

# **INCONGRUENCIAS E IRREGULARIDADES EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES**

Sergio Bermejo García

Tutores: José María Durán Cabré

Ángel María Ceniceros

Máster de Contabilidad y Fiscalidad



## **RESUMEN Y PALABRAS CLAVES**

El objetivo principal de este trabajo será el de analizar algunas de las principales causas por la que se considera el Impuesto de Sucesiones y Donaciones una imposición un tanto desproporcionada al aplicarse contra algunos de los principios que se debe regir cualquier tributo que se aplique a un contribuyente u obligado tributario. Para ello me basaré por diferentes datos recientes y sentencias que se han publicado en los últimos años al ir en consonancia con dicho impuesto, a su vez, aportaré ejemplos prácticos mediante diferentes consultas vinculantes publicadas en la Dirección General de Tributos que me permitirán medir el impacto fiscal tras las diferentes reformas implantadas en el impuesto entre los contribuyentes afectados. Tras analizar todos estos aspectos estaré en condiciones de aportar un comentario conclusivo y crítico sobre el impuesto examinado.

Palabras clave: ISD, contribuyente, sentencia, exenta, gravamen, consulta, comunidades autónomas, ley, principios y discriminación.

## **RESUM Y PARAULES CLAUS**

L'objectiu principal d'aquest treball serà el d'analitzar algunes de les principals causes per la qual es considera l'Impost de Successions i Donacions una imposició un tant desproporcionada al aplicar-se contra alguns dels principis que s'ha de regir qualsevol tribut que s'apliqui a un contribuent u obligat tributari. Per això em basaré en diferents dades recents i sentències que s'han publicat en els últims anys al anar en consonància amb aquest impost, al seu torn, aportaré exemples pràctics mitjançant diferents consultes vinculants publicades en la Direcció General de Tributs que em permetran mesurar l'impacte fiscal després de les diferents reformes implantades en l'impost entre els contribuents afectats. Després d'analitzar tots aquests aspectes estaré en condicions d'aportar un comentari conclusiu i crític sobre l'impost examinat.

Paraules clau: ISD, contribuent, sentencia, exempta, gravamen, consulta, comunitats autònomes, llei, principis i discriminació.

## **SUMMARY AND KEYWORDS**

The main objective of this work will be to analyze some main causes which are considered the inheritance and gift tax somewhat disproportionate to apply against some of the principles that it should govern any tax that applies to a taxpayer. Basing on different recent data and sentences that have been published in recent years to relate to this tax, at the same time, I will bring practical examples using different binding queries published in the "Dirección General de Tributos" which will allow me to measure the fiscal impact after the different reforms implemented between affected taxpayers. After analyzing all these aspects, I will be in a position to provide a final and critical comment on the examined tax.

Key Words: ISD, taxpayer, sentence, exempt, tax, consulting, autonomous communities, law, principles and discrimination.

## ÍNDICE

Introducción .....	2
I. Impuesto de Sucesiones y Donaciones .....	3
1. Características del impuesto .....	3
2. Doble imposición económica e internacional .....	4
3. Baja recaudación frente a otros impuestos españoles .....	6
4. Una de las imposiciones más gravosa de la UE .....	7
5. Cesión del impuesto a las CCAA .....	9
II. Discriminación por la residencia del contribuyente .....	13
1. Fuera del territorio español (Sentencia del TJUE 3/2014) .....	14
1.1 Escenarios en que se produce la discriminación .....	14
1.2 Infracciones de diferentes artículos .....	15
1.3 Similitudes con otros casos .....	16
1.4 Modificación del ISD .....	17
1.5 Devolución de la cuota tributaria añadida a los contribuyentes afectados .....	19
1.6 Consultas V064-15 // V2059-15 (Ejemplos prácticos) .....	20
2. Dentro del territorio español .....	22
2.1 Comunidad Valenciana (STC 060/2015) .....	23
2.2 Donaciones en Aragón (1/2005) .....	26
III. Empresa familiar .....	29
1. Relación con otros impuestos personales (IP e IRPF) .....	29
2. Controversias para aplicar la reducción del 95% en la BI .....	31
3. Efectos de la sentencia del Tribunal Supremo (STC 060/2015) .....	32
4. Consulta V1442-16 (Ejemplo práctico) .....	34
IV. Conclusiones .....	36
Anexo .....	39
Bibliografía .....	53

## INTRODUCCIÓN

Ante las problemáticas que ha causado el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en materia fiscal y jurisdiccional en territorio español este trabajo tendrá la finalidad de analizar las diferentes razones que han provocado que este impuesto sea tan cuestionado por sus contribuyentes. Para ello lo dividiré en tres grandes bloques, el primero será para tratar temas más generales como la manera en que se aplica el impuesto a nivel estatal y la comparación con otros Estados Miembros de la Unión Europea. Los otros dos harán referencia a sentencias publicadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (discriminación a contribuyentes no residentes) y Tribunal Supremo (anticonstitucionalidad de la ley Valenciana y afección a la actividad económica de los elementos para empresa familiar).

El objetivo del trabajo es investigar por qué razones es considerado este impuesto un caos en términos fiscales, cómo afecta a los contribuyentes y analizar las causas que generaron las sentencias mencionadas, cómo las modificaciones que se realizaron en el Impuesto de Sucesiones-Donaciones y si tras estas reformas se ha conseguido erradicar las irregularidades que generaba. Para evidenciar mejor estos casos utilizaré varias consultas vinculantes publicadas en la Agencia Tributaria del Estado y de las comunidades autónomas en que se haga referencia para ejemplificar numéricamente lo que conlleva dichas modificaciones en la ley de Sucesiones y Donaciones en términos de ahorro o coste fiscal.

A partir de estos aspectos analizados estaré en disposición de poder dar una opinión personal sobre los incumplimientos de los principios que tiene este impuesto y que por ello provocan estas irregularidades e incongruencias dentro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

## **I.IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)**

Primero de todo explicaré brevemente la estructura y principales características que tiene el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, también denominado como ISD para facilitar la lectura, y seguidamente las diferentes conjeturas que provoca el impuesto en sí en términos generales respecto a la imposición impositiva, la posible doble imposición que se puede generar a la hora de tributar y la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas.

### **1. Características del impuesto**

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, personal y subjetivo que está bajo la ley 29/1987 del 18 de diciembre; aunque tiene una particularidad que lo diferencia del resto de principales impuestos españoles al gravar dos hechos imponible distintos bajo el mismo impuesto, por una parte las sucesiones “mortis causa” y las donaciones entre “inter vivos”. Estos sucesos constituyen el hecho imponible del ISD (y la percepción de los contratos de seguro pero es un aspecto más concreto) que podrán estar compuestos por cualquier bien o derecho que constituya parte del patrimonio del causante o el donante. El valor de dichos bienes o derechos constituirán la base imponible del impuesto aunque podría ser reducida si del patrimonio que se perciba existe alguna carga o deuda deducible relacionada con el bien que permita disminuir su valor. Cabe decir también que el impuesto será devengado el mismo día en caso de fallecimiento del causante y de transmisión al donatario. Los sujetos pasivos del impuesto son los que perciban esos bienes y que según la modalidad de transmisión serán denominados causahabientes en las sucesiones y por parte de las donaciones, donatario. A la hora de determinarse la sujeción del contribuyente al impuesto nos hace ver una de las principales problemáticas del impuesto, esto es debido que según la residencia del sujeto pasivo independientemente de donde estén situados los bienes recibidos tributará de una forma u otra. Estas distintas formas son las denominadas “obligación real” que son para las contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España u “obligación personal” para justamente lo contrario. Esta diferenciación será determinante en varios aspectos que trataré más adelante ya que conlleva una serie de facultades que otorga la normativa estatal a los hechos imponible sujetos sean redirigidos por las normativas autonómicas que en la mayoría de casos otorgarán una menor costosa tributación. Estas facultades permiten minorar la tanto la base imponible como la cuota tributaria pero también pueden aumentar la base liquidable o la cuota íntegra, se distribuyen de la siguiente forma a nivel estatal y donde destacaría:

- Reducciones en la base imponible: Por consanguinidad (Grupos del I al IV) en sucesiones que irán de 47.858,59 a 7.993, 46 euros, por vivienda habitual (95 %) con un límite de 122.606,47 € también en sucesiones y del

95 % en empresas familiares cumpliendo una serie de requisitos tanto en sucesiones y donaciones.

- Una tarifa progresiva dependiendo de la base liquidable que se situará como máximo hasta el 34 %.
- Un coeficiente corrector que según el grupo de consanguinidad asignado en la reducción y el patrimonio preexistente del contribuyente podrá ser de 1 hasta 2,4 que provocará un aumento de la cuota íntegra.
- Y las deducciones o bonificaciones que se apliquen a la cuota tributaria por doble imposición internacional o por residencia del sujeto pasivo en Ceuta o Melilla.

## **2. Doble imposición en donaciones y sucesiones**

Una de las controversias que provoca el impuesto a la hora de tributar es la doble imposición que se origina por gravar más de una vez un mismo hecho imponible. En concreto, autores como García de Pablos<sup>1</sup> y Baker & Mckenzie<sup>2</sup>, consideran que en las transmisiones lucrativas se origina una doble imposición económica sobre los bienes y derechos transmitidos al gravarse también en el IRPF como una ganancia patrimonial, pese a no haber obtenido ningún tipo de recompensa monetaria a la hora de realizarse la donación. Es un tanto paradójica esta situación al producirse solamente en las donaciones en especie pero no en las donaciones dinerarias al no tener ningún tipo de repercusión para el donante a la hora de tributar por el IRPF ya que no se produce una ganancia patrimonial. De esta forma esto generará una desincentivación del ahorro por parte de los residentes de España que deben tributar por dichos impuestos y una reducción de las propias donaciones al tener un peor trato fiscal ya que no tienen tantas reducciones como las sucesiones, ni en estas se generará esta doble imposición económica al ser excluidas de tributación en el IRPF<sup>3</sup> por no considerarse como ganancia patrimonial cuando se produce una transmisión por fallecimiento del contribuyente. A su vez se generará una alta tarifa de gravamen cuando se realice donaciones a familiares no directos, hijos o cónyuges, por los coeficientes correctores que pueden doblar el propio tipo de gravamen. Ante todo esto se puede considerar que esta doble imposición provocará que el impuesto en las donaciones no sea equitativo por el alto gravamen que se debe de efectuar sobre los bienes o derechos transmitidos y producir deslocalizaciones tanto de los

---

<sup>1</sup> “La necesaria reforma de la imposición patrimonial en España”, documento publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 2014.

<sup>2</sup> “Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones en España” publicado en noviembre de 2015 por varios abogados del despacho Baker & Mckenzie.

<sup>3</sup> Norma establecida en el artículo 33.3.b. de la Ley del Impuesto sobre Personas Físicas (35/2006)



bienes o de los propios donantes para intentar pagar el menor impuesto posible gracias a las diferentes jurisdicciones que se otorgan a las Comunidades Autónomas.

Por parte de las sucesiones la doble imposición es un asunto más tratado al generarse a nivel internacional cuando entre el causante y el causahabiente existen diferentes puntos de conexión, como pueden ser por la fuente del bien o la residencia del causahabiente/causante, que permiten a los Estados afectados gravar el propio hecho imponible por sus propias jurisdicciones provocando un perjuicio al contribuyente afectado al tributar dos veces por el mismo suceso. En España es un problema que no se ha solucionado pese a las recomendaciones que publicó la Comisión Europea en el 2011<sup>4</sup> para evitar o mitigar lo máximo posible la doble imposición internacional. El mecanismo para evitar este problema se encuentra en el artículo 23 del ISD donde se aplicará un mecanismo unilateral que tratará de una deducción a tenor del menor valor del importe satisfecho en otro Estado por el mismo impuesto (sucesiones) o aplicando el tipo medio efectivo de gravamen en los bienes que se encuentren fuera del territorio Español. Este sistema está bastante obsoleto al encontrarse bastante alejado de las recomendaciones que presentó la Comisión Europea y permitir en la mayoría de ocasiones que el hecho gravado, pese a deducirse, pueda ser mayor que si solo se hubiera aplicado en un Estado como sería en el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en España. Cabría comentar que en este tipo de situaciones se suele regir por los Convenios de Doble Imposición que se suelen tener firmados entre Estados mediante acuerdos bilaterales, en el caso de España solamente se tiene con tres estados para solucionar la problemática de la doble imposición en sucesiones. Estos tres estados son Francia, Grecia y Suecia. Estos convenios están bastante anticuados por lo que no se rigen por un mecanismo óptimo para evitar la doble imposición sino que se trata de una serie de reglas para atribuir la potestad al Estado que deba gravar ese hecho imponible. Por lo tanto se puede concluir que España en los últimos años no ha tomado ninguna preocupación para solucionar las irregularidades que provocan el ISD cuando se tiene relación con países extranjeros para evitar un mayor coste fiscal a los contribuyentes y sin aplicar ningún método de los expuestos por la Comisión Europea en 2011.

