argumente en contra que el derecho a transmitir el caudal relicto a los herederos busca principalmente la protección de la familia más próxima y que el legislador puede hacer lo que quiera con la herencia de la familia más lejana o los extraños. Pero no parece que esta interpretación pueda deducirse del artículo 32 del texto constitucional. También en este caso habría que reformularlo diciendo que se protege el derecho a la herencia de ese grupo de contribuyentes hasta una determinada cuantía, cosa que por ahora no dice. Una cosa es la protección de la familia y otra la quasi-confiscación de parte de la herencia de otros herederos designados libremente por el testador, que tendrá buenas razones para ello. Ahora que hay tantos defensores de la libertad de testar (a cuyas tesis principales nos oponemos con firmeza), ¿cómo se compaginará esa libertad con la disparidad que comentamos de las cargas fiscales de los herederos? ¿Todos iguales? ¿Tratados como familia próxima, menos próxima o como parientes lejanos y terceros extraños al parentesco? Habría que acuñar criterios para un nuevo gravamen sucesorio.

7. El problema de los planes de pensiones

Nos referimos a los planes de pensiones que se regularon por primera vez en la Ley 8/1987, de 8 de junio, es decir, unos seis meses antes de que se aprobara el nuevo Impuesto de Sucesiones y Donaciones mediante la Ley 29/1987, de 18

de diciembre. Esa regulación fue en cambio posterior a la Ley 44/1978 que estableció el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; pero esta norma era ajena a los planes de pensiones, inexistentes en ese momento; por ello hubo que modificarla para que se adaptara a la citada Ley 8/1987 (cosa que se hizo a través de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 y de otras disposiciones posteriores). Las dos normas tributarias sobre Sucesiones y Renta se encontraron pues con que la citada Ley reguladora de Planes y Fondos de Pensiones había adoptado ya un esquema básico del régimen fiscal de las aportaciones a dichos planes y de las prestaciones recibidas por los partícipes o beneficiarios de los mismos. Y la Ley 29/1987 aceptó ese esquema tras calificar en la exposición de motivos al Impuesto de Sucesiones como tributo *complementario* del citado Impuesto sobre la Renta.

Fue así como las prestaciones de esos planes percibidas por sus beneficiarios a título de herederos quedaron fuera del caudal relicto y pasaron a tributar como rendimientos del trabajo personal en el Impuesto sobre la Renta, no como incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo, a pesar de que el gravamen de dichos incrementos es el objeto del Impuesto sobre Sucesiones, según dice el artículo 1 de la Ley 29/1987.

Esta Ley no explicó las razones de tal decisión. Incluso puede deducirse que intentó que pasara desapercibida al afirmar que ambos tributos quedaban *coordinados* pues se sometían a Sucesiones *determinadas adquisiciones*, no a Renta, destacando así el carácter especial del primer impuesto. Es posible que se refiriera al gravamen de las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida [artículo 3,c)], que es precisamente el precepto en el que se deja fuera de su ámbito las prestaciones de los planes de pensiones, a los que ni siquiera cita expresamente, limitándose a remitirse al correspondiente artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que los sometió a tributación como rentas del trabajo.

Esta situación se ha mantenido sustancialmente así hasta el momento actual, con múltiples cambios a los que no interesa hacer referencia en estas páginas. Debemos ahorrar al posible lector el penoso recorrido por las sucesivas leyes del Impuesto sobre la Renta. Solo queremos dejar constancia de que cuando la Ley del Impuesto de Sucesiones afirma que su hecho imponible es *la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquiera otro título sucesorio* dice la verdad, porque esa es la regla general; pero no dice toda la verdad, porque alguno de esos derechos se excluye del caudal hereditario y se integran en el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta. Y ese es el caso de las prestaciones de los planes de pensiones percibidas por los herederos. Tampoco queremos adentrarnos en las supuestas razones que han podido llevar a mantener esos planes fuera del gravamen sucesorio, porque ello nos derivaría hacia

el análisis de la compleja normativa de estos instrumentos de previsión protegidos por el legislador (aunque nos permitimos dudar de la veracidad o efectividad de esa protección). Es suficiente el breve resumen anterior para formular algunas consideraciones críticas centradas en el tratamiento de los repetidos planes.

La evolución del Impuesto de Sucesiones tras convertirse en un tributo cedido a las Comunidades Autónomas con reconocimiento de sus facultades legislativas para regular algunos puntos clave, que han dado lugar a tantas disparidades a la hora de su exigencia en los distintos territorios autonómicos, ha roto el equilibrio alcanzado (en la medida en que se había alcanzado) entre los tributos de Renta y Sucesiones. En nuestra opinión carece de sentido excluir del caudal relicto los derechos de los herederos derivados de los planes de pensiones de los que era titular el causante, con la finalidad de aplicar a estas prestaciones un régimen fiscal específico en el contexto del Impuesto sobre la Renta. No encontramos fundamentos teóricos suficientes para que haya pervivido tal distinción.

Esta diferente fiscalidad produce efectos inesperados. Hay herederos libres de cargas porque la Comunidad Autónoma en que residía el causante ha desactivado el gravamen sucesorio que se ven obligados a incluir en su declaración del Impuesto sobre la Renta las prestaciones correspondientes a los planes, cualquiera que sea la Comunidad Autónoma en que residan, soportando así una carga adicional por el simple hecho de que en lugar de ser beneficiarios del saldo de una cuenta corriente o de la titularidad de un inmueble del testador son beneficiarios de un plan de pensiones constituido por el mismo. O hay herederos que se ven obligados a soportar un incremento de la cuota de su Impuesto sobre la Renta, cuyo límite exento es bajo, mientras que otros causahabientes quedan exentos del Impuesto de Sucesiones a pesar de recibir una herencia de mayor cuantía, porque el mínimo exento es alto. Estos ejemplos ponen de manifiesto el trato discriminatorio de estos mecanismos de previsión, cuya protección es predicada reiteradamente por las disposiciones que los regulan (en la actualidad, el Real Decreto Legislativo 1/2002 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones).

Se produce además un resultado paradójico: la inclusión en Renta de las prestaciones comentadas perjudica especialmente a los parientes de primer grado, porque los tipos impositivos aplicables en estas sucesiones son más bajos en muchos casos; mientras que benefician notablemente a los parientes lejanos y extraños porque estos tipos son generalmente más altos. Al parecer, los legisladores están honorablemente preocupados por los principios de justicia fiscal pero no suelen hacer cuentas.

Habría pues que revisar este planteamiento para acabar con estas discriminaciones de los activos de un mismo caudal relicto.

8. ¿Debe existir un impuesto sobre sucesiones?

Todos esos desajustes normativos han provocado la consecuencia de que cada día esté más extendida en España una oposición radical a la existencia del Impuesto de Sucesiones. Resucita la conocida opinión de Canga Argüelles, el gran hacendista y ministro de Hacienda de la primera mitad del siglo XIX: el Estado que exige su pago está interesado en la muerte de todos sus ciudadanos. Conviene no obstante enfrentarse a esta cuestión con cierta precaución, con cautela. Debe examinarse desde varias perspectivas porque en este asunto se yuxtaponen problemas de distinto carácter. Pero creemos que hay argumentos suficientes para defender la existencia de este tributo previa revisión de sus actuales normas reguladoras.

8.1 La herencia es una manifestación de capacidad económica que debe ser objeto de tributación

En nuestro tiempo hemos centrado la configuración de los impuestos en torno a un principio constitucional básico proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución: deben gravar manifestaciones de capacidad económica o contributiva. Como decía con acierto nuestra vieja Ley General Tributaria de 1963, eso sucede cuando se percibe o se gasta una renta así como cuando se tiene un patrimonio o se realiza la transmisión o adquisición de bienes (artículo 28). La Ley General Tributaria actual de 2003 ha recortado su expresión y se limita a decir que se gravarán negocios, actos o hechos que manifiestan la capacidad económica del contribuyente [artículo 2.2.c)]. Preferimos la primera versión; pero ambas disposiciones legales, que van de la mano del principio de capacidad contributiva, permiten afirmar que la recepción de una herencia es una manifestación de capacidad económica que debe ser sometida a gravamen.

Patrimonio es la fuente; y renta es el agua que mana de esa fuente. La renta no gastada, ahorrada, se embalsa como patrimonio. Y el caudal hereditario acrecienta ese patrimonio. El Impuesto sobre Sucesiones se exige porque los herederos reciben los bienes y derechos del causante y, en consecuencia, obtienen un incremento patrimonial a título lucrativo que debe someterse a tributación porque es una clara manifestación de capacidad económica. Cada generación se enriquece con la herencia que le deja la generación anterior. Y el Estado que ampara y regula la sucesión debe tener en cuenta la existencia de esas adquisiciones lucrativas a la hora de buscar la financiación de los gastos públicos. Benjamín Franklin dijo que en este mundo solo hay dos cosas ciertas: la muerte y los impuestos; ambas certezas coinciden inexorablemente cuando llega el Impuesto de Sucesiones.

El hecho de que la recepción de una herencia sea manifestación de capacidad contributiva es, pues, la primera razón por la que somos partidarios de la existencia de este tributo.

La utopía del *impuesto único* es irrealizable; su diversidad es inevitable. Hacienda tiene que colocarse en todos los puntos claves del circuito económico para evitar una concentración de la carga fiscal en alguno de ellos o en un reducido número de los mismos, así como para combatir el fraude mediante diversificación de las fuentes de ingresos. Desborda el conocimiento técnico y asciende a la categoría de arte político el logro de una sabia distribución de los tributos a lo largo de todo ese circuito; cuanto más se concentren en menos puntos mayor ventaja sacarán quienes tienen conductas defraudatorias y más difícil será la recaudación. Las herencias no deben quedar fuera de la tributación.

8.2 El impuesto de sucesiones es un instrumento de redistribución de la riqueza

Conforme a los valores constitucionales, el preámbulo de la ley estatal vigente del Impuesto sobre Sucesiones lo presenta como una figura que contribuye a la distribución de la riqueza. Y, en nuestra opinión, no se debe renunciar a un instrumento que puede colaborar a este objetivo en el contexto de un sistema tributario que responda a pautas normales de obediencia a los principios de capacidad, igualdad y progresividad sin efectos confiscatorios. De nuevo nos encontramos ante un reto que exige regulaciones técnicas y buen sentido político.

No pretendemos adentrarnos en estas páginas en la necesidad actual de las políticas redistributivas ni en los medios y límites que hagan posible su aplicación efectiva. Pero estimamos que esa función de los gravámenes sucesorios es un poderoso argumento a favor de su existencia, siempre que, repetimos, se respeten los principios citados y el derecho a la propiedad privada y a la herencia amparado por la Constitución (artículo 33.1). Los defectos comentados en las páginas anteriores deben ser corregidos, anteponiendo el rigor del conocimiento y de la prudencia a la facilidad de la demagogia y al descuido o apresuramiento en la redacción de las disposiciones. Pero este tributo debe existir. Facilita, o puede facilitar, un control patrimonial, en un momento en que el Impuesto sobre el Patrimonio arrastra una vida irregular, que aporta datos sobre la estructura de la riqueza personal cuyo conocimiento es útil para posibles políticas redistributivas e incluso para el diseño de la política fiscal.

Las sociedades feudales y estamentales basadas en la adscripción de la tierra a los señoríos, acompañada del reconocimiento o cesión de facultades jurisdiccionales, aseguraban la transmisión de la riqueza a familias nobiliarias y a instituciones del clero regular y secular que se convirtieron en las columnas de una organización social rígida y opresiva. Las *manos muertas* acumularon fortunas que les fortalecían en su posición privilegiada. El triunfo de las revoluciones burguesas obligó a la abolición de los señoríos y a un difícil proceso de desamortizaciones que rompieron esa rigidez de los estamentos fortalecida por la riqueza, aunque no pudieron evitar múltiples consecuencias negativas.

Estamos lejos de esas etapas históricas. Pero también hoy sentimos la amenaza de la acumulación de grandes fortunas procedentes de actividades empresariales y organizaciones financieras asentadas en una economía global gracias a nuevas y complejas tecnologías, que van destilando una excepcional acumulación de fortunas en un número reducido de propietarios. La amenaza de sociedades rígidas bajo el control económico de nuevas clases privilegiadas asoma de nuevo en un futuro inmediato, del que ya tenemos múltiples manifestaciones en el presente. Quienes deseamos sociedades libres, no esclerotizadas, no podemos renunciar al gravamen de las herencias, que, con respeto de los principios constitucionales de protección de la propiedad y de justicia tributaria, puede colaborar a la redistribución de la riqueza con decisión, con prudencia y sin confiscaciones. Disponemos de múltiples instrumentos para lograr razonablemente este objetivo y evitar injusticias sociales y revoluciones desestabilizadoras. Y entre ellos el Impuesto de Sucesiones debe jugar su papel.

Una perspectiva general del sistema tributario desde los intereses reales de la sociedad ha llevado a un numeroso grupo de millonarios de Estados Unidos a dirigir en los últimos años varios escritos al Presidente y al Congreso (entre ellos personas tan relevantes como Gates, Soros, Buffet o Rockefeller) pidiendo que no se les bajaran los impuestos porque ello provocaría más desigualdad, aumento de la deuda, recorte de inversiones y de prestaciones sociales. Y en ese contexto han defendido la existencia del gravamen de las herencias (*estate tax*). No conocemos iniciativas similares en España pero sus razonamientos también pueden ser aplicables a nuestro caso.

8.3 Conveniencia de su aproximación con los gravámenes sucesorios de la Unión Europea

Aunque nos reafirmamos en las consideraciones anteriores debemos recordar que España es un Estado miembro de la Unión Europea, que, como es bien sabido, impulsa la creación y desarrollo de un mercado interior único que exige reglas estrictas de competencia y que está basado en la libre circulación de personas, capitales, bienes y servicios. La armonización o, al menos, la aproximación de los sistemas fiscales nacionales es un objetivo irrenunciable. Es cierto que este objetivo no tiene la misma proyección en todas las figuras tributarias y que en particular su efecto es débil en el ámbito de los gravámenes sucesorios. Pero sería aconsejable modular la regulación de nuestro Impuesto de Sucesiones en razón de los existentes actualmente en Europa y de la política fiscal general que sea respaldada por los Estados miembros.

Dado el panorama actual de esos gravámenes sucesorios europeos (nos remitimos al trabajo de Jesús Ramos en este mismo volumen) puede considerarse que esta observación induce a cierta continencia a la hora de su regulación y aplicación en nuestro país. Y así es, en efecto, porque damos

máxima importancia a la homologación de los sistemas fiscales de los Estados miembros, cada uno de los cuales debe jugar no obstante su papel y exponer sus ideas para esa política armonizadora. Contribuimos al buen gobierno fiscal europeo defendiendo la existencia de un tributo sobre sucesiones, pero creemos que nuestra afortunada pertenencia a la Unión Europea debe llevarnos a aceptar este tipo de limitaciones de un sistema homologado común.

9. Consideración final. Familia e impuesto de sucesiones

Si limitamos el análisis a los argumentos anteriores estaríamos abordando el problema con excesiva simplicidad. Es fácil pronunciarse a favor de la existencia de este tributo; lo difícil es diseñar su regulación y encontrar un nivel de carga fiscal que esté bien ajustada y sea compatible con su significación social. Y aquí los razonamientos alcanzan una complejidad técnica y política que desbordan estas páginas.

El derecho a la herencia, como ya hemos dicho, es una consecuencia ineludible del reconocimiento y protección de la propiedad privada, que es uno de los grandes motores de la humanidad (y, como todos los motores, necesita revisiones periódicas). En los supuestos habituales, *id quod plerumque accidit*, es decir, lo que sucede normalmente es que los bienes y derechos pasan de padres a hijos o a los familiares más allegados; la consecuencia es que el legislador fiscal que pretenda limitarse a considerar la herencia como una simple manifestación de capacidad económica del heredero o como ocasión excepcional para la distribución de la riqueza no comprende la realidad a la que dirige sus normas.

La familia es una institución básica de la sociedad, una palabra mayor que va mucho más allá de un simple *proyecto de vida en común* centrado en decisiones e intereses individuales. Su protección por el ordenamiento jurídico implica, entre otras cosas, la regulación de la herencia, con las consiguientes limitaciones a la voluntad del testador, y el ajuste cuidadoso de la cuantía de los gravámenes sucesorios. No se trata de que los herederos no paguen impuestos; porque deben pagarlos. Se trata de que la inevitable transmisión generacional de la riqueza no sirva solo como una oportunidad para recaudar sin tener en cuenta la dimensión social de la institución y su consiguiente protección económica, porque, aparte de otros argumentos, una razón básica de la actividad económica y del ahorro del testador (que tanto benefician a la sociedad) es precisamente la garantía del bienestar de sus familiares más allegados. Las desigualdades relevantes del régimen de este impuesto entre las distintas Comunidades Autónomas son aún más inadmisibles cuando se valoran desde el punto de vista de su incidencia en la institución familiar.

Una fiscalidad agresiva, invasiva, de los bienes y derechos recibidos por los herederos, en particular, de los Grupos I

y II, provocaría en la sociedad daños muy superiores al beneficio de la Hacienda.