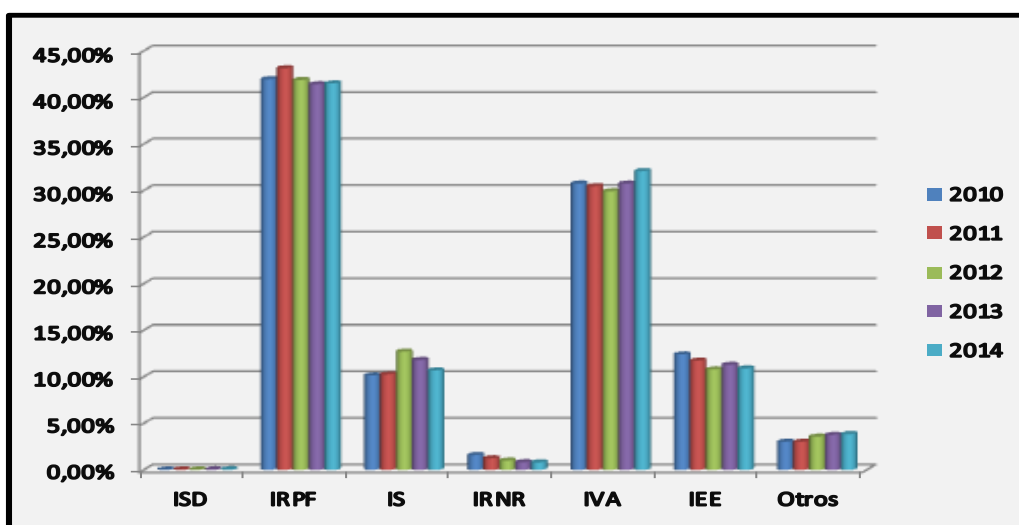
### **3. Baja recaudación frente a otros Impuestos españoles**

Otro de los aspectos negativos de este impuesto es su baja recaudación dentro del sistema tributario Español pese a tener una incidencia bastante costosa sobre todo en el tipo de gravamen ya que puede alcanzar hasta un 81,6 % de tipo marginal cuando en una sucesión o donación se realizan sin ningún tipo de relación familiar, los del grupo IV, al ser los más lejanos en afinidad de

---

<sup>4</sup> Recomendación de la Comisión Europea del 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE).

consanguinidad. Debido a esto y las diferentes reformas que se han ido produciendo en los últimos años en las normativas autonómicas, por los problemas financieros que sufren la mayoría de comunidades, han provocado una mayor imposición en este impuesto mediante menores reducciones o bonificaciones a favor de los contribuyentes. Si analizamos la recaudación del ISD en el último lustro (desde 2010 ya que es el último año del que se tiene datos oficiales) sorprende como su peso respecto al total es prácticamente intrascendente aunque al ser un impuesto que está cedido a las comunidades autónomas solamente están incluidos los de obligación real y de Ceuta-Melilla en el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia mediante los datos de la AEAT del año 2014

Se evidencia una enorme diferencia en comparación con los principales impuestos españoles donde su recaudación es millones de veces más alta respecto al ISD y si se le añadiera la recaudación de cada comunidad autónoma al gráfico anterior, datos que comentaré con más detenimiento al tratar la cesión del impuesto a las CCAA, solamente aumentaría un 0,1% más del total (aproximadamente un 0,09% sin las CCAA) respecto a la recaudación total de la Agencia Tributaria por lo que seguiría siendo muy escaso en comparación con otros impuestos. Lo peor de todo, es que pese a tener un alto coste fiscal muy desigual entre los contribuyentes (al soportar unos una mayor carga según donde residan) y a su vez una recaudación muy baja frente a los ingresos totales de la Agencia Tributaria donde no representan casi ningún tipo de incidencia, son las dificultades que se ofrecen a los sujetos pasivos mediante a las opciones de aplazamiento o fraccionamiento que deberían permitir financiar la cuota a ingresar con mayores facilidades y menores costes sin redirigirse al funcionamiento general que se contempla en la ley General Tributaria cuando no pueden hacer frente al impuesto; provocando a la renuncia de la sucesión o donación que debieron percibir.

#### 4. Una de las imposiciones más gravosa en la UE

Si bien comentaba en el anterior punto la escasa recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España respecto a otros impuestos si se comparará con cualquier país que forme parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sucede justamente lo contrario. Analizando los estados miembros que conforman la Unión Europea y que a su vez forman parte de la OCDE se puede ver como en alguno de ellos incluso no existe este impuesto tal como sucede en Suecia o Portugal y más recientemente en Noruega, República Checa y Austria que se unen a un alto listado de países, tanto en dentro como fuera de la UE, que han decidido suprimir por completo el ISD. De esta manera revisando los datos que se tienen del ISD en el OCDE<sup>5</sup> con todos sus países de media frente al producto interior bruto (PIB) de cada uno obtenemos lo siguiente en los últimos años:

Recaudación del ISD (% PIB)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>España</b>	0,266%	0,257%	0,240%	0,219%	0,201%	0,212%	0,235%
<b>OCDE</b>	0,128%	0,125%	0,121%	0,112%	0,112%	0,120%	0,127%

Fuente: OCDE

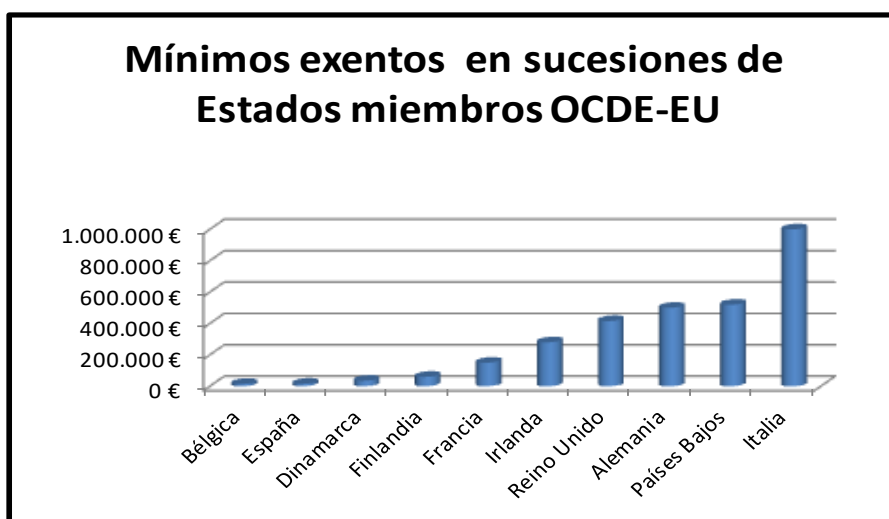
Como comentaba al principio, en España prácticamente se dobla la recaudación del ISD frente al PIB en comparación con la media de la OCDE en todos los años analizados despuntando nuevamente en el último ejercicio (2013) en que disponen datos. Por lo que se puede deducir que somos uno de los Estados miembros de la Unión Europea con mayor imposición fiscal en este impuesto. Para demostrar este suceso he elegido los principales países de la UE en que exista el ISD para comparar su trato fiscal, centrándome sobre todo en los del grupo I y II al ser los que reciben mayores beneficios por su afinidad familiar al ser entre padres e hijos o entre cónyuges. Para ello mi análisis irá destinado al tipo de gravamen máximo que se aplica en el ISD y las exenciones que se conceden en sucesiones al ser el que tiene mayor relevancia en el impuesto. Por tanto, el tipo de gravamen que se aplica en los siguientes países que forman parte de la UE y OCDE es el siguiente:

ISD para grupos I y II	Tipo de gravamen máximo
<b>Francia</b>	40%
<b>Reino Unido</b>	40%
<b>España</b>	34%
<b>Irlanda</b>	33%
<b>Bélgica</b>	30%
<b>Alemania</b>	30%
<b>Países Bajos</b>	27%
<b>Finlandia</b>	16%
<b>Dinamarca</b>	15%
<b>Italia</b>	4%

Fuente: OCDE e ICEX

<sup>5</sup> Clasificado en el subgrupo 4300 de los impuestos que conforma el OCDE.

En dicha tabla queda en evidencia como España es uno de los países con mayor tipo de gravamen en la UE pero que a diferencia de estos se puede ver aumentada por el coeficiente corrector que se aplica según el patrimonio preexistente del contribuyente. Dicho mecanismo solo se aplica en nuestro país (en comparación con los Estados miembros de la UE) dando lugar a un tipo marginal máximo del 40,8% que se situaría en los valores de Francia y Reino Unido si se aplica el coeficiente más elevado (1,2). Pero la diferencia respecto a estos países es que al contribuyente se le permite la aplicación de una exención mucho más alta que la que se ofrece en España, situada en unos 16.000 €, tal como se demuestra en el siguiente gráfico:



Fuente: ICEX y Agencias Tributarias de cada Estado Miembro de la EU

Nuevamente España es uno de los países donde peor trato tiene el contribuyente para aplicarse los mínimos exentos dependiendo del grupo que se establece por consanguinidad siempre que se tribute por obligación real ya que como se verá más adelante la mayoría de comunidades autónomas suelen ampliar dichos mínimos. Solamente Bélgica se encuentra en unos valores muy parecidos tanto en el tipo de gravamen (30%) y el mínimo exento aplicable (10.000 euros), por lo que llegaría a la misma conclusión que la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario Español publicado en el informe de Lagares (2014) donde aumentarían las exenciones situándose en unos valores más conformes en comparación con otros Estados y reduciendo de manera significativa el tipo de gravamen. De esta forma se mejoraría la eficiencia económica del impuesto y no incumpliría el principio de la equidad horizontal ya que se permite tratar de manera distinta a sujetos pasivos con un patrimonio parecido en el momento que se les aplique los coeficientes multiplicadores, al soportar una mayor carga fiscal, o mismamente por las diferentes normativas autonómicas que producen el mismo desencadenante pero no con el mismo proceso al aplicar mayores reducciones o bonificaciones tal como se verá en el siguiente subapartado.

## 5. Cesión del Impuesto a las CCAA

Una de las mayores atrocidades del ISD es la desigualdad que se produce entre las comunidades autónomas al ser competentes para variar sus normas (reguladas actualmente bajo la ley 22/2009<sup>6</sup> y que se implantaron en la ley 14/1996) mediante las necesidades que tengan, provocando un distinto trato según donde resida cada contribuyente o el lugar donde este situado el bien transmitido que otorgue potestad a esa CCAA para gravar el impuesto. Al producirse uno de los dos escenarios se le otorgará al contribuyente la posibilidad de tributar mediante obligación personal y así amoldarse a las normas que se establezcan en su comunidad autónoma para aplicar unas mayores ventajas respecto a las reducciones, tasas de gravamen, deducciones y bonificaciones; el coeficiente corrector también se permite mejorar pero la variación que han realizado algunas comunidades respecto a la ley estatal es casi insignificante. Para ver mejor las diferencias entre comunidades autónomas, no están incluidas Navarra y País Vasco al tener un sistema propio que contribuye a la financiación del Estado a través de convenios, he confeccionado unas tablas con todas ellas que pueden observarse en el anexo número 1, centrándome sobre todo en sucesiones y donaciones de cualquier bien/hecho imponible salvo los seguros de vida y empresas familiares (que trataré con más detenimiento en el punto III del trabajo).

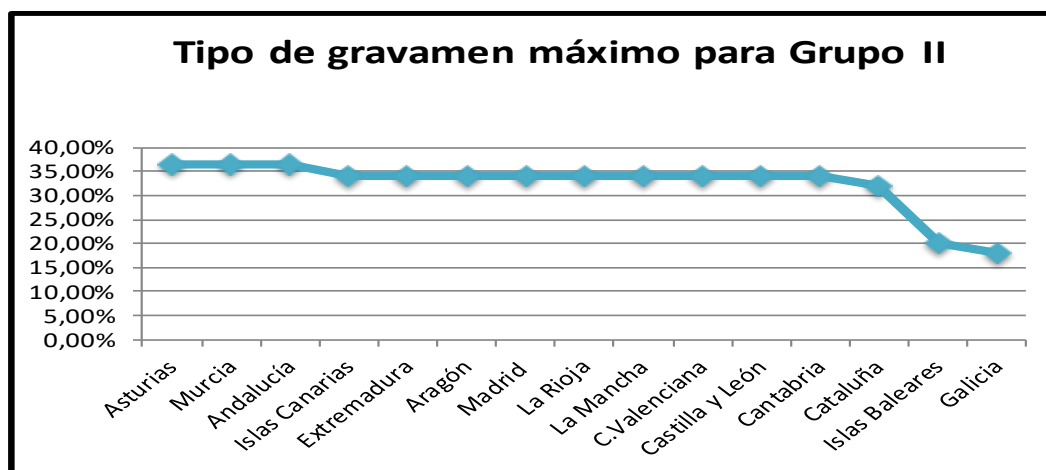
Si de los datos recopilados para la elaboración de las tablas nos centramos en las tres partes más importantes (reducciones o mínimo exento, tipo de gravamen y bonificaciones) en el cálculo del ISD se entenderá mejor en que puntos se genera esas mayores desigualdades entre comunidades autónomas. Para ello utilizaremos los datos del grupo II al ser el más común entre los contribuyentes, en el caso de los mínimos exentos obtenemos:



Fuente: Elaboración propia

<sup>6</sup> La ley 22/2009 corresponde al sistema de financiación de las comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía que permiten modificar y regular sus normas tributarias.

Se puede desprender del gráfico la variedad que existe entre las comunidades autónomas al establecerse elevados mínimos exentos de la base imponible que superan los 200.000 euros como en Aragón, Extremadura, Andalucía o Galicia (la más elevada al alcanzar los 400.000 euros y aumentarse hasta 900.000 euros según la edad del contribuyente) que superan en creces a las de Asturias, Murcia, La Rioja o Castilla la Mancha que no otorgan ninguna reducción de más en sus normativas respecto a la ley estatal. Si continuamos con el tipo marginal de gravamen se observa lo siguiente:



Fuente: Elaboración propia

En este caso solo se produce una mayor diferencia en dos comunidades autónomas (Islas Baleares y Galicia) al realizar una distinción por el grado de consanguinidad que les permite rebajar el tipo de gravamen del 34% (tipo impositivo estatal) al 20% (Islas Baleares) o 18% (Galicia) dando lugar a un tipo de marginal mucho más beneficioso después de aplicar el coeficiente multiplicador. Y sobre las bonificaciones tendremos lo siguiente:

	% de Bonificación según BI	
	BI < 100.000 €	BI > 100.000 €
<b>Andalucía</b>	0%	0%
<b>Aragón</b>	65%	0%
<b>Asturias</b>	65%	0%
<b>Islas Canarias</b>	99,90%	99,90%
<b>Islas Baleares</b>	0%	0%
<b>Cantabria</b>	99%	99%
<b>Castilla La Mancha</b>	95%	95%
<b>Castilla y León</b>	0%	0%
<b>Cataluña</b>	99%	57,37%*
<b>Extremadura</b>	0%	0%
<b>Galicia</b>	0%	0%
<b>La Rioja</b>	99%	99%
<b>Madrid</b>	99%	99%
<b>Murcia</b>	50%	50%
<b>C.Valenciana</b>	75%	75%

\*Si supera los 3 millones de euros

Fuente: Elaboración propia

Para las bonificaciones en varias de comunidades autónomas se hace una distinción que repercute a la base imponible para poder aplicar un porcentaje e incluso en algunas dejar de poderse aplicar. Como se puede comprobar en las comunidades que tenían la ventaja de aplicarse una alta reducción no conllevarán a su vez la aplicación de bonificación a la cuota tributaria del impuesto aunque no sucede en todas lo mismo (por ejemplo Aragón). Entonces después de desgranar los tres pilares fundamentales del ISD que otorgan unas ventajas fiscales a sus contribuyentes nos podemos plantear la siguiente duda ¿Qué es mejor una alta reducción o el mayor porcentaje de bonificación?

Para ello he decidido plantear el siguiente supuesto: Sucesión de una herencia de un millón de euros, doscientos cincuenta mil en vivienda habitual y el resto en monetario, por parte de un padre a su hijo de 26 años con un patrimonio muy bajo (no da lugar a aplicar el coeficiente multiplicador). Como se puede comprobar es una sucesión que pertenece al grupo II y que según en la comunidad autónoma que resida se obtiene lo siguiente:

	1M € de ISD	Tipo medio (CT/BI)*100	Recaudación de ISD en 2014*	% Recaudación respecto total ISD
ANDALUCÍA	230.583,73 €	23,06%	20.752 €	12,70%
ARAGÓN	220.197,34 €	22,02%	1.676 €	1,03%
CASTILLA Y LEÓN	206.036,47 €	20,60%	1.439 €	0,88%
ASTURIAS	189.214,73 €	18,92%	2.583 €	1,58%
EXTREMADURA	184.115,34 €	18,41%	127 €	0,08%
MURCIA	115.291,86 €	23%	1.460 €	0,89%
COMUNIDAD VALENCIANA	46.471,88 €	18,59%	17.897 €	10,95%
GALICIA	29.825,00 €	2,98%	3.289 €	2,01%
CATALUÑA	20.605,20 €	13,38%	18.480 €	11,31%
BALEARES	14.600,00 €	1,46%	43.706 €	26,74%
CASTILLA Y LA MANCHA	11.050,56 €	22,10%	324 €	0,20%
LA RIOJA	4.420,22 €	22,10%	731 €	0,45%
MADRID	2.208,63 €	22,09%	42.047 €	25,73%
CANTABRIA	1.710,13 €	17,10%	313 €	0,19%
CANARIAS	193,14 €	19,31%	8.267 €	5,06%

Fuente: Elaboración propia

\*Recaudación del ISD en miles de euros  
Liquidaciones desarrolladas en el anexo nº1

Entre la comunidad que se tributa más a la que se tributa menos hay una diferencia de 230.000 euros por un mismo hecho imponible provocado sobre todo a la hora de aplicar bonificaciones tal como se demuestra en las comunidades de Castilla-La Mancha, la Rioja, Madrid, Cantabria e Islas Canarias que entre el tipo medio (carga tributaria que realiza el ISD) que soporta la cuota tributaria respecto a la cantidad que deben ingresar a sus correspondientes Agencias Tributarias se ven favorecidas por dichas bonificaciones. El ejemplo más clarividente es el de las Islas Canarias y Galicia, el primero con un tipo medio del 19,31% pero con una bonificación del 99,90% y el segundo con un tipo medio del 2,98% gracias a un elevado mínimo exento pero con una bonificación nula. Por tanto, a la cuestión que me planteaba antes de realizar este supuesto queda resuelto analizando

estas dos comunidades ya que una bonificación será mucho más ventajosa para el contribuyente. A su vez he añadido en la tercera columna la recaudación que ha obtenido cada comunidad autónoma en el 2014, desprendiéndose de los datos mencionados en la tabla una gran variación de una comunidad a otra, y el peso que representa en la recaudación del ISD en el total de las CCAA en la cuarta columna. Obteniendo como datos relevantes la desproporción que se produce entre Islas Baleares (26,74%) y Asturias (1,58%) al ser comunidades con un número de habitantes parecidos e incluso con la de Galicia que triplica su población respecto a las Islas Baleares pero donde sus contribuyentes reciben un muy buen trato fiscal provocando una aportación en el ISD mucho más baja en comparación con otras en el ratio recaudación/habitantes.



## II. DISCRIMINACIÓN POR LA RESIDENCIA DEL CONTRIBUYENTE

El ISD relaciona a sus contribuyentes mediante diferentes puntos conexión como son el de residencia o situación de los bienes recibidos provocando una distinción a la hora de tributar al ser por obligación personal u obligación real. Cuando se trata de contribuyentes no residentes en España se aplicaba esta última, por ello en este punto del trabajo analizaré en qué situaciones se producía esta distinción, cómo se modificó en la ley del ISD tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y si a los contribuyentes que se vieron afectados por estas discriminaciones antes de la sentencia del tribunal se les permitió reclamar la cantidad que ingresaron de más a la Agencia Tributaria del Estado. Con el objetivo de averiguar si tras la sentencia se ha erradicado por completo esta distinción que realizaba a los contribuyentes según su residencia y mediante consultas vinculantes realizar las liquidaciones (antes y después de la modificación del ISD) del impuesto para detallar mejor el impacto que tenía sobre algunos obligados tributarios por el gran coste fiscal que les suponía al tributar. Además realizaré el mismo proceso en la Comunidad Valenciana (STC 060/2015) y la de Aragón al tener en sus normativas autonómicas las mismas distinciones que provocaban discriminaciones entre sus contribuyentes con el mismo fin que antes: comprobar si tras las modificaciones en sus normativas se ha suprimido esta discriminación y como afectaba a sus contribuyentes monetariamente mediante consultas vinculantes.

### 1. Fuera del territorio español (Sentencia del TJUE 3/2014)

El distinto trato que han recibido los contribuyentes no residentes en España a la hora de tributar en el ISD ha sido una de las principales irregularidades que se han producido en este impuesto. Por lo tanto en los siguientes subapartados intentaré explicar cómo se producía esta discriminación, qué artículos infringía para que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea emitiese esta sentencia y cómo se modificó en la ley del ISD con el propósito de considerar sí se puso fin a tal distinción entre contribuyentes.

#### 1.1 Escenarios en que se produce la discriminación

Tal como comentaba en páginas anteriores sobre la cesión del ISD a las comunidades autónomas de toda España a excepción de las forales (País Vasco y Navarra) se permite a los contribuyentes aprovecharse de las ventajas fiscales que se otorgan al tributar por obligación personal mediante los puntos de conexión que se mencionan en el artículo 32 de la ley 22/2009; para ello se debe ser residente en territorio español cuando se produce una sucesión por parte del fallecido o en el caso de una donación de un inmueble, bien o derecho donde se encuentre situado o se deba ejercitar. En cambio cuando se trata de un no residente que deba tributar en España por el ISD será mediante obligación real donde implicará que su hecho imponible será gravado por la ley estatal sin tener

ninguna ventaja tributaria que puedan ofrecer las comunidades autónomas y que provocará estas situaciones discriminatorias. Los escenarios en que se produce está discriminación para un contribuyente que es no residente se podría resumir en la siguiente tabla según si es sucesión o donación:

SUCESIONES	DONACIONES
El causante es residente en territorio español y los herederos no residentes.	Los inmuebles o bienes están situados en España y el destinatario es un no residente
El causante es no residente pero algunos bienes o derechos están situados en España.	Los bienes inmuebles o bienes están situados en el extranjero por parte de un no residente que lo dona a un residente en España.
El causante es no residente y sus bienes se encuentran fuera de territorio español pero el heredero es residente en España.	Los bienes o derechos se ejercitan en España y los dona un residente en territorio español a un no residente.

Ante esta situación la Comisión Europea decidió de advertir a España el 11 de julio de 2007 por la distinción que se producía entre residentes y no residentes a la hora de tributar por un hecho imponible mediante el ISD. España intentó justificarse de manera poco satisfactoria ya que la Comisión Europea decidió interponer un recurso de incumplimiento al Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 23 de marzo de 2012 al considerar que España vulneraba varios artículos y principios que constituyen el Derecho de la Unión Europea. Tras ser estudiado el caso por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea desencadenó en la sentencia del 3 de septiembre de 2014 que conllevó a una serie de reformas y modificaciones que trataré más adelante.

### *1.2 Infracciones de diferentes artículos*

De la sentencia del Tribunal de Justicia se pueden extraer varios artículos del Espacio Económico Europeo (EEE) y del Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que confrontan directamente con algunos aspectos del ISD. Estos aspectos tienen un mismo factor común que lo convierten a su vez en un incumplimiento primordial en los Derechos de la Unión Europea como es el de la libertad de circulación de capitales. Si comenzamos por algún artículo a los que hace referencia la sentencia sobre el TFUE ese debería ser el artículo 63 en el cual nos comenta que la ley del ISD minorra tanto la inversión como el desplazamiento de los no residentes para realizar negocios en España al recibir un trato distinto frente a los residentes que conlleva a un mayor coste fiscal. En esta misma línea sigue el artículo 65 (véase el anexo nº2.1) del TFUE al tener que actuar en aquellos Estados miembros que diferencien a sus contribuyentes por donde residan. Si pasamos a la normativa del Espacio Económico Europeo, en los dos artículos que se trata en la sentencia, uno de ellos sigue en la misma línea que en lo comentado anteriormente sobre la libertad de la circulación de personas, concretamente al artículo nº28 (véase el anexo nº2.2), donde se ciñe en la prohibición de la posible discriminación entre las personas y sin establecerse trabas en su libertad entre los diferentes Estados miembros.

En el artículo número 40 (véase el anexo nº2.3) se vuelve a prohibir toda restricción que afecte a la libre circulación de capital en los Estados miembros de la Unión Europea o los que pertenecen en la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC). Así que se podría decir que el TJUE considera que la ley de ISD vulnera principalmente la libertad de circulación de capitales, que a su vez crea una discriminación según la residencia de los contribuyentes provocando un trato distinto entre ellos sin ningún tipo de justificación y generando un mayor coste fiscal.

### *1.3 Similitudes con otros casos*

Llama la atención al leer la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como al explicar su valoración sobre algunos de los incumplimientos infringidos por España hace mención a diferentes sentencias. De estas cabe quedarse con dos: La sentencia Mattner (C-510/08) y la sentencia Welte (C-181-12). Cada una tiene unas características que coinciden bastante con la sentencia del 3/2014 de España. En la sentencia de Mattner trata como una señora de nacionalidad Alemana (Sra. Vera Mattner) y residente en los Países Bajos recibió una donación de un terreno situado en Alemania por parte de su madre. Al estar situado en territorio germano estaba sujeto al impuesto de sucesiones y donaciones alemán y a su vez tenía derecho a la mayor reducción posible al ser la hija de la donante. Pero en el año que se realizó esta donación se hacía una distinción entre residentes y no residentes para poder aplicar dicha reducción de la cual la contribuyente del impuesto era residente en los Países Bajos, es decir, no residente. Ante esta situación decidió interponer un recurso ante la Agencia Tributaria Alemania de la cuál fue desestimada por lo que presento de nuevo otro pero esta vez ante el Tribunal Económico-Administrativo de Düsseldorf. Este tribunal se lo ofreció al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que unos años más tardes dicto en su sentencia (22 de abril de 2010) que justamente se estaba incumpliendo el principio de la libertad de capitales amparándose en artículo 63 del Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea, el mismo que en la sentencia del 3/2014 donde está involucrada España, al producirse una menor reducción en la donación a diferencia de si fuese residente Alemana.

En la otra sentencia se produce una sucesión de inmuebles y cuentas bancarias que están en Alemania por parte de la señora Welte-Schenkel, de nacionalidad Alemana pero residiendo en Suiza, a su cónyuge que era residente en Suiza. A la hora de satisfacer el impuesto de sucesiones y donaciones a la Agencia Tributaria Alemana se sorprendió por su alta cuantía debido a que la reducción aplicada a su hecho imponible era mucho más bajo al ser considerado residente de un tercer País. Suiza, país del cuál el señor Welte era residente, no es un Estado Miembro de la Unión Europea ni conformaba parte del Espacio Económico Europeo (EEE) por lo que interpuso un recurso al mismo Tribunal que acudió en la anterior sentencia (Tribunal de Düsseldorf). Este se lo comunicó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que derivó a la sentencia del 17 de octubre de 2013 donde

declaró que la discriminación que sufría el sujeto pasivo suizo irrumpía contra la libertad de la circulación de los capitales. De esta forma se puede ver ciertos paralelismos en ambas sentencias con la de España pese que en las dos comentadas en este punto se producen por la presentación de un recurso al Tribunal de Justicia Alemán. En la de Mattner por tratar diferente a un contribuyente que es residente en un Estado miembro de la Unión Europea y en la de Welte por ser el heredero residente de un tercer país. Ambas discriminaciones se producían en España en los últimos años (y se siguen produciendo en el caso de países que no integren la UE o EEE), la particularidad en la fiscalidad Alemana es que tras la sentencia de Mattner se realizaron diferentes modificaciones para no provocar las discriminaciones a los no residentes pero sin incluir a los Estados que no forman la Unión Europea ni al resto del Espacio Económico Europeo. Por esta razón unos años más tarde se produjo el caso de Welte aunque sorprende en su resolución por parte del Tribunal de Justicia Europea al no darle importancia a la residencia del afectado sino a la restricción de capitales que suponía la normativa alemana en este tipo de sucesiones.