Y si el testador no tiene constituida una familia o la herencia es recibida por extraños a un núcleo familiar, es verdad que las consideraciones anteriores no resultan aplicables. Pero dejando aparte la posibilidad de que entren en juego mecanismos de exención o bonificación de los bienes y derechos destinados por el testador a obras sociales, benéficas, científicas o culturales (en las que el Estado debe ser el primer interesado), nos parece necesario que la carga fiscal se mueva en límites razonables sin sospecha de alcance confiscatorio.

10. Conclusión

Somos conscientes de que la regulación actual del Impuesto sobre Sucesiones tiene una estructura convincente y disposiciones que merecen una valoración positiva. Las alabanzas de los textos legales estatales y autonómicos las dejamos para otro día en que nos inunde el ánimo laudatorio. En esta reflexión crítica solo hemos querido referirnos a algunos defectos, excesos y contradicciones que, en nuestra opinión, deben ser revisados para que no pervivan y sean utilizados como argumentos a favor de quienes promueven su derogación.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 25

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 25

• Cesión del derecho en una cooperativa de viviendas	25
• Prescripción de contrato privado elevado a público en 2018.....	25
• Escritura de subsanación del error cometido en la identificación de la finca transmitida.....	25
• Disolución de comunidades con origen en las herencias materna y paterna así como en bienes recibidos por donación.....	26
• Separación de un comunero, que se adjudica un inmueble permaneciendo otro inmueble en proindiviso entre los restantes comuneros.....	26
• Escritura de novación de préstamo hipotecario en el que se modifica el tipo de interés que pasa de variable a fijo.....	26
• Escritura de constitución de un préstamo hipotecario para la adquisición de un inmueble de la Sareb.....	26
• Escritura en la que se formaliza el acuerdo de modificación de los coeficientes asignados a cada vivienda.....	28
• Escritura notarial de novación de hipoteca con modificación del tipo de interés y nueva tasación de la vivienda.....	28
• Base imponible de la cesión de un crédito garantizado con hipoteca realizada por un empresario.....	29
• Sociedad que adquiere todo tipo de inmuebles para su rehabilitación y posterior venta a terceros.....	29
• Aportación no dineraria y venta a particulares de viviendas.....	30
• Arrendamiento de vivienda propiedad de una persona física a una sociedad.....	30
• Transmisión del negocio	31
• Condición de empresario o profesional	32

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 33

• Legado de cosa ajena	33
• Consolidación del dominio y determinación del momento del devengo para la aplicación de la bonificación de la cuota por la extinción del usufructo	33
• Sustitución hereditaria.....	33
• Deslinde ISD-IRPF	34
• Mantenimiento de la adquisición en el ISD	35
• Transmisión “mortis causa” con aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	35
• Devengo en la consolidación de dominio.....	35
• Adquisición “mortis causa” de empresa individual de arrendamiento de inmuebles con aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	36
• Donación en propiedad y, en su caso, en nuda propiedad, de participaciones en entidad mercantil.....	36
• Donación de la nuda propiedad del 45 por 100 de las participaciones sociales de una sociedad con activos inmobiliarios.....	37
• Adquisición, por donación, de participaciones en Sociedad Mercantil en la que el donatario viene asumiendo funciones como Administrador Único desde 2015	37
• Donación a los hijos de la nuda propiedad y de la propiedad de participaciones en una entidad “holding” con reserva del usufructo vitalicio por parte de la donante.....	37
• Donación a sus tres hijos de la nuda propiedad de las participaciones de las que es titular reservándose el usufructo vitalicio con facultad de disposición	38
• Aportación de varios inmuebles privativos a la sociedad de gananciales.....	40
• Régimen aplicable a las prestaciones que perciban los beneficiarios de un plan de pensiones en caso de fallecimiento	40
• Donación de participaciones en entidad mercantil por el Administrador único de la entidad y que, al mismo tiempo, desarrolla una actividad profesional como agente comercial	40
• Donación a los hijos de participaciones en una entidad mercantil	41

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

CESIÓN DEL DERECHO EN UNA COOPERATIVA DE VIVIENDAS

Consulta nº V1364-18 de 24 de mayo de 2018

Dispone el artículo 47, en relación a la transmisión de créditos o derechos:

“1. Cuando en la transmisión de créditos, derechos o acciones, mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, el valor de aquéllos no conste, se practicará una liquidación con carácter provisional sobre el que, a requerimiento de la Administración, declaren los interesados, en el plazo de diez días, y sin perjuicio de ampliarla al exceso, si lo hubiere, del verdadero valor de los derechos transmitidos, cuando, por hacerse efectivo, sea conocido el de los bienes que mediante aquéllos se obtengan, practicándose entonces la liquidación definitiva.

2. Si en el plazo indicado los interesados no hicieran la declaración del valor, lo fijará la Administración, practicando liquidación sin perjuicio de las reclamaciones que procedan. Si no fuere posible a la Administración, por ningún concepto, fijar el valor de los derechos y acciones transmitidos, se aplazará la liquidación, haciéndolo constar así por medio de nota extendida al pie del documento”.

De los artículos anteriormente transcritos se deriva lo siguiente:

1. Partiendo de la consideración de que el consultante no es empresario o profesional, la transmisión de sus derechos, como miembro de la Cooperativa, constituyen una transmisión sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de transmisiones Patrimoniales Onerosas, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 7.1 y 5, y 17 del Texto Refundido.
2. Será sujeto pasivo el cooperativista sustituto, en cuanto adquirente de los referidos derechos.
3. La base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 47 del Reglamento anteriormente transcrito.

PRESCRIPCIÓN DE CONTRATO PRIVADO ELEVADO A PÚBLICO EN 2018

Consulta nº V1179-18 de 9 de mayo de 2018

En el supuesto planteado la consultante manifiesta que el contrato privado se suscribió en el año 2009 y que el vendedor falleció en el año 2012, por lo que, siempre que el vendedor fuera el firmante del documento, circunstancia a la que no se hace referencia en el escrito de consulta, será ésta, la fecha del fallecimiento, la que se contara como fecha del documento privado a los efectos de la prescripción, en los términos que resultan de los preceptos anteriormente transcritos.

ESCRITURA DE SUBSANACIÓN DEL ERROR COMETIDO EN LA IDENTIFICACIÓN DE LA FINCA TRANSMITIDA

Consulta nº V1373-18 de 24 de mayo de 2018

Solamente en el caso de que la escritura que se pretende subsanar estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación estará sujeta y exenta del concepto de actos jurídicos documentados. En caso contrario, nos encontraríamos ante una permuta en la que los interesados intercambiarían sus inmuebles y que, como tal permuta, tributaria en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES CON ORIGEN EN LAS HERENCIAS MATERNA Y PATERNA ASÍ COMO EN BIENES RECIBIDOS POR DONACIÓN

Consulta nº V1345-18 de 23 de mayo de 2018

Cabe advertir, en primer lugar, que dada la escueta descripción de los hechos, la contestación no puede ser muy concreta, y en segundo lugar que, en el supuesto planteado, existen tres comunidades de bienes. En efecto, una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia del padre con unos determinados inmuebles, unos al 50 por 100 y otros al 100 por 100 y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia, otra comunidad de bienes con efectos desde el fallecimiento de la madre, compuesta por el 50 por 100 de parte de los inmuebles anteriores, y otra comunidad de bienes de origen inter vivos que se constituyó en el momento en que el padre les donó el 100 por 100 de dos inmuebles, y con efectos desde dicho momento. No obsta a lo anterior que los comuneros sean los mismos y parte de los inmuebles pertenezcan a dos comunidades de bienes. En tercer lugar, cabe advertir que el artículo 392 del Código Civil señala que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.” Por lo tanto, para que haya disolución de comunidad de bienes, los inmuebles no se pueden adjudicar al 50 por 100, ya que en este caso no habría disolución de comunidad de bienes, sino que nos encontraríamos ante una permuta de cuotas. A este respecto, el artículo 1.538 del Código Civil define la permuta como aquel “contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra”, estableciendo el artículo 23 del RITPAJD que “En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”

SEPARACIÓN DE UN COMUNERO, QUE SE ADJUDICA UN INMUEBLE PERMANECIENDO OTRO INMUEBLE EN PROINDIVISO ENTRE LOS RESTANTES COMUNEROS

Consulta nº V1246-18 de 11 de mayo de 2018

Lo que se produce es la separación de uno de los comuneros, en la que la adjudicación de una de las fincas resultantes de las operaciones de agrupación y posterior segregación, o la segregación de una porción y posterior agregación a un inmueble en pago de su cuota no constituye realmente una transmisión, sino la transformación de su derecho como comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte que se le adjudica. En este sentido se ha manifestado la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, en sentencia de 28 de junio de 1999, afirma en su fundamento de derecho tercero, párrafo cuarto, que “La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero, en proporción a su interés en la comunidad, de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente”.