Por último, se debe indicar que antes de llevarse el caso Welte ante el Tribunal de Justicia Europea, la Comisión Europea interpuso un recurso de incumplimiento contra Alemania al no considerarlos suficientes. Así que este proceso desembocó también en una sentencia del TJUE, un día más tarde que el español (4 de septiembre de 2014), denunciando en él las infracciones de los mismos artículos en el TFUE y EEE. Las únicas diferencias que se aprecian en el tratamiento del ISD de Alemania y España es que en la fiscalidad germana se conceden las deducciones por una escala fija y no de forma proporcional con la base imponible y el impuesto no se cede a las comunidades autónomas tal como ocurre en España.

#### *1.4 Modificación del ISD (29/1987)*

Tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) España se vio obligada a modificar la ley del ISD al decretarse que incumplía la libertad de movimientos de capitales que a su vez provocaba discriminación a los no residentes y de esta forma poderse adaptar dentro del ámbito nacional al Derecho Europeo. Por la peculiaridad que tiene el impuesto al ser cedido a las comunidades autónomas podían optar por dos opciones, armonizar el impuesto de sucesiones y donaciones para toda España y así poner fin a las desigualdades que se producen entre las CCAA o modificar la propia ley del ISD (29/1987) para que los no residentes puedan ser incluidos entre los puntos de conexión de la ley 22/2009 y así adecuarse a sus ventajas fiscales según la comunidad autónoma. La modificación en el ISD se realizó mediante la integración de la disposición adicional segunda (véase en el anexo número 3), en ella se dice que la normativa del impuesto se adecua a la sentencia del TJUE y en su primer punto se comenta los escenarios donde cambiará la tributación para el contribuyente. Dentro de

estos escenarios se integra a los contribuyentes tanto de sucesiones y donaciones como no residentes respecto España pero que formen parte de un Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (EEE). Dicho de otra manera, el contribuyente debería ser residente en uno de los 27 países (sin contar a España) integrantes de la UE o Islandia, Liechtenstein y Noruega que son los otros tres países que integran el Espacio Económico Europeo (los 28 de la UE más los 3 mencionados). En el caso de las sucesiones podríamos ver los cambios que se producen para los herederos no residentes fuera de España dependiendo de la residencia del causante según la siguiente tabla:

		<b>Heredero no residente en España</b>
<b>No residente en España pero residente en un Estado miembro de la UE o EEE</b>	Bienes situados en España	Sujeto al ISD por el valor de los bienes situados en España y pudiendo aplicar la normativa autonómica correspondiente tras la instauración del <b>punto 1.a.</b> de la disposición general.
	Bienes no situados en España	No sujetos al ISD Español sino al del país, en el caso que haya este impuesto, donde se encuentren los bienes.
<b>Residente en España</b>	Bienes situados en España	Estará sujeto al ISD y podrá aplicar la normativa autonómica si el heredero es residente en un Estado miembro de la UE o EEE tal como indica el <b>punto 1.b.</b> de la disposición sino se deberá de aplicar la normativa estatal.
	Bienes no situados en España	No sujetos al ISD Español sino al del país, en el caso que haya este impuesto, donde se encuentren los bienes.

Los cambios permiten a los no residentes que reciban una sucesión o legado tributar por las normativas autonómicas dependiendo de donde se encontrará el bien que se pudiese adjudicar y no según la residencia del causante. De esta forma tendrían el mismo trato que los demás contribuyentes salvo que residan en los denominados “países terceros” que serán aquellos que no formen parte de la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo. Eso sí, en el tema de sucesiones habría otro escenario no integrado en la tabla donde sería que el causante es un no residente y a su vez recibiera bienes o derechos no situados en territorio español pero el heredero fuese un residente en España. Esta cuestión también se incluye en la segunda disposición, concretamente en el final del punto 1.a, y de este modo dar un giro de trescientos sesenta grados al considerar más importante al contribuyente en sí del impuesto como es el heredero en vez del causante ya que son los nuevos nexos de unión como puntos de conexión que se tienen en cuenta en el ISD.

Por parte de las donaciones es totalmente distinto a lo referido anteriormente al no tener ningún tipo de importancia la residencia del donante tanto antes como después de la inclusión de la segunda disposición pero si en la del donatario. Antes de la modificación del ISD se nos hacía referencia en el último punto de conexión de la ley 22/2009; en él se dice que todo bien mueble o derecho que se encuentre en España tributaría por la normativa autonómica en que residiera el donatario. Por lo cual si era un no residente no se le permitiría de nuevo beneficiarse de los beneficios fiscales a nivel autonómico. Tras la modificación del ISD esto ya no es así siempre que el contribuyente sea residente de un Estado

miembro de la UE o EEE al igual que los bienes inmuebles como los bienes muebles o derechos se encontrarán situados en alguno de estos estados. Para ver más claro los cambios que produce la inclusión de la segunda disposición en el ISD seguiremos el mismo método que con las sucesiones mediante la siguiente tabla donde dependiendo de la residencia del donatario y de la situación del bien obtenemos:

	Donatario no residente en España	Donatario residente en España
<b>Bienes inmuebles situados en España</b>	Si el donatario reside en un Estado Miembro de la UE o EEE podrá aplicar la normativa autonómica dependiendo de donde se encuentre el inmueble tal como indica el <b>punto 1.c.</b> de la segunda disposición salvo que resida en un país tercero que provocaría aplicar la normativa Estatal del ISD.	Al estar los inmuebles en España y siendo residente no le afectaría en nada las novedades que impone la segunda disposición por lo que seguirá sujeto a la normativa autonómica del ISD que le corresponda.
<b>Bienes inmuebles o muebles situados fuera de España</b>	No estará sujeto al ISD al no tener ningún punto de conexión con España ni obligación para tributar por este impuesto.	Si el inmueble donado esta situado en un país de la UE o EEE podrá utilizar la normativa autonómica según donde resida el donatario tal como señala el <b>punto 1.d.</b> En el caso de que el inmueble esté situado en un país tercero se aplicaría la norma Estatal.
<b>Bienes muebles situados en España</b>	Si el donatario reside en un Estado Miembro de la UE o EEE podrá aplicar la normativa autonómica según donde se encuentre el bien mueble en los últimos 5 años tal como indica el <b>punto 1.e.</b> de la segunda disposición a excepción de que resida en un país tercero que le obligaría aplicar la normativa Estatal.	Independientemente de donde se encuentren esos bienes muebles o derechos se aplicará la normativa autonómica correspondiente a la residencia del donatario.

Se puede comprobar como ya no existe ningún hueco legal en el cuál un no residente de la UE o EEE no pueda aplicarse la normativa autonómica aunque en el caso de las donaciones tienen unas peculiaridades más complejas que en las sucesiones. La primera es cuando se trata de bienes muebles o derechos como son elementos que no necesitan estar fijos en un mismo lugar para saber en qué comunidad autónoma deben tributar se tendrán en cuenta hasta la fecha de devengo del impuesto donde estuvieron situados (en número de días) los últimos cinco años. Y la segunda se puede producir cuando un donante cede diferentes bienes como inmuebles, muebles o derechos a un mismo donatario, en este caso surgiría el problema al saber por qué normativa de comunidad deberían de regirse para obtener la cuota tributaria. La solución que da la segunda disposición del ISD es utilizar la normativa Estatal para el conjunto de bienes donados, para saber qué tipo de gravamen aplicar, y después la normativa autonómica a cada bien según le corresponda cuando se haya obtenido el tipo medio; de esta manera dará lugar a la cuota tributaria que debería realizar el contribuyente (en este caso el donatario). Después de analizar las variaciones que supuso la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo en la ley 22/1987 del ISD se puede afirmar que todas las situaciones que originaba discriminaciones en sí el impuesto han sido solucionadas pero parcialmente al volver a diferenciar entre los contribuyentes: no residentes comunitarios o extracomunitarios (no forman parte de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo).



### *1.5 Devolución de la cuota tributaria añadida a los contribuyentes afectados*

Tras analizar las modificaciones que supuso la sentencia en la ley del ISD sería interesante investigar qué impacto tuvo en los contribuyentes que se vieron afectados por la ley anterior sin la incorporación de la segunda disposición adicional, es decir, el coste fiscal que tuvieron que ingresar de más a la Agencia Tributaria y si lo pudieron recuperar. Para ello haré una distinción según el tipo de liquidación: prescrita y no prescrita.

#### *1.5.1 Liquidaciones no prescritas*

Si un contribuyente no residente autoliquidó el Impuesto de Sucesiones y Donaciones bajo la normativa Estatal sin beneficiarse de la normativa autonómica podría exigir la devolución de la cuota que pagó de más en su momento. Uno de los requisitos es que no hayan pasado 4 años desde la fecha de devengo, en el caso que no fuese así también pudo exigirlo aunque el procedimiento es más complejo tal como comentaré más adelante. Centrándonos en una liquidación no prescrita lo primero que debe realizar el contribuyente afectado es reclamar sus derechos mediante la presentación de un expediente que impugne la autoliquidación efectuada ante el órgano competente para que comience el proceso de devolución del ingreso indebido tal como permite el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007<sup>7</sup>. El órgano al que se debería de presentar este procedimiento debe ser el mismo en el que se realizó la autoliquidación del ISD dónde se dará iniciado cuando el interesado reciba una notificación, desde ese instante tendrá una duración máxima de 6 meses para saber la resolución adoptada. En el caso de no recibir ninguna respuesta por parte de la Administración se entenderá como una respuesta negativa a la solicitud presentada.

#### *1.5.2 Liquidaciones prescritas*

Normalmente para aquellas autoliquidaciones que hayan transcurrido más de 4 años (prescritas) no se permite ejercer ningún procedimiento por parte del interesado cuando se haya producido un error o se haya soportado una mayor cuota tributaria, tal como es el caso, pero no fue así por una razón. En este incidente el ISD había infringido los derechos de los sujetos pasivos no residentes, por ese motivo pudieron ampararse al Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (ley 30/1992 del 26 de noviembre), concretamente al artículo 139 del cual se sobreentiende que a los contribuyentes implicados se les recompensará económicamente al

---

<sup>7</sup> Real Decreto 1065/2007 corresponde al Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

haberles aplicado una normativa incorrecta mediante reclamación por responsabilidad patrimonial. Aunque el mayor problema era saber hasta qué punto podían reclamar los interesados, es decir, desde que aviso la Comisión Europea a España por el incumplimiento de varias normas en ámbito Comunitario a nivel Europeo en el año 2007 o desde que se instauró la ley ISD (29/1987) junto a la cesión de las comunidades autónomas (22/2009) en el territorio español. Como la sentencia del TJUE no es concluyente a la hora de fijar un límite temporal se debería revisar recursos del Tribunal Constitucional ante otras sentencias para saber que baremo se utilizó. Una de las que puede servir es el recurso que presentó Iberdrola<sup>8</sup> ante el incumplimiento de la normativa Europea donde el Tribunal Constitucional dictó que las sentencias presentadas por un TJUE serán desde que se produjo el incumplimiento, es decir, desde que se instauró la anterior ley (21/2001) que permitía el Estado la cesión del impuesto a las comunidades autónomas que generaban esta desigualdad e incumplía con los derechos comunitarios europeos respecto a los miembros no residentes.

El procedimiento en este caso es parecido que en las liquidaciones no prescritas salvo que en vez de presentarlo al mismo órgano en que se realizó el ingreso de la deuda tributaria debe ser en el Consejo de Ministros y al órgano competente que considere la Administración Tributaria. Además si la reclamación superase los 50.000 € se debería de presentar a más a más un dictamen del Consejo de Estado que apruebe las garantías del cumplimiento del Derecho Comunitario. El plazo que se dispuso para presentar la reclamación también es menor al ser solamente de un año, justamente desde que se publicó el 10 de noviembre de 2014, en el DOUE (Diario Oficial de la Unión Europea) número 57, hasta el 10 de noviembre de 2015. Esto se reafirma al leerse una de las últimas consultas respondidas por la Agencia Tributaria, concretamente el 25 de enero de 2016 (número de consulta: V0265-16), donde la respuesta iba dirigida al efecto temporal de la sentencia. Dicha respuesta nos dice que las liquidaciones ya prescritas no se podrían realizar ninguna devolución al haber sobrepasado el 10 de noviembre de 2015. Aquellos que los presentaron en plazo tuvieron que esperar el mismo tiempo, 6 meses, para saber si la reclamación efectuada era correcta y con la posibilidad de no recibir respuesta que significaría denegada; si esto último ocurriese tanto en liquidaciones prescritas como no prescritas se tiene la posibilidad de presentar un recurso de reposición o reclamación administrativa ante la decisión tomada.

### *1.6 Consultas V064-15 // V2059-15 (Ejemplos prácticos)*

Para ejemplificar mejor lo que ha supuesto la aplicación de la sentencia en el ISD utilizaré dos consultas vinculantes en las cuáles se trata a contribuyentes no residentes en una sucesión (consulta V064-15) y en una donación (V2059-15). De

---

<sup>8</sup> Sentencia 145/2012 del 2 de julio de 2012.



esta forma se podrá ver de una manera más clara el impacto fiscal que ha supuesto para los afectados a la hora de aplicar una normativa autonómica en vez de la Estatal.

La primera consulta se trata de una sucesión un tanto compleja al tratar de un obligado tributario (residente en Alicante) al que se le adjudica una casa urbana y el resto de activos a sus hermanos. La hermana del consultante hereda el patrimonio monetario, que representa el 10% del valor total hereditario, y a su hermano una casa unifamiliar. Dichos inmuebles se encuentran en Alemania que son justamente la residencia del causante de la sucesión. La casa urbana que recibe el consultante está arrendada a dos personas que gozarán de una pensión vitalicia y que devengarán 4.300 € mensuales a repartir equitativamente entre los herederos. En la consulta se plantea cancelar la pensión vitalicia mediante una compensación monetaria para poder tener a su disposición el inmueble heredado, bajo este supuesto he realizado la autoliquidación del consultante: Inmueble heredado más el dinero pertinente de los alquileres desde la fecha de fallecimiento del causante ( mayo de 2008) hasta la fecha en que se recibe la respuesta de la consulta (febrero de 2015) produciéndose en dicho mes el devengo del ISD tal como indica el artículo 47.3 del reglamento<sup>9</sup> del propio impuesto. Pese a que al momento del devengo ya se podría aplicar la normativa autonómica donde resida por la sentencia del TJUE realizaré también la liquidación como se producía antes del 2015. Por ello me centraré en la diferencia fiscal que hay entre la normativa estatal y la normativa autonómica Valenciana (residente en Alicante), aplicándose la segunda disposición adicional del ISD se obtiene lo siguiente:

	<b>Normativa Estatal</b>	<b>Normativa CCAA Valencia</b>	<b>AHORRO FISCAL</b>
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>70.594,98 €</b>	<b>15.884,86 €</b>	<b>54.710,11 €</b>

Liquidación desarrollada en el anexo nº4

Considerando al consultante como un descendiente del grupo II al ser mayor de 21 años se alcanza una diferencia fiscal de prácticamente 55.000 € debido a la bonificación del 75 % que se le permitiría aplicar a la cuota tributaria al ser residente en Alicante. Dicha bonificación unos años atrás (hasta agosto de 2013) era del 99 % por lo que la diferencia aún era mucho mayor. Valdría también hacer un inciso en esta consulta ya que si Alemania también exige al contribuyente que realice el impuesto en su territorio por los puntos de conexión que provocan los inmuebles situados allí se le podría aplicar una deducción por doble imposición internacional. Por tanto y dejando a un costado esto último, se puede considerar una diferencia desproporcionada que debían de soportar todos los hechos imposables que tenían una relación con un país extranjero y que actualmente se

<sup>9</sup> Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

seguiría produciendo si el bien heredado estuviese situado en un país no integrante de la Unión Europea o Espacio Económico Europeo.

La otra consulta, que es respecto una donación, trata de un matrimonio residente en Madrid que vende un inmueble situado en Castilla La Mancha en el 2014 y el dinero que percibe se lo dona a su hija que es residente de Dinamarca. Este caso no es tan complejo como el anterior pero tiene un aspecto que no he tratado con mucha énfasis en la modificación del ISD pero que me servirá para hacerlo en este punto. El escenario que se nos plantea es una donación monetaria a una donataria que reside en un Estado miembro de la Unión Europea, justamente una situación que antes del 2015 debería de tributar por la normativa Estatal y que tras la reforma se puede aplicar la normativa autonómica. Precisamente el quid de la cuestión es saber en qué comunidad, si observamos lo que nos dice el punto 1.e. de la segunda disposición adicional en que está sujeto este caso se aplicaría la normativa autonómica donde haya estado más tiempo situado el bien mueble (la cantidad monetaria de la venta) en los últimos 5 años. Aplicando esta norma es evidente que se aplicaría la normativa autonómica de Madrid al ser residente el matrimonio y sobreentender que dispondrán su cuenta bancaria en esa región pero al estar menos de 5 años la Agencia Tributaria en la consulta nos dice que no se puede tener en cuenta desde la venta al no cumplirse dicho tiempo. Por tanto la solución que se debe adoptar es donde estuvo situado el bien antes de su venta, en este caso sería Castilla La Mancha y por consiguiente se aplicaría su normativa autonómica. Comentado esto, aplicaremos la normativa estatal y la normativa de Castilla La Mancha que nos permitirá obtener lo siguiente:

	Normativa Estatal	Normativa CCAA Castilla La Mancha	AHORRO FISCAL
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>21.261,54 €</b>	<b>1.063,08 €</b>	<b>20.198,46 €</b>

Liquidación desarrollada en el anexo nº5

En Castilla La Mancha no se tiene una bonificación tan alta (95 %) como en la consulta anterior pero si lo suficientemente importante para generar un ahorro fiscal desmesurado a la hora de aplicar la normativa Estatal.

## 2. Dentro del territorio español

En el ámbito territorial español también se han producido en los últimos años casos discriminatorios según la residencia del contribuyente para poderse adoptar alguna norma a nivel autonómico. Destacan principalmente dos casos, el de la Comunidad Valenciana (STC 060/2015) sobre sucesiones y la modificación del decreto legislativo (1/2005) del código tributario del Gobierno de Aragón en el ámbito de donaciones. A continuación realizaré el mismo proceso que con la sentencia del TJUE para ver si tras modificar dichas normativas ya no se produce la discriminación para los contribuyentes que no residen en esas comunidades autónomas y que coste fiscal soportaban de más los contribuyentes afectados mediante consultas vinculantes.

## 2.1 Comunidad Valenciana (STC 060/2015)

La sentencia del Tribunal Constitucional se produjo por la inconstitucionalidad de la ley Valenciana en el ISD a la hora de aplicarse la bonificación que viene adoptada en su propia ley y que solamente se permitía cuando el causahabiente residía también en la misma región (Comunidad Valenciana). Esta situación viene precedida antes de que uno de los afectados, el señor Gaspar Juan Armelles Reig, quiso alegar ante uno de los órganos competentes valencianos por la discriminación que sufría a la hora de realizar su autoliquidación de sucesiones. Para situarnos mejor en el contexto que provocó esta alegación valdría comentar que el contribuyente que realizó estas alegaciones era uno de los tres hijos del señor fallecido (su padre). Sus dos hermanas eran residentes en la misma comunidad autónoma donde falleció el causante, la Comunidad Valenciana, en cambio el otro hermano y principal protagonista de la sentencia residía en otra comunidad autonómica que le impidió aplicarse la bonificación. Esto fue así por la ley en que se regula los distintos tributos cedidos a la Comunidad Valenciana (13/1997)<sup>10</sup>, en el cual se encuentra el ISD, donde aparece el artículo 12 *bis* (véase el anexo nº6.1) que nos comenta que solamente se podían aplicar la bonificación del 99 % en el impuesto de sucesiones aquellos sujetos pasivos sí tenían la residencia en la Comunidad Valenciana con lo que se provocaba una discriminación entre los residentes de la Comunidad y los que no eran residentes pese a tener una relación directa con el mismo causante.

Dicha bonificación fue modificada meses antes del fallo de esta sentencia pero este proceso sirvió para declarar los principios que infringía la norma en sí y a su vez permitir que sea aplicable cualquier tipo de recurso presentado por su invalidez normativa, además de permitir la devolución a los contribuyentes que estaban inmersos en este trance. Analizando la sentencia del Tribunal Supremo nos comenta que artículos infringe la ley de la Comunidad Valenciana a la hora de aplicar la bonificación respecto a la Constitución Española<sup>11</sup>, sobresaliendo primero el artículo 139.1 del cual se puede extraer que no se puede realizar diferenciación entre los contribuyentes al estar residiendo en el mismo territorio, España, y por tanto deben de recibir un mismo trato fiscal al ser considerado un mismo conjunto. En la misma línea sigue el artículo 14 que sirvieron como exposición ante la justificación que utilizó la Comunidad Valenciana para defender su postura e intentar desestimar la postura del Tribunal Supremo a favor del contribuyente que interpuso el recurso de casación. Es interesante tratar los razonamientos expuestos por parte de la Comunidad Valenciana ya que en ellos se desprende la razón de aplicar esta diferenciación según la residencia del sujeto

---

<sup>10</sup> Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

<sup>11</sup> La Constitución Española son las normas aprobadas por el Congreso de los Diputados y del Senado celebradas desde el 31 de octubre de 1978 y que están publicadas en el BOE núm. 311.

pasivo. Primero de todo se escuda en el poder que se le concede a las comunidades autónomas para establecer sus propios tributos tal como lo dice también los artículos 156-157 de la Constitución Española (véase anexo nº6.2); pero el uso que hace la normativa valenciana es de una forma desigual aunque su defensa se centra en el intento de favorecer a sus residentes permitiéndoles ventajas fiscales que en un futuro permitirán recuperar esas cantidades al ser de nuevo invertidas por los propios residentes favorecidos por esta norma al obtener un mayor ahorro.

Es decir, intentan mejorar las políticas sectoriales de la región mediante la descompensación de los contribuyentes no residentes para seguir beneficiando a sus residentes. Como se puede comprobar es una medida totalmente injusta de la cual la Comunidad Valenciana se siguió defendiendo en ella mediante la comparación con otras comunidades que también discriminan a los contribuyentes por su residencia como sucede en la ley de Aragón en donaciones, tema que trataré posteriormente, o en varias leyes autonómicas con las empresas familiares. No obstante el punto clave es que un no residente de la Comunidad Valenciana soporta prácticamente todo el coste fiscal en el impuesto de sucesiones y donaciones que favorece al gasto público a diferencia del residente que en este impuesto su contribución es prácticamente inexistente, asimismo se desdice al derecho de igualdad que promueve la Constitución Española al provocar mayores disparidades en un mismo grupo de parientes familiar que estén sujetos al mismo hecho imponible salvo en la cantidad monetaria que perciban. Además cabe señalar los diferentes bandazos que ha tenido la Comunidad Valenciana con dicha norma a la hora de asignar la bonificación, si tal como señale al principio en el artículo 12 bis de la ley 13/1997 (primera en que se establece dicha norma) se asignaba a los grupos I y II de descendientes en sucesiones vario de manera sustancial en la ley 16/2003. En ella se quiso reducir la aplicación de la bonificación asignándose solamente a los menores de 21 años ya que son los contribuyentes más jóvenes y que mayores dificultades económicas pueden padecer. Pese a que sigue sin cumplir el principio de igualdad ni de neutralidad tributaria tenía un mayor sentido su aplicación aunque desde su aprobación solo duro tres años más hasta que se volvió al precepto original en la última ley de la Comunidad Valenciana (10/2006) antes de la modificación que se produjo en 2014.

Antes de la sentencia del Tribunal Supremo se volvió a hacer constancia de los distintos balanceos que ha hecho la Comunidad Valenciana en sus diferentes normas tal como se demuestra con el decreto ley 4/2013 del 2 de agosto en la que se establecen diferentes medidas para reducir en gran parte el déficit público que venían padeciendo (y siguen sufriendo) en los últimos años por la descompensación de sus normas y por los distintos casos de corrupción que han salido a la luz. Una de estas modificaciones afecta directamente a la principal cuestión que estamos tratando que fue la reducción de la bonificación para los

contribuyentes del grupo I y II en sucesiones del 99% al 75% pero sin cambiar la condición de la residencia del sujeto pasivo. Finalmente el requisito de residencia se modificó en una de las últimas medidas que tomó la Comunidad Valenciana el 22 de diciembre de 2014<sup>12</sup>, justamente unos meses más tarde de la sentencia Tribunal de Justicia Europeo sobre los contribuyentes no residentes respecto España y en pleno proceso de defensa frente al Tribunal Supremo. Por lo que se podría suponer que ya preveían el fallo que decidiría el Tribunal en su sentencia y optaron en modificarlo para no tener mayores represalias ni alegaciones de otros contribuyentes afectados. La modificación se efectuó para las liquidaciones devengadas a partir de enero de 2015 (véase anexo nº6.3) y donde ponían fin a esta discriminación y desigualdad que padecían los sujetos pasivos bajo la normativa valenciana aunque llama la atención como se introdujo otra novedad en 2013 para los contribuyentes que pertenecen a los grupos I y II según la descendencia para compensar la disminución en la bonificación y fue mediante un aumento en la reducción de la base imponible que podía alcanzar hasta los 156.000 euros (véase anexo nº6.4).

Aprovechando el caso del señor Gaspar Juan Armelles Reig que se trata en la sentencia he realizado las autoliquidaciones que se realizaron en el año de 2010 tanto al contribuyente afectado como a sus dos hermanas que estaban sujetas en el total del patrimonio del causante (dichas autoliquidaciones se encuentran en el anexo número 4). A partir de esto he realizado cada autoliquidación, al señor Gaspar Juan Armelles, dependiendo de las modificaciones que se han establecido en la ley autonómica valenciana en términos de sucesiones y donaciones para ver como varia la cuota tributaria con el consiguiente resultado:

Señor Gaspar	Ley 10//2006	Modificación	Ley 7//2014	Diferencia fiscal entre normativa actual y la aplicada en fecha devengo bajo el supuesto de bonificación
Juan Armelles Reig	CCAA Valencia	RD 4//2013	CCAA Valencia	
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>202.210,86 €</b>	<b>181.810,86 €</b>	<b>45.452,72 €</b>	<b>43.430,61 €</b>

Liquidaciones desarrolladas en el anexo nº6.5

Partiendo de la base que la primera autoliquidación (bajo la ley 10/2006) era totalmente desproporcional por la no aplicación de la bonificación, con lo que supondría una tributación aproximada a 2.000 € si se aplicase, llama la atención como tras las nuevas reformas aumenta bastante la cuota tributaria con lo que deja en evidencia el déficit público que sufre la Comunidad Valenciana necesitando una mayor tributación de los contribuyentes en sus tributos, en este caso en el de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

De manera concluyente cabe decir que el fallo de la sentencia del Tribunal Supremo decidió declarar la nulidad en todas las normas en que se producía esta

<sup>12</sup> Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

distinción de residencia para aplicar la bonificación entre los contribuyentes tachándola como inconstitucionales y sin ningún tipo de fundamento justificativo que permita aplicar dicha norma. Por último, faltaría tratar lo que sucedió con todos los contribuyentes afectados en años anteriores que tuvieron que aplicar esta norma inconstitucional, tal como sucedió con los que estuvieron inmersos en la sentencia del TJUE (3/2014) pudieron reclamar la devolución del exceso de su pago en la cuota tributaria tanto por recursos administrativos o por la solicitud de ingresos indebidos. A diferencia de antes, donde la devolución se efectuó tanto para liquidaciones no prescritas como prescritas por responsabilidad patrimonial, en este caso solo podían ser las liquidaciones no prescritas ya que el Tribunal Constitucional no permite aplicar cualquier procedimiento ante situaciones firmes al ser tildadas en la Constitución Española como situaciones jurídicas consolidadas e intangibles. La propia sentencia (STC 060/2015) lo dice de manera explícita (véase anexo nº6.6) por lo cual solamente una parte de los contribuyentes afectados pudieron solucionar esta discriminación propiciando una situación un tanto improcedente.