Si la adjudicación al comunero que se separa guarda la debida proporción con su cuota de titularidad, sin que se produzca ningún exceso de adjudicación que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, esta operación tributará, igual que en el caso anterior, por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados por reunir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2. Será sujeto pasivo el comunero al que se le adjudica el inmueble y la base imponible estará constituida por el valor del mismo.

ESCRITURA DE NOVACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO EN EL QUE SE MODIFICA EL TIPO DE INTERÉS QUE PASA DE VARIABLE A FIJO

Consulta nº V1380-18 de 25 de mayo de 2018

La escritura pública en la que se produce la novación de un préstamo hipotecario, en el sentido de modificar determinadas cláusulas del mismo relativas al interés del préstamo, tiene derecho a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en el artículo 9 de la Ley 2/1994 siempre que concurren los demás requisitos legales exigidos.

ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO PARA LA ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE DE LA SAREB

Consulta nº V1675-18 de 13 de junio de 2018

La disposición final segunda de ley 16/2013, de 29 de octubre, de Medidas en materia de Fiscalidad Medioambiental y otras Medidas Tributarias y Financieras, añadió a la Ley 9/2012 una Disposición Adicional Vigésima Primera, con efectos a partir de 1 de enero de 2013.

En dicha disposición, relativa al Régimen fiscal de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, se produce una ampliación del ámbito de los beneficios fiscales establecidos en el apartado 1.B) 24 del texto Refundido del ITP y AJD, en los siguientes términos:

“1. A efectos de lo previsto en el artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria tendrá la consideración de entidad de crédito.

La misma consideración tendrá la Sociedad, a efectos de los intereses y comisiones de préstamos que constituyan ingreso y que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

2. Estarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión o como consecuencia de la misma o a los Fondos de Activos Bancarios, mientras se mantenga la exposición a dichas entidades por parte del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria.

Asimismo, se aplicarán los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, a las novaciones modificativas de los préstamos pactados de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, cuando la condición de acreedor recaiga en la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, en las entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada, o en los Fondos de Activos Bancarios, y se cumplan los restantes requisitos y condiciones establecidos en la citada Ley.

3. Las aportaciones o transmisiones de inmuebles que realice la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, no se tendrán en cuenta para el cálculo de la cuota de los epígrafes 833.1 y 833.2 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.”

En dicho precepto se establece una exoneración del ITP y AJD en cuanto a la constitución de garantías de la financiación en las adquisiciones de bienes inmuebles cuyos vendedores sean las SAREB, sus sociedades participadas o los Fondos de Activos Bancarios. Además, se les aplicará a dichas entidades los beneficios fiscales previstos para las subrogaciones y novaciones modificativas previstas para las entidades financieras en el Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, al equiparar dichas entidades a las entidades financieras de dicha Ley. La razón de dicha exoneración se encuentra en que, configurada la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria y sus participadas como entidades no financieras, no era posible permitir a los adquirentes de sus inmuebles que se subrogaran en los préstamos que gravasen dichos bienes, dificultando el saneamiento de los bienes, derechos y obligaciones que le han transmitido las entidades bancarias.

A la vista de tales limitaciones sustantivas, era necesario equiparar su tratamiento fiscal en el ITP y AJD al de las entidades financieras, para evitar que el desarrollo de su actividad quede dificultado gravemente por el régimen fiscal que derivaría de su naturaleza y condición. Por ello se incluye una exención del citado ITP y AJD para la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de inmuebles, que palie el que los adquirentes no puedan subrogarse en los préstamos promotores que gravan dichos inmuebles y, además, equiparar a efectos de subrogación del acreedor y de ciertas novaciones modificativas de préstamos a las entidades financieras, según lo regulado en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

Con dichas medidas se evita que la SAREB y demás entidades participadas por la misma tuvieran que soportar un régimen fiscal en el ITP y AJD de peor condición que el establecido para las entidades financieras.

En consecuencia con lo expuesto, esta Subdirección General considera que es de aplicación la exención de la cuota gradual del documento notarial, de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD, en la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la SAREB, con independencia de quien sea el sujeto pasivo de la operación, habiéndose manifestado anteriormente en este sentido en la consulta vinculante V-4160-16.

ESCRITURA EN LA QUE SE FORMALIZA EL ACUERDO DE MODIFICACIÓN DE LOS COEFICIENTES ASIGNADOS A CADA VIVIENDA

Consulta nº V1697-18 de 14 de junio de 2018

La variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna

ESCRITURA NOTARIAL DE NOVACIÓN DE HIPOTECA CON MODIFICACIÓN DEL TIPO DE INTERÉS Y NUEVA TASACIÓN DE LA VIVIENDA

Consulta nº V1914-18 de 29 de junio de 2018

Modificación del tipo de interés

Esta convención reúne todos los requisitos exigidos por el art. 31.2 del texto refundido para estar sometido al gravamen gradual del 0,50 por 100. Sin embargo, el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, a que se refiere el artículo 45.I.C).24ª del texto refundido del impuesto, declara exentas "...en la modalidad gradual de "Actos Jurídicos Documentados" las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente. Conjuntamente con la modificación del tipo se podrá pactar la alteración del plazo."

Modificación del valor de tasación

El Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de fecha 10 de octubre de 2017 ha manifestado que: "El gravamen que nos ocupa tiene por objeto, como su propio nombre indica, un acto jurídico documentado en escritura pública, de ahí que deba partirse siempre del presupuesto de que el documento incorpore un acto de trascendencia jurídica y que dicha trascendencia jurídica venga valorada económicamente en el propio documento. En otras palabras, la evaluación económica a que se refiere el artículo 31.2 del TRITP no es sino una cuantificación monetaria del efecto jurídico creado por dicho documento.

Sin embargo, no toda mención de una cifra o valor en el documento implica que éste adquiera la condición de "evaluable" a efectos del impuesto, ya que esta última condición sólo concurrirá cuando la referencia del valor incluido en el documento tenga relación directa con los efectos jurídicos que produzca el acto o negocio documentado.

(...)

...la tasación a efectos de subasta no produce efecto jurídico alguno en la hipoteca inscrita: ni a los sujetos en sus derechos u obligaciones, ni se produce cambio alguno en el objeto hipotecado, ni se modifica la responsabilidad hipotecaria de la finca, la cual, cualquiera que sea el valor en que se tase la finca a efectos de subasta sigue respondiendo de la misma cifra de responsabilidad asignada. Se trata de un mero requisito procesal...

(...)

CUARTO.- De todo lo anterior se desprenden las siguientes conclusiones:

- Cuando el documento- como ocurre en este caso- no incorpora un acto constitutivo de un negocio jurídico sino una declaración de voluntad relativa a un acto ya inscrito y que por tanto ya tributó en su constitución, sólo procederá una nueva tributación cuando el posterior documento tenga incidencia jurídico-económica en el acto inscrito.

(...)

- La escritura de tasación a efectos de subasta ni tiene carácter constitutivo de un negocio jurídico, ni tiene incidencia en la hipoteca, de ahí que dicho documento, al carecer de efectos jurídico-económicos en el acto inscrito, no es susceptible de evaluación a efectos de AJD."

Por lo tanto, al no contener contenido valuable le faltará uno de los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, por lo que la escritura que recoja la modificación del valor de tasación no quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados.

BASE IMPONIBLE DE LA CESIÓN DE UN CRÉDITO GARANTIZADO CON HIPOTECA REALIZADA POR UN EMPRESARIO

Consulta nº V1915-18 de 29 de junio de 2018

La cuestión planteada en el escrito de consulta ya ha sido resuelta por este Centro Directivo en numerosas resoluciones en contestación a consultas vinculantes. Entre ellas la resolución V0966-15 y la V1079-15. En primer lugar cabe indicar que, dado que el cedente es un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad, la operación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que hace que no pueda estar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados – en adelante ITPAJD. Establecido lo anterior, la escritura de la cesión de los citados préstamos hipotecarios, cumple con todos los requisitos para estar sujeta a las dos cuotas –fija y gradual– de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, puesto que se trata de una escritura notarial, que contiene objeto, cantidad o cosa valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y que no está sujeta a las otras dos modalidades del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto a la cuota gradual de documentos notariales, partimos de que, como se ha establecido en reiteradas ocasiones en resoluciones judiciales, la base imponible no es el precio satisfecho por la cesionaria (adquirente) de los créditos, sino el importe garantizado con la hipoteca, como establece el artículo 30.1 del TRLITPAJD, transcrito anteriormente, y que, lógicamente, es el criterio de esta Dirección General, que viene manteniendo que “la base imponible estará constituida por la total cantidad garantizada”.

En cuanto a la interpretación que debe darse a esta última frase, resulta conveniente precisar si “la total cantidad garantizada” se refiere a la pendiente de amortización en la fecha de la cesión –más los correspondientes intereses, costas, etc.–, o, por el contrario, la base imponible equivaldrá al importe total de la garantía constituida en su momento a favor del cedente por el deudor (prestatario).

A este respecto, cabe señalar que esta Dirección General ya ha manifestado en informe dirigido a algunas Comunidades Autónomas, en relación con la modificación de plazos y otros aspectos de los préstamos hipotecarios que la base imponible estaría constituida “por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el préstamo hipotecario o crédito hipotecario que se ha novado”, sin establecer una necesaria equivalencia entre la base imponible y el importe de la garantía constituida en su momento a favor del cedente por el (prestatario). Idéntico criterio se ha mantenido en sucesivas resoluciones de contestación a consulta, de las que cabe citar las siguientes: V0825-11, de 30 de marzo de 2011, V0612-12, y V0613-12, ambas de 22 de marzo de 2012, V1935-13 de 10 de junio de 2013, V3049-13 de 11 de octubre de 2013, y, especialmente, V1221-14, de 5 de mayo de 2014.

El citado criterio se sustenta en que, según el artículo 122 de la Ley Hipotecaria (Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria): “La hipoteca subsistirá íntegra, mientras no se cancele, sobre la totalidad de los bienes hipotecados, aunque se reduzca la obligación garantizada, y sobre cualquiera parte de los mismos bienes que se conserve, aunque la restante haya desaparecido; pero sin perjuicio de lo que se dispone en los dos siguientes artículos”, lo que determina que la obligación garantizada va disminuyendo a medida que se amorticen parcialmente los préstamos, puesto que el principal pasa a ser el que quede pendiente de pago en cada momento, debiendo calcularse a tal momento el importe de los intereses, costas y gastos que se hubieran pactado.

En suma, debe afirmarse que, en la cesión de préstamos hipotecarios, la base imponible estará integrada por la total cantidad garantizada, constituida por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la cesión y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos, que se hubieran establecido, teniendo presente que no se podrán incluir intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos que no sean considerados legales o hayan sido declarados no conformes a derecho por sentencia firme.

SOCIEDAD QUE ADQUIERE TODO TIPO DE INMUEBLES PARA SU REHABILITACIÓN Y POSTERIOR VENTA A TERCEROS

Consulta nº V1153-18 de 8 de mayo de 2018

En cuanto a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las adquisiciones de inmuebles que van a ser objeto de rehabilitación y reforma por parte del consultante, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando dichas entregas sean realizadas por un empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso de que las entregas sean realizadas por sujetos que no tengan la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido las mismas quedarán sujetas a la modalidad de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En consonancia con lo anterior, las entregas de los inmuebles que realice el consultante una vez rehabilitados y reformados estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido al tener la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

APORTACIÓN NO DINERARIA Y VENTA A PARTICULARES DE VIVIENDAS

Consulta nº V1161-18 de 8 de mayo de 2018

La entidad consultante, cuyo objeto social es la construcción de edificios, la promoción inmobiliaria y la compraventa de bienes inmuebles, adquirió un conjunto de viviendas con sus plazas de garaje y trasteros a la entidad que promovió y construyó las mismas. En cumplimiento de su objeto social la consultante, tras realizar obras de reparación y mejora en las viviendas que no tienen la consideración de obras de rehabilitación, va a transmitir parte de ellas a otra sociedad como aportación no dineraria y el resto va a venderlas a particulares.

Para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- 1º) Que la edificación se entregue por el promotor.
- 2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.
- 3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.
- 4º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la entidad consultante adquirió a su promotor las viviendas con sus plazas de garaje y trasteros constituyendo dicha transmisión una primera entrega de edificaciones sujeta y no exenta conforme a lo señalado en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992. En consecuencia, de acuerdo con dicho precepto, las entregas que la consultante realice con posterioridad de las mismas estará sujeta y exenta, cualquiera que sea su destinatario, salvo que concorra alguno de los supuestos de excepción a la exención previstos en el mismo artículo 20.Uno.22º A) o las viviendas hayan sido objeto de obras de rehabilitación, previamente a su entrega, en los términos señalados en el artículo 20.Uno.22º B) de la Ley del Impuesto.

Por otra parte, de la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que no será posible la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA PROPIEDAD DE UNA PERSONA FÍSICA A UNA SOCIEDAD

Consulta nº V1163-18 de 8 de mayo de 2018

(...) el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

“23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

(...).”

De acuerdo con el precepto anterior, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador

los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

Según se desprende del artículo reproducido, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

De la información suministrada parece deducirse que la sociedad arrendataria no es una entidad gestora de programas públicos de apoyo a la vivienda o una sociedad acogida al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, de ser así, el arrendamiento consultado, estaría sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO

Consulta nº V1504-18 de 4 de junio de 2018

Se consulta sobre la transmisión del negocio de farmacia en escritura pública en un único acto, efectuando una donación del 40 por ciento y una compraventa del 60 por ciento.

El artículo 7, número 1º de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

“No estarán sujetas al Impuesto:

1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- La mera cesión de bienes o de derechos.
- Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

(...).”

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

- los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente
- que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

Tercero.- Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la operación referida en el mismo se concreta en la transmisión, en parte gratuita y en parte onerosa, de la totalidad de un negocio de farmacia por lo que parece deducirse que la referida transmisión se acompaña en los términos planteados en la misma, de una estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la transmisión de un negocio en funcionamiento.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Consulta nº V1813-18 de 21 de junio de 2018

Una persona física que va a proceder a la venta a una mercantil de un local que había tenido afecto a una actividad de arrendamiento y que dejó de arrendar, dándose de baja en el Censo de Empresarios y Profesionales ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia, accediendo a la jubilación.

En relación con el cese de una actividad, este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras, en la contestación vinculante a la consulta, de 11 de diciembre de 2017, con número de referencia V3168-17, señalando que la pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

Por lo tanto, si tal y como se manifiesta en el escrito de consulta, en el momento en el que se va a realizar la transmisión del local este no se encuentra afecto a ninguna actividad económica al haberse producido el cese efectivo de la misma, la entrega del citado local no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sino a la modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LEGADO DE COSA AJENA

Consulta nº V1180-18 de 9 de mayo de 2018

La consultante y su hermano son propietarios de un local arrendado recibido en herencia de su padre, quien a su vez legó a su viuda una pensión de 3.000,00€ que deberían satisfacer los herederos (la consultante y su hermano) siempre que el local se encontrase arrendado, no siendo preciso satisfacerla cuando no lo estuviese.

El legado de cosa ajena se entiende como una carga impuesta por el testador a su sucesor universal o a un legatario para poder aceptar su parte de la herencia o su legado.

Por lo tanto, la base imponible de cada uno de los causahabientes estará compuesta por la parte que le corresponda por la herencia o por su legado y será deducible el legado de cosa ajena que se vea obligado a realizar para poder aceptar la misma.

Además, cada legatario deberá incluir en la base imponible del impuesto el legado que recibe.

En definitiva, en el caso planteado, la pensión que recibirá la viuda estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por legado.

Al mismo tiempo, para la consultante y su hermano, dicha pensión será una carga deducible en su declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia, al estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la pensión que han de satisfacer la consultante y su hermano a la viuda no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según dispone el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO Y DETERMINACIÓN DEL MOMENTO DEL DEVENGO PARA LA APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN DE LA CUOTA POR LA EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO

Consulta nº V1181-18 de 9 de mayo de 2018

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición del pleno dominio cuando previamente se desmembró por título lucrativo constituye en realidad una única liquidación, que se realiza en dos partes y en dos momentos temporales distintos, sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen.

Asimismo, en el momento de la extinción del usufructo vitalicio, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se mantiene el porcentaje sobre el valor de los bienes objeto del usufructo que le fue reconocido al usufructuario vitalicio en el momento de la constitución de dicho derecho y no el que pudiera corresponderle en el momento actual, que es irrelevante.

SUSTITUCIÓN HEREDITARIA

Consulta nº V1282-18 de 17 de mayo de 2018

El 12 de noviembre de 1972 se produjo el fallecimiento de FMN, tío-abuelo y hermano de los consultantes, habiendo dejado heredera universal a su madre ANA, con derecho de sustitución a favor de su sobrina JRM, madre e hija de los consultantes. El único bien conocido de FMN es un inmueble. Con fecha 7 de junio de 1985, falleció ANA dejando como única heredera a la consultante LMN, hermana de FMN y abuela del resto de los consultantes JVR y CVR. Con fecha 6 de marzo de 1995 falleció JRM.