## *2.2 Donaciones en Aragón (1/2005)*

Tras analizar la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Comunidad Valenciana me llamó la atención como en una de sus alegaciones en defensa propia, desde el punto de vista de C.Valenciana, mencionaba la normativa de Aragón respecto a las donaciones (punto número 7 de la STC 060/2015). Por ello he visto interesante analizar dicha ley en que se produce nuevamente una discriminación para los contribuyentes que no residan en la Comunidad de Aragón y si tras su reciente modificación se ha solucionado esta irregularidad. Para situarnos en contexto cabe comentar que en la Comunidad de Aragón se producía una discriminación para un tipo concreto de contribuyentes del ISD: donaciones entre padres e hijos o marido/mujer y cónyuge. En estas situaciones la ley (11/2008<sup>13</sup>) de la Comunidad de Aragón permiten aplicar una reducción del 100 % con una serie de condiciones que se encuentran en el artículo 132.2 (véase anexo nº 7.1) de dicha ley. Estas condiciones iban relacionadas con el patrimonio preexistente del contribuyente (402.678,11 euros) y la ya comentada residencia habitual en la misma Comunidad de Aragón, tanto donante y donatario, para aplicarse dicha reducción. Existe un requisito más para poderse aplicar la reducción, esta condición tiene su parecido con el artículo 30 de la ley (29/1987) a nivel estatal pero adoptado a la normativa autonómica aragonesa. En él nos dice que si en los últimos 5 años, en la ley estatal es 3 años para considerarse como una misma donación el computo de todas producidas en este plazo, se han producido una o más donaciones la reducción no podrá superar los 300.000 € en ese ámbito temporal, es decir, los 300.000 € son la cantidad máxima en que

---

<sup>13</sup> Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.



estarán exentos. Observando las consultas<sup>14</sup> vinculantes 2/2010 y 1/2011 realizadas a la Comunidad de Aragón se hace bastante hincapié en la determinación de la residencia del donatario al ampararse al artículo número 28.1 de la ley 22/2009 (cesión de tributos a las Comunidades Autónomas) donde se determinará por el número de días resididos en los últimos 5 años anteriores en la fecha de devengo del ISD. De esta manera en la primera consulta (2/2010) el donatario residente en otra comunidad autónoma al haber permanecido en la Comunidad de Aragón más de 912 días, la mitad de 5 años, en los últimos cinco años tenía derecho a aplicarse la reducción por parentesco. Para evidenciar mayor la diferencia tributaria para los contribuyentes que no cumplan los requisitos anteriores utilizaré la consulta vinculante (2/2015) de la Comunidad de Aragón en la cual se produce una donación entre padre e hijo de unas propiedades inmobiliarias (no tengo en cuenta la consideración de rústicos para no aplicar su reducción pertinente) en el supuesto real de la consulta y en que el hijo fuese residente de otra comunidad autónoma con el siguiente resultado:

	<b>Donatario residente en Aragón</b>	<b>Donatario residente en otra CCAA</b>	<b>AHORRO FISCAL</b>
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	- €	<b>19.413,38 €</b>	<b>19.413,38 €</b>

Liquidación desarrollada en el anexo nº 7.2

La diferencia es abrumadora en términos de coste fiscal al evidenciarse una disimilitud tan alta que provoca en el primer caso un impuesto por donación de 0 € al permitirse aplicar la reducción del 100 % por afinidad de parentesco, en cambio si fuese residente en otra Comunidad Autónoma debería ingresar a la Agencia Tributaria Aragonesa casi 20.000 €. Esta desigualdad se evidenciaría aún más en el supuesto de que un padre donará por partes iguales un patrimonio a sus hijos, uno residiendo en Aragón y otro en otra comunidad autónoma, provocando una discriminación igual de importante a la comentada en la sentencia de Valencia (STC 060/2015) en una misma unidad familiar. Dada las semejanzas con ese caso de discriminación sorprende como a finales de 2015<sup>15</sup> el Gobierno de Aragón modificó varias normas respecto a los tributos que se les tiene cedidos, entre los que se encuentra el ISD, dejando sin corrección la discriminación entre los contribuyentes que se engloban en el correspondiente artículo 132.2 (véase anexo nº7.3) que permite la reducción entre padre e hijos o mujer/marido a favor del cónyuge pero en una menor cantidad (75.000 € en un período de 5 años) y reduciendo también las condiciones del patrimonio preexistente del contribuyente al no puede exceder de 100.000 €. En esta misma línea se posiciona la

<sup>14</sup> Consultas tributarias del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Departamento de Hacienda Pública de la Comunidad de Aragón.

<sup>15</sup> Ley 10/2015, del 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón publicados en el BOE desde el 26 de enero de 2016.

bonificación que tenían derecho los grupos I y II por parentesco al imponerse los mismos requisitos en cuanto a base imponible y patrimonio preexistente del contribuyente (véase anexo nº7.4); de esta manera si aplicamos las comentadas modificaciones en la consulta vinculante 2/2015 que aplicamos anteriormente se obtiene:

		Total a ingresar	Ahorro fiscal
<b>Patrimonio menor a 100.000 €</b>	<b>Donatario residente en Aragón</b>	55.466,81 €	- €
	<b>Donatario residente en otra CCAA</b>	55.466,81 €	
<b>Patrimonio mayor a 100.000 €</b>	<b>Donatario residente en Aragón</b>	55.466,81 €	- €
	<b>Donatario residente en otra CCAA</b>	55.466,81 €	

Liquidaciones desarrolladas en el anexo nº 7.5

Observando los resultados se puede concluir que pese a no modificar el punto c) del artículo 132.2 de la ley 10/2015 no se creará ninguna discriminación cuando se superen los límites ya expuestos anteriormente, provocando la comentada discriminación solamente en donaciones de medio y bajo valor monetario. Para ver cuál podría ser la mayor diferencia en un supuesto de discriminación con el máximo tope de reducción (75.000 €) y considerando el patrimonio del contribuyente no exceda de cien mil euros se obtendría lo siguiente:

	<b>Donatario residente en Aragón</b>	<b>Donatario residente en otra CCAA</b>	<b>AHORRO FISCAL</b>
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	- €	<b>2.946,77 €</b>	<b>2.946,77 €</b>

Liquidación desarrollada en el anexo nº 7.6

Así pues si en donaciones anteriores a 2016 se producían diferencias aproximadas a 20.000 € ahora solamente podrían ser como máximo alrededor de 3.000 €. Mediante la nueva reforma se ha permitido solucionar en gran parte esta desproporción que sufrían los sujetos pasivos afectados pero malgradadamente el cambio en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones no fue por ese motivo en concreto sino por considerar éste , y otros impuestos, tener normas injustificadas y que a su vez servían indebidamente a esquemas de planificación fiscal; aparte de aumentar la recaudación debido al déficit público que sufren y destinar una parte del aumento de impuestos en otros ámbitos públicos como la sanidad o profesorado en escuelas públicas. Por lo que desconcierta como pese a tener conocimiento de poseer en sus leyes normas inadmisibles y contrarias a los principios de igualdad de la Constitución Española, la Comunidad de Aragón no ha excluido de su ley la discriminación que provoca entre una parte de sus contribuyentes pese a ser mucho más reducido que antes.



### III. EMPRESA FAMILIAR

Las empresas familiares tienen un peso muy importante dentro de la economía española al representar cuasi el 70% del PIB gracias a sus actividades y el empleo que ofrecen a sus trabajadores (más de 7 millones de puestos de trabajo)<sup>16</sup>, por ello es conveniente analizar su situación dentro del ISD para ver que trato reciben fiscalmente y comentar las razones que han originado la sentencia del Tribunal Supremo (STC 060/2015) el año pasado. Para ello volveré a utilizar el mismo procedimiento empleado en los subapartados anteriores con una consulta vinculante que permita ejemplificar mejor el efecto fiscal que ha causado entre los contribuyentes que realicen esta transmisión.

#### 1. Relación con otros impuestos personales (IP e IRPF)

Una de las características más importantes a la hora de transmitir una empresa familiar o las participaciones que se tengan sobre una de ellas dentro del ISD es la relación directa que tiene con la ley del Impuesto de Patrimonio (19/1991), concretamente con el artículo 4.8, que permitirá aplicar la exención (100%) en dicho impuesto si se cumple con las condiciones que se exige y a su vez se permitirá gozar de la reducción del 95% que se proporciona en la ley estatal (29/1987). El principal requisito que se requiere en el momento de la transmisión es que la empresa tenga la condición de sociedad operativa, es decir, toda actividad que no tenga nada que ver con la mera tenencia de valores, bienes inmuebles o las sociedades holding durante al menos 90 días del ejercicio social yendo en consonancia con el artículo 27 del IRPF donde se describe las diferentes actividades económicas que puede desarrollar una entidad. Si nos centramos en la transmisión de una empresa individual tenemos las siguientes condiciones:

EMPRESA INDIVIDUAL			
SUCESIONES			
<b>Exención en el Impuesto del Patrimonio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad.</li> <li>· La actividad que se ejerza debe constituir más del 50% como fuente de renta del IRPF excluyéndose las renumeraciones por dirección en entidades no operativas.</li> </ul>	<b>Aplicación de la reducción del ISD</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Los adquirentes pueden ser hasta del tercer grado de consanguinidad</li> <li>· Mantener la actividad de la empresa durante los 10 años siguientes sin necesidad de cumplir con la exención del IP durante ese período de tiempo.</li> </ul>
DONACIONES			
<b>Mismos requisitos anteriores pero para aplicar la reducción del ISD se añade lo siguiente</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>· El donante debe ser mayor de 65 años o encontrarse en situación de incapacidad permanente, además deberá dejar de percibir renumeraciones por su cargo.</li> <li>· Mantenimiento de 10 años tanto de actividad y exención del IP.</li> </ul>	

<sup>16</sup> Datos extraídos de la publicación “La Empresa Familiar en España (2015)” por el Instituto de Estudio Fiscales (IEF) y la Red de Cátedras de Empresa Familiar publicado este mismo año (2016).

Las condiciones que se exigen son bastantes parecidas tanto en sucesiones o donaciones salvo en los requisitos que se establecen al donante y al propio donatario al tener que cumplir con las reglas expuestas en el IP durante el mismo tiempo que se requiere el mantenimiento de la actividad empresarial dentro de la entidad. Si pasamos a la transmisión de la participación/es de una entidad como la plena propiedad, nuda propiedad y el usufructo sobre ellas obtenemos:

<b>PARTICIPACIÓN EN LA ENTIDAD</b>			
<b>SUCESIONES</b>			
<b>Exención en el Impuesto del Patrimonio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· La participación debe ser superior al 5% a nivel individual o del 20% con el grupo familiar (hasta segundo grado como grupo de consanguinidad).</li> <li>· Que represente más del 50% de los rendimientos de actividades empresariales y de trabajo; si la participación fuese conjunta se debería de cumplir dicho requisito en solamente una persona del grupo.</li> </ul>	<b>Aplicación de la reducción del ISD</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Los adquirentes pueden ser hasta del tercer grado de consanguinidad</li> <li>· Mantener la actividad de la empresa durante los 10 años siguientes sin necesidad de cumplir con la exención del IP durante ese período de tiempo.</li> </ul>
<b>DONACIONES</b>			
<b>Mismos requisitos anteriores pero para aplicar la reducción del ISD se añade lo siguiente</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>· El donante debe ser mayor de 65 años o encontrarse en situación de incapacidad permanente, además deberá dejar de percibir renumeraciones por su cargo.</li> <li>· Mantenimiento de 10 años tanto de actividad y exención del IP.</li> </ul>	

Se aplica gran énfasis en la participación de la sociedad como las rentas que se obtengan por ellas permitiendo la opción de cuantificar dichos datos de manera conjunta tanto con el cónyuge o cualquier otra persona de la familia con una máxima consanguinidad de segundo grado. Con todo ello se puede apreciar la complejidad que tiene la aplicación tanto de la exención del IP como la reducción del ISD al estar interrelacionados entre sí.

Además, conviene también comentar el papel que tiene el donante en el IRPF ya que tal cómo comenté al principio del trabajo, ante la posibilidad de producirse una doble imposición económica (en donaciones en especie), estaríamos en el mismo escenario. Pero observando el artículo 33.3.c del IRPF (véase anexo nº8.1) se puede apreciar como para el donante no se producirá una ganancia patrimonial a la hora de transmitir una empresa o participaciones de ellas al estar exentas siempre que se hayan mantenido en activo y de manera interrumpida durante los últimos cinco años antes de transmitirse. Obviamente en el caso de una sucesión tampoco se producirá una ganancia al estar siempre exenta cualquier transmisión lucrativa por causa de fallecimiento por parte del contribuyente (artículo 33.3.b del IRPF). Por ello se puede dilucidar que ante el gran papel que tienen las empresas familiares dentro de la economía española se les otorga grandes privilegios fiscales para que puedan continuar sus actividades en diferentes generaciones.

## 2. Controversias para aplicar la reducción del 95% en la BI

Viendo las circunstancias que se deben cumplir para que un contribuyente se pueda aplicar la reducción del 95% en el ISD se puede llegar a comprender las problemáticas que se han ido sucediendo en los últimos años entre los diferentes sujetos pasivos aunque en el momento que se contempla su redacción en el propio precepto del ISD se comprende más estas dificultades; sobre todo por la técnica que se utiliza: legislación en blanco. Este método se denomina así cuando una norma jurídica, en este caso el artículo 20.2.c-20.6 del ISD, se remite a otra (art.4.8.2 del IP) para regular un aspecto o cumplimiento; provocando diferentes percepciones de la norma respecto a un punto concreto cómo es el de los elementos afectos a actividad económica de la entidad que se transmita. Está condición en el ya comentado artículo del IP nos dice que aquellos elementos que no estén afectos a ningún tipo de actividad empresarial se deberán de deducir de la contabilidad de la entidad para determinar el valor final tanto de la sociedad o las participaciones que representen en ella a la hora de transmitirse.

La mayoría de comunidades autónomas cuando aplican mayores incentivos fiscales en sus normativas a la hora de realizar transmisiones de empresas familiares no realizan ninguna aclaración sobre los elementos que pueden integrarse en la cuantía que se transmite lucrativamente a un contribuyente al redireccionar nuevamente su normativa al Impuesto del Patrimonio salvo en Cataluña, Galicia y Comunidad Valenciana que dejan de manera clarividente en sus normas el requisito de los elementos o derechos que se transmitan deban tener una relación directa con la actividad empresarial de la entidad. Estas dificultades se han evidenciado también en los Tribunales Superiores de Justicia de diferentes comunidades autónomas al aplicarse en cada una de ellas de manera distinta la norma, por ejemplo en el TSJ de Madrid (nº resolución 60365/2013) se trató un recurso contencioso-administrativo presentado por un obligado tributario que recibió participaciones de una entidad mediante sucesión. En el momento de desembolsar la cuota tributaria del ISD fue mucho más elevado al no estar todos los elementos de la entidad integrados por distinguir entre afectos y no afectos respecto a la actividad empresarial; el TSJ de Madrid dio la razón al contribuyente al entender que la normativa del ISD (ley 1/2010<sup>17</sup>) de la Comunidad de Madrid se refiere al valor total que se percibe y no señala ninguna distinción entre los bienes patrimoniales que deban estar afectos a actividad empresarial (al igual que sucede en la normativa estatal). Además, apuntilla en la propia sentencia que la remisión en el IP se realiza para evitar situaciones de fraude para acordar si una sociedad cumple con las condiciones que se predicen para aplicar la exención en dicho impuesto y tener la consideración de empresa familiar. En cambio si observamos una consulta vinculante (V2162-13) que se

---

<sup>17</sup> Decreto Legislativo (1/2010) por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

realizó en el mismo año, 2013, que la sentencia comentada antes por el TSJ de Madrid sorprende como su respuesta no concuerda en nada con el del tribunal. En dicha consulta cuestiona el consultante si la reducción del ISD se aplicará sobre todas las participaciones que recibirá mediante sucesión de una sociedad limitada, la respuesta de la Agencia Tributaria fue negativa, al ceñirse a los artículos 4.8.dos.c y 16.1 del Impuesto de Patrimonio (véase anexo nº8.2), por lo que la exención del IP como la reducción del ISD solamente se debería aplicar sobre la proporción que se fije en los activos afectos a la actividad empresarial viéndose reducido por el importe de las deudas que se encuentren relacionados con dichos activos y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Por lo que la encrucijada en la que se encontraba la ley del ISD sobre la empresa familiar era bastante peculiar al aplicarse de distintas formas, tanto por algunos órganos jurisdiccionales como por los obligados tributarios, y con un resultado bastante notorio en el momento de cuantificarse en términos fiscales. Hasta que se produjo la sentencia del TSJ de Aragón (nº resolución 256/2013) donde nuevamente se contradice con la del TSJ de Madrid, produciéndose esa disparidad en el momento de aplicarse las normas de exención del IP y reducción del ISD entre diferentes comunidades autónomas pese a tener la misma disposición establecida en la mayoría de ellas. En la sentencia de Aragón se trata otra vez de unas participaciones (en esta ocasión acciones al ser una sociedad anónima) mediante sucesión, que amparándose en la normativa de la Comunidad de Aragón (ley 8/2007)<sup>18</sup> es igual que la ley estatal ante los requisitos que se exigen, donde según la jurisdicción de la justicia aragonesa se debería determinar los activos afectos a la actividad empresarial ya que consideran que los requisitos que se establecen en el IP deben estar vinculados con las normas del ISD para aplicarse la reducción del 95%. Ante la negativa que recibió el obligado tributario, después de presentar la reclamación económica-administrativa, decidió alegar nuevamente mediante un recurso de casación que originó la sentencia del Tribunal Supremo que trataré en el siguiente punto para analizar que supuso en el ISD a la hora de transmitirse una empresa familiar.

### **3. Efectos de la STC (060/2015)**

La sentencia del Tribunal Supremo provocó evidentemente una importante consecuencia entre todos los contribuyentes al producirse un mayor coste fiscal a la hora de percibir una sociedad o participaciones de la entidad mediante sucesión o donación al reclasificarse los activos entre afectos o no afectos a la actividad empresarial, realizándose dicha distinción para no beneficiar a aquellos obligados tributarios, u empresarios, bajo la reducción de la empresa familiar obtengan unas mayores ventajas fiscales sobre elementos que no tienen nada que ver con la actividad de la entidad que se estará relacionado desde ese

---

<sup>18</sup> Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

momento. Aparte de este efecto creo que es más interesante centrarse en otros dos puntos de vista que desencadenan la propia sentencia y que no dejan de ser igual de importantes, el primero es la dificultad para determinar que activos o derechos se considerarán afectos a la actividad empresarial o profesional. En la sentencia del Tribunal Supremo se nos hace mención al artículo 27 del IRPF para decretar los elementos que están relacionados con los medios de la actividad empresarial o económica de una entidad que a su vez irá ligado con el artículo 29 del IRPF (véase anexo nº8.3) donde se nos comenta los bienes que se considerarán afectos a dicha actividad. Entre ellos se encuentran los bienes inmuebles donde se desarrollará dicha actividad, los bienes que se necesiten para realizarlo y cualquier otro elemento que sea necesario, por ello se puede desprender tanto de estos artículos del IRPF como de la explicación que utiliza el Tribunal Supremo en la sentencia lo siguiente:

- No se reconocerá como elemento afecto a actividad económica o empresarial cualquier bien o inmueble que no tenga nada que ver con ello.
- Las inversiones financieras o las sociedades de inversión no se reconocerán como capitalizaciones necesarias para la finalidad de la entidad en su actividad empresarial a no ser que la justificación ofrecida por el obligado tributario sea muy concluyente.
- La tesorería o dinero en efectivo no se considerará como elemento afecto a la actividad empresarial.
- Remitiéndose nuevamente la sentencia en el IP (art.4.8.dos.a) tampoco se reconocerá los valores que conlleven un cumplimiento, los poseídos por sociedades de valores, los que representen participaciones (al menos 5%) en otras entidades con la finalidad gestionar dichas sociedades ni a los beneficios no distribuidos en los últimos 10 años siempre que provengan de la realización de la actividad empresarial o económica.

Ante esta complejidad para determinar qué elementos estarán afectos a una actividad económica se necesitará varias resoluciones del TEAC o del propio TS para determinarse un mismo baremo entre las cuestiones que se planteen sin que suceda algo parecido con lo explicado en páginas anteriores a la hora de interpretarse la reducción del ISD en empresas familiares.

El segundo, y último punto, que quería tratar sobre los efectos de esta sentencia es lo que sucederá a los donantes de participaciones o empresas a otras personas del núcleo familiar. Me explicó, tal como comenté en páginas anteriores la ley del IRPF deja exentos tanto a los causantes, de cualquier tipo de transmisión lucrativa, cómo a los donantes en el escenario que estamos tratando pero al realizarse esta distinción entre bienes afectos o no a actividad empresarial provocará que una parte de ellos no estarán exentos ni para el donatario en el ISD ni para el donante en el IRPF. Esta tesis se desprende de varios expertos

fiscales que se amparan en recientes consultas vinculantes de la Agencia Tributaria, V2017-15 y V1442-16, en las cuales se explica que la parte de la ganancia (elementos no afectos) que no se encuentra exenta para el donante en el IRPF (art.33.3) deberá de tributar por dicho impuesto al ir en semejanza con el IP y el ISD, provocando nuevamente una doble imposición por la parte que tribute en el IRPF. En cambio, la parte que se encuentre exenta se registrará por los artículos 33.3 y 36 del IRPF ya que el donatario deberá de subrogarse por el donante respecto al valor de dichas participaciones o entidad que perciba para posibles transmisiones futuras. Como se puede comprobar todas estas conjeturas que ha provocado la sentencia del Tribunal Supremo deberán de verse limadas en futuras liquidaciones de cada uno de los impuestos en que se encuentra ligado al provocarse varias inquietudes entre los contribuyentes por las diferentes posibilidades que se desprenden tanto de la sentencia, consultas vinculantes y jurisdicciones.

#### 4. Consulta vinculante (V1442-16)

Aprovechando la consulta vinculante que mencione antes (V1442-16) me servirá como ejemplo práctico para contrastar lo explicado en este punto en términos monetarios. En dicha consulta se nos expone que la consultante es titular de 94,95 % de participaciones de una sociedad limitada y que querrá donar a sus tres hijos el 75% del capital social (1200 participaciones en total). Ante la falta de datos he elaborado un balance de la sociedad, denominada sociedad SL.MAKE, de la cuál percibirá el 25% de participaciones del capital social el hijo “Z” ya que para determinar el valor de las participaciones que recibirá el contribuyente se debe de utilizar el último balance aprobado mediante un informe de auditoría tal como se menciona el artículo 16.1 del Impuesto de Patrimonio. El balance de la sociedad es el siguiente:

<b>BALANCE S.L. MAKE 31/12/15</b>			
<b>Activo No Corriente</b>		<b>Patrimonio Neto</b>	
Maquinaria	345.654,00 €	Capital Social	950.000,00 €
Amort.Acum.Maquinaria	- 138.261,60 €	Reservas	150.000,00 €
Fábrica	986.954,00 €	<b>Pasivo No Corriente</b>	
Amort.Acum.Fábrica	- 542.824,70 €	Deudas con entidades	300.000,00 €
Terrenos	250.000,00 €	<b>Pasivo Corriente</b>	
<b>Activo Corriente</b>		Provisiones a cp	55.000,00 €
Inversiones financieras	450.000,00 €	Deudas con entidades	115.748,00 €
Tesorería	250.000,00 €	Proveedores	30.773,70 €
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>1.601.521,70 €</b>	<b>TOTAL PASIVO + PN</b>	<b>1.601.521,70 €</b>

El procedimiento que he utilizado para determinar la parte de activos que se encuentran afectos a la actividad empresarial es el mismo que utilizó el Tribunal

Supremo en la STC (060/2015) tal como se puede comprobar en la posterior tabla:

<b>1º Paso: Calcular la proporción afecta a actividad econ. de S.L. Make</b>	
<u>Activo total afecto a act.eco.</u>	
651.521,70 €	
<u>Deuda afecta a act.econ. (Toda salvo el 50% de la deuda a largo plazo)</u>	
265.748,00 €	
<b>35,07% Afecto a act. Económica sobre PN</b>	
<b>2º Paso: Determinar la parte que le toca percibir al hijo "Z"</b>	
<u>PN/nº acciones</u>	
1.100,00 €	
<u>Lo que recibe hijo Z</u>	
<b>275.000,00 €</b>	x el % afecto
	96.443,42 €
<b>3º Paso: Cálculo del importe de las deudas y gastos que le corresponden al hijo "Z"</b>	
<u>Deudas y gastos</u>	<u>Total afecto</u>
351.521,70 €	En proporción que percibe hijo Z
87.880,42 €	
<b>17,52% x parte afecta hijo Z 16.899,55 €</b>	
Parte afecta después	
de deducir deudas	
<b>79.543,88 €</b>	Parte no afecta
	<b>178.556,58 €</b>

Por ello después de realizar las liquidaciones del ISD e IPRF (véase el anexo nº8.4 donde se indica el valor teórico de una participación en el momento que se adquiere la sociedad en el año 2007) para donatario y donante respectivamente se obtiene lo siguiente:

	DONATARIO		DONANTE	
	Ley ISD* antes STC (060/2015)	Ley ISD* después STC (060/2015)	IRPF antes STC (060/2015)	IRPF después STC (060/2015)
<b>Total a ingresar</b>	<b>1.100,80 €</b>	<b>31.520,43 €</b>	- €	<b>16.062,56 €</b>

Liquidaciones desarrolladas en el anexo 8.5

\*Utilización ISD (Ley 29/1987)

El aumento del coste fiscal en el donatario es considerable al solo aplicar la reducción del 95% sobre el 35% de los activos que están afectos a la actividad empresarial, aunque en el donante el impacto aún es mayor ya que guiándome por las últimas respuestas de la DGT, ante consultas de diferentes obligados tributarios, deberán de reconocer una ganancia por la parte excluida de las participaciones que no se reconozcan bajo la exención del IP y reducción del ISD generando nuevamente la ya comentada doble imposición económica.



## IV. CONCLUSIONES

Después de examinar todos los puntos que he tratado en este trabajo se podría afirmar que el ISD es un impuesto no equitativo al otorgarse diferentes privilegios fiscales mediante al sistema de financiación que se establece en el territorio español por medio de la actual ley (22/2009) que permite a las comunidades autónomas variar las condiciones que se establecen a nivel estatal según las necesidades que padezcan. Esta regularización favorecerá sobre todo a aquellos contribuyentes de clase media-alta al poder utilizar técnicas elusivas que les permitan beneficiarse de aquellas normas que concedan una tributación menos gravosa, más conocida con el nombre de deslocalizaciones. Tal como comenté a lo largo del trabajo esta pericia conlleva fingir una situación irreal, por ejemplo la residencia del contribuyente, que permita soportar una menor carga fiscal y a su vez provocar una segregación sobre el resto de contribuyentes que se verán dificultados a la hora de adquirir una sucesión o donación por la alta carga impositiva. Además, la ley del ISD no muestra ningún tipo de facilidad ante las reducidas ayudas que se otorgan a través del aplazamiento o fraccionamiento del impuesto, donde deberían de ser más flexibles y benévulos frente al plazo que se fija para no generar problemas de liquidez entre una parte de los contribuyentes. Este posicionamiento se acrecienta cuando comparé algunos de los aspectos más importantes del impuesto respecto a la aplicación en otros Estados miembros de la Unión Europea, obteniendo como resultado que la imposición del ISD en España es de las más elevadas debido, entre otras razones, a la aplicación del coeficiente corrector. Este mecanismo va en función del patrimonio preexistente del contribuyente y solo se aplica en el territorio español (no existe en el resto de países de la Unión Europea), provocando una excesiva imposición y abusando demasiado del principio de progresividad tributaria ya que en algunos casos el tipo marginal que debe de aplicar un contribuyente a su base imponible podría exceder del 80% al depender del grado de consanguinidad.