En lo que se refiere al Derecho común, la regulación civil de la aceptación y repudiación de la herencia está contenida en los artículos 988 a 1.009 del Código Civil. El primero de estos artículos dispone que “La aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres”. De acuerdo con dicho precepto, la aceptación de la herencia constituye un derecho

de los llamados a suceder al causante, que pueden ejercer –aceptación– o no ejercer –repudiación–, si bien mientras que la aceptación puede ser expresa o tácita, la repudiación debe ser necesariamente expresa.

Por otra parte, el artículo 774 del Código Civil dispone que “Puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia.

La sustitución simple, y sin expresión de casos, comprende los tres expresados en el párrafo anterior, a menos que el testador haya dispuesto lo contrario.”

De acuerdo con dicho precepto, la sustitución opera en tres casos (salvo disposición en contra del testador):

- Por muerte del instituido heredero anterior a la del testador (premorienza).
- Por no querer la herencia el instituido heredero (repudiación de la herencia).
- Por no poder aceptar la herencia (incapacidad de recibir la herencia).

Según la mayoría de la doctrina civilista (Castán, Albaladejo, etc.), la naturaleza de la sustitución simple o vulgar es la de una verdadera institución condicional, pues depende de un hecho futuro e incierto, cual es que el primer instituido no pueda o no quiera aceptar la herencia o premuera al testador. De acuerdo con esta premisa, la sustitución requiere el cumplimiento de alguna de las tres condiciones de las que se hace depender su entrada en funcionamiento: premorienza, repudiación o incapacidad. Sin embargo, en el supuesto planteado no se produce ninguna de estas circunstancias, pues la designada heredera (ANA) murió después de su hermano (FMN), y no repudió la herencia ni estaba incapacitada para heredar.

Por lo tanto, no llega a producirse la sustitución de la instituida primera heredera ANA, por su nieta JRM, instituida sustituta, por falta del cumplimiento de la condición habilitante de la institución. A juicio de este Centro Directivo lo que se produce es una transmisión a LMN del derecho de la madre ANA; y ello, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.006 del Código Civil, que determina que “Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.”

Efectivamente, en el supuesto planteado la instituida primera heredera fallece sin aceptar ni repudiar la herencia, por lo menos eso parece deducirse del escrito; y por lo tanto, sus derechos pasan a su única heredera LMN; y no a su nieta JRM y la figura de la sustitución no llega a operar.

Por otra parte, cabe destacar que la herencia no puede ser aceptada parcialmente, a tenor de lo dispuesto en el artículo 990 del Código Civil, que establece que “La aceptación o la repudiación de la herencia no podrá hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente”.

A este respecto, el artículo 1.000 del mismo cuerpo legal establece que

“ Entiéndese aceptada la herencia:

- 1.º Cuando el heredero vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos sus coherederos o a alguno de ellos.
- 2.º Cuando el heredero la renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos.
- 3.º Cuando la renuncia por precio a favor de todos sus coherederos indistintamente; pero, si esta renuncia fuera gratuita y los coherederos a cuyo favor se haga son aquellos a quienes debe acrecer la porción renunciada, no se entenderá aceptada la herencia.”

De lo expuesto, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Primera: La figura de la sustitución prevista en el artículo 774 del Código Civil no entra en juego en el supuesto planteado por no cumplirse ninguna de las tres condiciones que habilitan para ello.

Segunda: LMN no puede efectuar la renuncia a la herencia que hubiera recibido ANA, de modo exclusivo, pues ese derecho hereditario forma parte del caudal relicto (artículo 659 del Código Civil: conjunto de bienes, derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte de la persona) correspondiente a su madre, de la que LMN, es heredera universal, y supondría una renuncia parcial, lo que está vedado por el Código Civil. Para renunciar a los derechos hereditarios de su tío, transmitidos por la muerte de la madre, debería renunciar a la totalidad de la herencia que reciba de su madre.

Tercera: De la escueta descripción de los hechos podría entenderse que lo que en realidad se estaría produciendo actualmente es la donación del inmueble por parte de LMN, una de las consultantes, a favor de sus nietos, los otros dos consultantes, y como tal, dicha donación tributaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DESLINDE ISD-IRPF

Consulta nº V1299-18 de 17 de mayo de 2018

Estas prestaciones por fallecimiento, cuyas aportaciones hayan podido ser al menos en parte objeto de minoración por el mutualista en la base imponible, tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptor, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando por tanto sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, la cantidad a percibir por la consultante tributará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimientos del trabajo.

MANTENIMIENTO DE LA ADQUISICIÓN EN EL ISD

Consulta nº V1309-18 de 18 de mayo de 2018

Se consulta sobre la cesión de un piso, del que son propietarias, a partes iguales, por legado de sus padres, a la otra copropietaria o como alternativa, al hijo de la misma.

El epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, señala que *“la Ley únicamente habla de que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento, pero no exige el destino de la misma como vivienda habitual del causahabiente”*.

Ese mantenimiento incumbe de hecho a quien o quienes resulten adjudicatarios de la vivienda, aunque la conservación o pérdida del derecho a la reducción en su día practicada alcanzará al grupo de causahabientes llamados a la sucesión de forma indistinta.

En el caso del escrito de consulta ambas circunstancias coinciden al ser los causahabientes también adjudicatarios de la vivienda como condóminos de la misma.

Por tanto, mientras la vivienda, conserve o no su condición de habitual, se mantenga dentro de ese “grupo” también se conservará el derecho a la reducción.

Tal sería el caso de transmisión a su hermana, que está dentro del grupo de herederos, pero no así en el supuesto de transmisión “mortis causa” o “inter vivos” al sobrino de la consultante, ya que aunque ha recibido algún legado, no forma parte del grupo de herederos; salvo que se cumplan las previsiones del último párrafo del artículo 20.2.c), será preciso el transcurso del plazo de los diez años desde el fallecimiento del causante, en los términos previstos en dicho artículo, apartado y letra de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

TRANSMISIÓN “MORTIS CAUSA” CON APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.2.C) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Consulta nº V1609-18 de 11 de junio de 2018

El requisito de mantenimiento de la adquisición establecido por el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe entenderse referido al grupo de herederos en su conjunto –salvo atribución específica por el testador a persona determinada o adjudicación en concepto distinto del de herencia–, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1 de dicha Ley.

La reducción se aplica al grupo como tal, es decir, a cada heredero que cumpla los requisitos en proporción a su participación en el haber hereditario, por lo que el requisito de permanencia de la adquisición queda vinculado también a los herederos como grupo. En consecuencia y para los supuestos planteados en el escrito de consulta, el requisito de mantenimiento del valor de la oficina de farmacia afecta a todos los integrantes del grupo de coherederos, aunque se haya adjudicado a uno de los coherederos.

No se entenderá incumplido siempre que se mantenga, al menos el valor de adquisición, en el caso de reinversión inmediata en productos financieros y/o inmuebles.

Tampoco afectará al requisito mencionado tanto la eventual donación del local donde se desarrolla la actividad al hijo que efectivamente la lleva a cabo como la donación del usufructo al hijo nudo propietario de la vivienda habitual, dado que la participación conjunta del grupo de herederos se habrá mantenido íntegra.

DEVENGO EN LA CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO

Consulta nº V1694-18 de 14 de junio de 2018

La adquisición del pleno dominio cuando previamente se desmembró por título lucrativo constituye en realidad una única liquidación, que se realiza en dos partes y en dos momentos temporales distintos, sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen.

En efecto, cuando se produce la desmembración del dominio, el usufructuario debe tributar por la adquisición del derecho real de usufructo, sobre la base del valor de dicho derecho. Por su parte, el nudo propietario debe tributar en ese momento por la adquisición de la nuda propiedad, sobre la base del valor correspondiente a aquélla (diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo constituido). Ahora bien, en la liquidación correspondiente al nudo propietario, para determinar el tipo medio efectivo de gravamen, se debe tener en cuenta el valor íntegro de los bienes adquiridos –no sólo el que corresponda a la nuda propiedad–, aunque en esa liquidación, dicho tipo sólo se aplicará al valor de la nuda propiedad. Es decir, en ese momento,

ya se determina el valor de los bienes y se calcula el tipo de gravamen que corresponde a la adquisición del pleno dominio de dichos bienes. Por tanto, en ese momento, ya se puede determinar la cuota total correspondiente a la adquisición del pleno dominio, aunque en dicho momento, el nudo propietario paga sólo una parte del impuesto, la correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad.

Posteriormente, al producirse la extinción del usufructo se debe tributar por el derecho que en ese momento ingresa en su patrimonio al consolidarse el dominio, que es el correspondiente al del usufructo constituido anteriormente. En ese momento, debe completar el pago del impuesto correspondiente a la adquisición del pleno dominio, mediante una liquidación en la que se toma como base el valor del usufructo determinado en el momento de su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio de gravamen que se calculó en aquel momento. Es decir, en el momento de la extinción del usufructo vitalicio, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se mantiene el porcentaje sobre el valor de los bienes objeto del usufructo que le fue reconocido al usufructuario vitalicio en el momento de la constitución de dicho derecho y no el que pudiera corresponderle en el momento actual, que es irrelevante.

En la consulta planteada, en el momento de fallecimiento del padre del consultante es cuando nace el derecho y la posibilidad de exigir el Impuesto por la consolidación, atendiendo a las reglas especiales del artículo 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y todo ello sin perjuicio de la liquidación que proceda por la sucesión del padre fallecido, si hubiera dejado bienes en herencia.

Respecto al plazo de presentación el artículo 67 del RISD establece que:

“1. Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:

- a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.”

Conclusión: Se deberá presentar dentro del plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, el padre, la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la consolidación del dominio del inmueble desdoblado por el fallecimiento de la madre; para realizar la liquidación se atenderá a las reglas especiales establecidas en el artículo 51.2 del RISD.

ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE EMPRESA INDIVIDUAL DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES CON APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.2.C) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Consulta nº V1816-18 de 21 de junio de 2018

En reiteradas contestaciones a consultas y con apoyo en el criterio interpretativo sostenido en el epígrafe 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (B.O.E. del 10 de abril de 1999), este Centro Directivo ha mantenido que la exigencia legal de mantenimiento de la adquisición se refiere al mantenimiento del valor por el que se practicó la reducción, de tal forma que se prohíbe la realización de actos de disposición que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial de aquél, tal y como, además, resulta de lo dispuesto en el apartado 6 del mismo artículo 20 de la Ley 29/1987.

No ofrece información el escrito de consulta sobre la importancia relativa de la deuda que pretende saldarse con la enajenación de un bien afecto, lo que impide formarse juicio sobre si puede calificarse o no como minoración sustancial la venta que se pretende.

Se insiste, no obstante, como regla general que constituye lógica consecuencia del hecho de haber aplicado la reducción, en que debe mantenerse el valor de adquisición afecto a la actividad económica.

DONACIÓN EN PROPIEDAD Y, EN SU CASO, EN NUDA PROPIEDAD, DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL

Consulta nº V1168-18 de 8 de mayo de 2018

En los términos del escrito de consulta, se cumplen los requisitos tanto para la exención en el impuesto patrimonial como para la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, la modificación estatutaria dirigida a garantizar que, en caso de usufructo de participaciones sociales, los derechos de asistencia a la junta y voto correspondan al usufructuario, no incide en lo que se refiere al acceso a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio que el artículo 20.6. c) impone al donatario.

Dando por supuesto que la donante dejaría de ejercer funciones directivas y de percibir remuneraciones por su desempeño –sin perjuicio de que siga perteneciendo al Consejo de Administración de la entidad-, lo determinante para la exención en el impuesto patrimonial, tanto del propio donatario como del grupo de parentesco en que se integra, es que asuma la condición de Administrador de conformidad con las previsiones estatutarias y que, en el ejercicio de las funciones derivadas de tal condición, perciba el nivel de remuneraciones que establece el artículo 4.Ocho.Dos b) de la Ley 19/1991.

DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DEL 45 POR 100 DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD CON ACTIVOS INMOBILIARIOS

Consulta nº V1170-18 de 9 de mayo de 2018

En la donación de participaciones sociales de entidades con activos inmobiliarios, la consideración de aquellas como bienes inmuebles, a efectos de la aplicación del punto de conexión conforme al artículo 32.2 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, dependerá de que se cumplan los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, en cuyo caso, se considerará donación de bienes inmuebles y resultará aplicable el punto de conexión previsto en la letra b) del citado artículo 32.2 (Comunidad Autónoma donde radiquen los bienes inmuebles). En caso contrario, resultará aplicable el artículo 33.2.c) y se considerará producida en la Comunidad Autónoma donde reside el consultante.

Por otro lado, la determinación de si concurren los requisitos exigidos por el artículo 314.2 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores es una cuestión de hecho, que no puede ser realizada a priori, sino que deberá ser efectuada en su momento por la Administración tributaria gestora.

Por último, la obtención del control de las entidades cuyos valores se transmiten no es requisito imprescindible para la aplicación de la excepción regulada en el apartado 2 del artículo 314 del TRLMV, sino que basta con que se haya pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la donación de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichas participaciones.

ADQUISICIÓN, POR DONACIÓN, DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDAD MERCANTIL EN LA QUE EL DONATARIO VIENE ASUMIENDO FUNCIONES COMO ADMINISTRADOR ÚNICO DESDE 2015

Consulta nº V1178-18 de 9 de mayo de 2018

Dado que el consultante forma parte del grupo de parentesco titular de la totalidad de las participaciones de la entidad mercantil y que, en cuanto Administrador Único percibió en el ejercicio anterior al que se va a efectuar la donación, es decir en 2017, el 50,68% del total de remuneraciones a que se refiere la letra c) del artículo y apartado reproducido, procedería la exención en el impuesto patrimonial de las participaciones objeto de la donación.

Por otra parte, será de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos en dicha norma.

DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD Y DE LA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD “HOLDING” CON RESERVA DEL USUFRUCTO VITALICIO POR PARTE DE LA DONANTE

Consulta nº V1500-18 de 4 de junio de 2018

En los términos expuestos en el escrito de consulta y en tanto se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 así como los establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, condición necesaria pero no suficiente para el disfrute de la reducción a que se refiere el primer artículo y apartado citado, procedería el doble beneficio fiscal para la donación tanto de la plena propiedad como de la nuda propiedad de las participaciones en la entidad “holding” que se menciona.

Lo anterior se circunscribe, a la legislación estatal, dado que la competencia para la contestación de consultas vinculantes sobre normativa autonómica –en este caso, la dictada por la Comunidad Autónoma de Cataluña- corresponde a la misma, conforme prevé el artículo 55.2.a) 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.

Por otro lado, en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para una usufructuaria de 68 años de edad, sería del 21 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En cuanto al régimen aplicable a la extinción del usufructo, en el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por el fallecimiento.

El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

Asimismo, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco.

Se aplicarán, asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento.

Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. de 10 de abril), dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

En cuanto a la compatibilidad de la donación y del beneficio fiscal del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en el caso de que la usufructuaria obtenga remuneraciones por el desempeño de funciones directivas en una entidad filial de la “holding” cuyas participaciones ha donado no afectarían al disfrute de la reducción prevista en la ley estatal.

Por último, en cuanto a la hipótesis de que, dentro del plazo de diez años, se realice una operación societaria o desinversiones en filiales, con reinversión del importe, en este último supuesto, en nuevos proyectos dentro del Grupo empresarial.

En cualquier caso, el requisito de mantenimiento previsto en el artículo 20.6.c) de la Ley 29/1987 se refiere al mantenimiento del valor de adquisición por el que se practicó la reducción en su día en las participaciones en que, en su caso, se materialice la reinversión del importe, además del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las mismas.

DONACIÓN A SUS TRES HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE LAS PARTICIPACIONES DE LAS QUE ES TITULAR RESERVÁNDOSE EL USUFRUCTO VITALICIO CON FACULTAD DE DISPOSICIÓN

Consulta nº V1756-18 de 18 de junio de 2018

El criterio establecido por este Centro Directivo relativo al tratamiento fiscal de la donación de la nuda propiedad de un bien, reservándose el donante el usufructo vitalicio y la facultad de disposición de dicho bien, ha sido modificado recientemente en la contestación a la consulta vinculante V0115-18, en la cual se dispone lo siguiente:

“En relación con la cuestión planteada relativa a la procedencia de considerar como base imponible cero la donación de la nuda propiedad ya que los usufructuarios se reservan la facultad de disposición, se debe señalar que esa ha sido la contestación dada en supuestos análogos por este Centro Directivo. No obstante, a la vista de la Resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN) de 16 de diciembre de 2015, debe variarse este criterio. Al respecto, dicha Resolución establece lo siguiente:

“Respecto a la donación con facultad de disponer, la Dirección General de los Registros y del Notariado, en la Resolución de 23 de octubre de 1980, recoge una de las consecuencias propias de esta donación al decir: “(...) la donación con reserva de la facultad de disponer aparece regulada en el artículo 639 del Código Civil y ha de ser tratada como una donación sujeta a condición resolutoria dado que su actual propietario puede verse privado del dominio del bien transmitido, si se ejercita por el donante la facultad que se reservó, y en consecuencia no puede desconocerse, como ya ha sido declarado por este Centro Directivo, que cabe practicar la anotación preventiva de embargo sobre el inmueble donado, si bien podrá quedar extinguida caso de resolverse el derecho del propietario...”

La doctrina de dicha Resolución anterior es la que debe mantenerse en cuanto a la eficacia jurídica derivada de la reserva de facultad de disponer, sin entrar en polémica sobre la naturaleza de la figura, pues no es necesario, se trata de una donación que transmite el pleno dominio con todas sus facultades al donatario, reservándose el donante una excepcional legitimación dispositiva, cuyo eventual ejercicio, dependiente de su arbitrio, provocará por un lado un desplazamiento patrimonial en favor de un tercero por título negocial propio, y por otro, respecto al donatario, pérdida inmediata de su titularidad – Sentencia del tribunal Supremo de 22 de marzo de 1993 -, con efectos no retroactivos, ex nunc. Es decir, se producen algunas notas de la condición resolutoria, en cuanto a la incertidumbre del futuro evento resolutorio, eficacia ipso iure, resolución de la titularidad, no de la donación, mas difiere en el carácter retroactivo de sus efectos, pues simplemente hay un desplazamiento patrimonial del donatario dueño pleno al tercero en cuyo favor dispone el donante, por mor de la excepcional legitimación dispositiva que se reservó al amparo legal.

(...)

Es claro, además de que la titularidad del donatario es susceptible de valoración económica, es un bien patrimonial del cual el donatario puede disponer, a diferencia del donante, cuya facultad reservada es personalísima e intransmisible. El donatario no tiene una titularidad personalísima y puede ejercer facultades dispositivas de la titularidad claudicante que ostenta, salvo prohibición de disponer válida, aunque siempre quedaría sujeta la transmisión que él realice a igual determinación, por la prioridad de la facultad reservada y que publica el registro.

La circunstancia de que el donante se haya reservado además el usufructo vitalicio, incidirá únicamente en la determinación de la base imponible de acuerdo con las normas de valoración de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

Por su parte, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante LISD, señala en su artículo 3, apartado b, lo siguiente:

“1. Constituye el hecho imponible:

(...)

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “intervivos”.”

Por otra parte, el artículo 5 de la LISD establece que:

“Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “intervivos” equiparables, el donatario favorecido por ellas.”

A su vez, el artículo 9 del mismo texto legal establece que:

“Constituye la base imponible del impuesto:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “intervivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

Se trata, en definitiva, de aplicar la normativa habitual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para valorar el usufructo y la nuda propiedad, con independencia de la reserva o no del poder de disposición para el usufructuario; es decir, se aplicará el artículo 26 de la LISD que establece que el valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En cuanto al valor del usufructo vitalicio se estima que es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando a medida que aumenta la edad, en proporción de un 1 por 100 menos cada año con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

Para el momento de la consolidación del dominio por extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la LISD establece que:

“c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.”

En el caso planteado, dado que el adquirente recibirá por donación la nuda propiedad de un inmueble, cuando se consolide el dominio al fallecer los usufructuarios, deberá tributar por igual concepto que se constituyó, es decir por el concepto de donaciones, tomando en cuenta el valor que tenía el inmueble en el momento de desmembramiento del dominio, no el de la fecha de la consolidación.

El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables. Por lo tanto en el momento que fallezcan los padres, el hijo tributará por el concepto de donaciones, pero no procederá la imputación íntegra de dicho valor al usufructuario, dado que, como se ha expuesto, la nuda propiedad de los donatarios también tiene una valoración económica.” Conforme a lo anteriormente dispuesto, se trata, en definitiva de aplicar la normativa habitual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para valorar el usufructo y la nuda propiedad, con independencia de la reserva o no del poder de disposición del usufructuario, así como

del hecho de que se exija al donatario autorización previa para que este pueda realizar acto alguno de disposición respecto de la nuda propiedad.

Por último, en lo que respecta a la valoración de las participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, esta se realizará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Sin embargo, no procede la imputación íntegra de dicho valor al usufructuario, dado que, como se ha expuesto, la nuda propiedad del donatario tiene también una valoración económica.

APORTACIÓN DE VARIOS INMUEBLES PRIVATIVOS A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

Consulta nº V1792-18 de 21 de junio de 2018

Dado que la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dejando de ser de la titularidad exclusiva del aportante, y quedando incluida la parte aportada en el régimen especial de comunidad en que consiste la sociedad de gananciales, no supone más que la transmisión de una parte de la propiedad de dicho bien, el 50% que recibe el cónyuge que no realiza la aportación, sin alcanzar al 50% que ya corresponde al cónyuge que la efectúa.

En suma, la aportación a la sociedad de gananciales queda limitada al 50% del bien aportado que tuviera carácter privativo.

Dicho lo anterior, las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto anterior a la aportación, simultáneamente a la aportación o mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda. El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa.

Así, la donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en virtud del artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), sin que la normativa estatal de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.

RÉGIMEN APLICABLE A LAS PRESTACIONES QUE PERCIBAN LOS BENEFICIARIOS DE UN PLAN DE PENSIONES EN CASO DE FALLECIMIENTO

Consulta nº V1812-18 de 20 de junio de 2018

Las prestaciones de planes de pensiones, cualquiera que sea la contingencia cubierta entre las que se encuentra la contingencia de fallecimiento, tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptor, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando por tanto sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, en cuanto a la imputación temporal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las referidas prestaciones, el artículo 14.1.a) de la citada Ley 35/2006 determina una regla general de imputación temporal según la cual “los rendimientos del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor”.

De acuerdo con lo anterior, el acaecimiento de la contingencia, en este caso el fallecimiento, no determina por sí solo el momento de tributación de las prestaciones, sino que habrá que estar al momento de la exigibilidad de las mismas.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL POR EL ADMINISTRADOR ÚNICO DE LA ENTIDAD Y QUE, AL MISMO TIEMPO, DESARROLLA UNA ACTIVIDAD PROFESIONAL COMO AGENTE COMERCIAL

Consulta nº V1818-18 de 21 de junio de 2018

Los rendimientos que el consultante percibe por el ejercicio personal, habitual y directo de su actividad como agente comercial y que duplican ligeramente los percibidos como remuneración por el desempeño de funciones directivas en la entidad mercantil, no deben computarse a efectos de determinar si se cumple el porcentaje previsto en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio. Consiguientemente, en tanto se cumplen los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial respecto de las participaciones en dicha entidad, el donatario de las mismas tendrá derecho a la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, siempre que, como es lógico, se cumplan todos los requisitos establecidos en dicho artículo y apartado.

DONACIÓN A LOS HIJOS DE PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD MERCANTIL

Consulta nº V1912-18 de 28 de junio de 2018

No se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora”.

Por tanto, en los términos del escrito de consulta, se cumplen los requisitos referidos tanto a la entidad como de tipo personal para la exención en el impuesto patrimonial, así como las condiciones que establece el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, por lo que, consecuentemente, procederá la aplicación de la reducción establecida en este artículo y apartado.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 43

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 43

- Adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia 43
- Adjudicación de un inmueble a uno de los comuneros y el otro inmueble a los otros dos comuneros en proindiviso sin compensaciones en metálico..... 43
- Enajenación de un inmueble urbano mediante subasta judicial 43

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

ADJUDICACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES LLEVADA A CABO COMO CONSECUENCIA DE LA DIVISIÓN DE LA HERENCIA

Consulta nº V1246-18 de 11 de mayo de 2018

En las comunidades de bienes que se constituyen como consecuencia de actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU.

No obstante, hay que tener presente en estos supuestos, en los cuales no se ha devengado el IIVTNU, que, en la posterior transmisión de los terrenos urbanos afectados, se entenderá que el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de aquellas operaciones que no han originado el devengo del impuesto.

ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE A UNO DE LOS COMUNEROS Y EL OTRO INMUEBLE A LOS OTROS DOS COMUNEROS EN PROINDIVISO SIN COMPENSACIONES EN METÁLICO

Consulta nº V1246-18 de 11 de mayo de 2018

En las comunidades de bienes que se constituyen como consecuencia de actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU.

No obstante, hay que tener presente en estos supuestos, en los cuales no se ha devengado el IIVTNU que, en la posterior transmisión de los terrenos urbanos afectados, se entenderá que el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de aquellas operaciones que no han originado el devengo del impuesto.

ENAJENACIÓN DE UN INMUEBLE URBANO MEDIANTE SUBASTA JUDICIAL

Consulta nº V1817-18 de 21 de junio de 2018

El IIVTNU se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno.

En el caso planteado, la transmisión se produce en la fecha en que se dicte el testimonio expedido por el Secretario Judicial, comprensivo del auto de adjudicación.

Este auto, tal como establece el artículo 673 de la LEC es título bastante para la inscripción del dominio en el Registro de la Propiedad a favor del adjudicatario del bien inmueble subastado.