Continuando con los mecanismos que provocan grandes irregularidades en el ISD no podría faltar la manera en qué se relacionaba al contribuyente en el impuesto: obligación personal u obligación real. Este escenario provocó grandes discriminaciones entre los contribuyentes que no eran residentes en territorio español pero tenían una relación directa con el causante o donante. Por tanto, los puntos de conexión que se tenían fijados tanto en la jurisdicción del ISD como en la cesión del impuesto a las comunidades autónomas infringían los principios de proporcionalidad e igualdad puesto que la carga tributaria que soportaban los contribuyentes no residentes en territorio español no era equitativa frente a los que sí eran residentes en España; causando una importante discriminación al no poderse beneficiar de los incentivos fiscales que se aplican en las comunidades autónomas. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue un paso muy importante en el ISD para no generarse esta desigualdad entre los contribuyentes pero la manera en que se modificó el ISD no fue la más correcta al



volver a generar una distinción entre los contribuyentes, está vez por residentes en la Unión Europea o Espacio Económico Europeo y fuera de ella (países terceros). Así que estados como Andorra o Suiza serían considerados países terceros para la aplicación del ISD en España ya que no se les permitiría nuevamente aplicarse las normativas de las comunidades autónomas mediante el nexo de unión que se tenga con ellas. Desde mi punto de vista no comprendo el sentido que tiene esta distinción, sin tener en cuenta el afán de recaudación que tiene el Estado al hacerles soportar una mayor carga fiscal, entre residentes del territorio Español-Europeo-EEE respecto al resto y más al revisar la sentencia del TJUE en sí y comparándola con otras cómo hice en páginas anteriores con las de Mattner o Welte. En ellas la propia sentencia se centra en la infracción normativa sin tener en cuenta del Estado en que procedía su relación (Suiza respecto a Alemania en la sentencia de Welte). Por esta razón, España seguirá generando una irregularidad en el ISD no tan amplia como antes pero lo suficientemente importante para seguir provocando desigualdades y un carácter discriminatorio entre una parte de contribuyentes.

Esta discriminación también se producía en el territorio español, Comunidad Valenciana y Comunidad de Aragón, al permitir aplicar a los contribuyentes que residían en dichas comunidades una bonificación (99%-100% respecto a una bonificación mucho más reducida e incluso nula) mucho más alta a diferencia de los que no residían allí. En la primera se generó una sentencia del Tribunal Constitucional que decretó la anticonstitucionalidad en su normativa autonómica al aprovecharse de los contribuyentes que no residían en esa zona a partir de una carga fiscal muchísimo más elevada, permitiendo que fuesen ellos los que aportaban más en el gasto público de la Comunidad Valenciana que los propios residentes de ese territorio. Ante este escenario se incumplía nuevamente los principios de igualdad y proporcionalidad junto a los principios de justicia y generalidad tributaria al originarse una diferenciación entre un mismo núcleo familiar (véase el caso del señor Juan Gaspar Armelles Reig calculado en el anexo nº 6.5) y conllevando en sí una mayor asimetría en la cuota tributaria pese estar comprendidos todos en las mismas circunstancias. La sentencia del Tribunal Constitucional sirvió para erradicar esta discriminación y a mí personalmente para evidenciar un caso más o menos parecido en otra comunidad autónoma dentro del territorio español: Comunidad de Aragón. En dicho territorio se generaba una discriminación entre los donatarios que residían en esa región y los que no, volviéndose a incumplir los principios ya mencionados anteriormente. Lo más sorprendente es que no se generó ninguna sentencia de un tribunal por algunos de los contribuyentes afectados al no presentarse una reclamación o alegación. No obstante esta irregularidad se sigue produciendo aunque a un nivel mucho más reducido ante las necesidades del Gobierno de Aragón por el elevado déficit público que no permite otorgar a sus residentes unos elevados privilegios fiscales.

Llama la atención como en todos los casos comentados donde se producía, y en algunos se sigue produciendo, una irregularidad el perjudicado siempre era el contribuyente. En cambio, la sentencia de los Tribunales Superiores de Justicia sobre la empresa familiar se produjo para expirar las técnicas elusivas y evasivas de algunos empresarios que bajo el icono de una sociedad incluían una serie de bienes o inmuebles que no tenían nada que ver con su actividad empresarial para no tributar por el ISD como una sucesión o donación cualquiera sino bajo la reducción del 95% que se aplica a la transmisión de la empresa familiar. Éste teje maneje se realizaba ante la escasa claridad que se establecía en la ley estatal del ISD y en las propias normativas autonómicas (salvo la Comunidad Valenciana, Galicia y Cataluña) al remitirse a otra ley, Impuesto del Patrimonio, para implantarse una serie de condiciones que permitían aplicar la reducción que se permite en estas transmisiones lucrativas. Esta decisión fue muy adecuada pero se siguen generando situaciones indeterminadas al relacionarse con otras normas cómo la del donante en el IRPF o en el propio ISD al no acordar de una manera concreta los elementos que se consideran afectos a una actividad económica.

En definitiva, pese a las soluciones que se han adoptado dentro del ISD en los últimos años se siguen generando una serie de incongruencias que deberían de replantear si este impuesto es acorde ante la situación de crisis que vivimos actualmente ya que atenta contra el ahorro y riqueza que han generado las personas en su vida, generando en la mayoría de casos una imposición demasiado elevada e incluso injusta cuando a la hora de compararse con otros países es mucho más reducido o hasta inexistente. Como opinión personal, creó que las soluciones que han aportado tanto expertos cómo varios asesores fiscales respecto a este impuesto (armonizarlo o adjuntarlo con el IRPF-Patrimonio) son las más adecuadas para poder poner fin a varias de las problemáticas que he abordado a lo largo de este trabajo.

# ANEXO

## Anexo nº1

	SUCESIONES			DONACIONES		
	Reducciones	T.G.	Bonificaciones	Reducciones	T.G.	Bonificaciones
<b>ANDALUCÍA (DL 1/2009)</b>	· 99,99 % en VH con límite de 122.606,47€ · 100% para grupos I-II si la BI es <175.000 €	7,65% - 36,50%	Ninguna	99% para adquirir la 1ª VH de padres a hijos menores de 35 años o 33% discap.	7,65%-36,50%	Ninguna
<b>ARAGÓN (10/2015)</b>	·100% menores de edad ·99% en VH para grupos I-II o pariente colateral mayor de 65 años con límite 125.000 € ·Para grupos I-II el 100% si la BI es <150.000 €	7,65% - 34%	65% para grupos I-II si BI <100.000€ y patrimonio del contribuyente	100% para grupos I-II con límite de 75.000 € últimos 5 años + patrimonio contribuyente menor de 100.000 €	7,65% - 34%	65% para grupos I-II si BI <75.000€ y patrimonio del contribuyente no supere 100.000€
<b>ASTURIAS (6/2008)</b>	·En adquirir VH de 99% si es <90.000€ hasta 95% si >240.000€	7,65% - 36,50 %	·100% para grupos I-II si padece minusvalía de 65% o más + BI menor de 150.000€	95% para adquirir la 1ª VH si el adquir. es menor de 35 años o 65% de minusvalía con límite de 60.000€ y 120.000€ respectiv.	7,65% - 36,50%	Ninguna
<b>ISLAS BALEARES (3/2015)</b>	·Aumento reducciones por parentesco: G.I hasta 50.000€, G.II 25.000 €, G.III 8.000€ y el G.IV un máximo de 1.000€ ·Mayores por discap. dependiendo del grado ·100% en VH para grupos I-II o pariente colateral mayor de 65 años con límite 180.000 €	General 7,65% - 34%  Grupos I-II 1% - 20%	99% cuando el adquirente sea menor de 21 años y pertenezca al grupo I.	·57% para adquirir la 1ª VH si el adquir. es menor de 36 años o 65% de minusvalía con límite del valor del inmueble en 180.000€, tiempo en que resida e IRPF del donatario (18.000€) ·57% entre padre e hijos para adquir. 1ª VH con límite del pt. del donatar. 400.000€	7,65% - 34%	Aplicación de una deducción que se obtenga de la sig. formula: D= CL - (BL x 0,07)
<b>ISLAS CANARIAS (1/2009)</b>	·Aumento reducciones por parentesco: G.I hasta 138.650€, G.II 40.400 € y G.III 9.300€ ·Mayores por discap. dependiendo del grado ·97% en VH para grupos I-II o pariente colateral mayor de 65 años con límite 200.000 €	7,65% - 34%	99,9% para los sujetos pasivos de los grupos I-II	·85% para adquirir la 1ª VH si el adquir. es menor de 35 años o 33% de minusvalía con límite máximo de la deducción en 24.040€. ·85% entre padre e hijos (máx.40 años) para adquir. 1ª VH con límite del pt. del donatar. 300.000€ y de red. en 100.000€	7,65% - 34%	99,9% para los sujetos pasivos de los grupos I-II salvo que se hayan producido más donaciones en los últimos 3 años a favor del mismo donatario.

Fuente: Elaboración propia mediante información de REAF-REGAF, INEAF y normativas autonómicas

	SUCESIONES			DONACIONES		
	Reducciones	T.G.	Bonificaciones	Reducciones	T.G.	Bonificaciones
<b>CANTABRIA (1/2012)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Aumento reducciones por parentesco: G.I de 50.000€+5.000€ por cada año menor de 21 años, G.II 50.000 € y G.III en 8.000€.</li> <li>·Contribuyentes que padezcan una discap. hasta 200.000€.</li> <li>·99% en VH para grupos I-II o pariente colateral mayor de 65 años.</li> </ul>	7,65% - 34%	99% para los sujetos pasivos de los grupos I-II	Solamente para participaciones de empresa familiar o patrimonio histórico y cultural.	7,65% - 34%	<ul style="list-style-type: none"> <li>·99% entre padre e hijos o a favor del conyuge para obte. la 1ª VH con lím. del pt. del donat. 402.678€ y de la ded. en 200.000 €</li> <li>·99% para donac. en metálico para la 1ª VH entre pad/hij + conyug. hasta 100.000€</li> </ul>
<b>CASTILLA Y LEÓN (DL 1/2013)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Aumento reducciones por parentesco: G.I de 60.000€+6.000€, G.II máx. 60.000€ y compatibles con la norm.estatal con un límite.</li> <li>·Hasta 225.000€ para contribuyentes que padezcan minusv. (65%)</li> </ul>	7,65% - 34%	Ninguna	<ul style="list-style-type: none"> <li>·100% para contribu. con discapacidad.</li> <li>·99% en VH para gru. I-II o pariente colat. mayor de 65 años con límite 120.000 €</li> </ul>	7,65% - 34%	Ninguna
<b>CASTILLA Y LA MANCHA (25/1010)</b>	Hasta 225.000€ para contribuyentes que padezcan minusv. (65%)	7,65% - 34%	<ul style="list-style-type: none"> <li>·95% para los grupos I-II</li> <li>·95% para contrib. con una discapac. del 65%.</li> </ul>	Solamente para transmisión de emp. familiar.	7,65% - 34%	<ul style="list-style-type: none"> <li>·95% para los grupos I-II</li> <li>·95% para contrib. con una discapac. del 65%.</li> </ul>
<b>CATALUÑA (3/2011)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Aumento reducciones por parentesco: G.I hasta 196.000€, G.II máx. 100.000€ para cónyuges o hijos y el G.III 8.000€.</li> <li>·Para ancianos mayores de 75 años del G.II una reducción de 275.000€ o cont. que sufran una minusvalía del 33%.</li> <li>El 95% por adquis. de VH con límite de 180.000€ para grupos I-II.</li> </ul>	7% - 32%	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Una bonificación del 99% para cónyuges.</li> <li>·Para grupos I-II a excepción de cónyuges con un 99% para 100.000€ y un 20% a partir de 3.000.000€.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Un 95% como máx. 250.000€ para contr. que padezcan una minusvalía superior al 65%.</li> <li>·Un 95% para la adq. de la primera VH con un límite de 60.000€ para grupos I-II hasta 36 años y sin superar 36.000€ IRPF. 120.000€ para contr. con 65% de minusv.</li> </ul>	General 7% - 32%  Grupos I-II 5% - 9%	Ninguna
<b>EXTREMA DURA (19/2010)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Aumento reducciones por parentesco en G.I con límite de 70.000€.</li> <li>·Hasta 180.000€ para contribuyentes que padezcan minusv. (65%)</li> <li>·Reducción de hasta 175.000€ si pertenece a grupos I-II y la BI es menor de 600.000€.</li> <li>·Adquisiciones de VH la reducción será del 100% (122.000€) y 95% si &gt;242.000€.</li> </ul>	7,65% - 34%	Ninguna	<ul style="list-style-type: none"> <li>·99% para hijos o descen. Si se destina para su formación con límite 300.000€.</li> <li>·99% para una VH construida sobre un terreno a los primer. 80.000€.</li> <li>·99% en VH para gru. I-II con límite de 120.000€.</li> </ul>	7,65% - 34%	Ninguna

Fuente: Elaboración propia mediante información de REAF-REGAF, INEAF y normativas autonómicas

	SUCESIONES			DONACIONES		
	Reducciones	T.G.	Bonificaciones	Reducciones	T.G.	Bonificaciones
<b>GALICIA (1/2011)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Aumento reducciones por parentesco: G.I máx. 1.500.000€, G.II máx. 900.000€ &lt;25 años el resto 400.000€ y G.III hasta 8.000€.</li> <li>·150.000€ para contribuy. que padezcan discapac. del 33% y 100% de reduc. para los de 65%.</li> <li>·Límite de 600.000€ en VH para grupos I-II o pariente colateral mayor de 65 años.</li> </ul>	<p>General 7,65% - 34%</p> <p>Grupos I-II 5% - 18%</p>	<p>Bonificación del 99% para grupo I.</p>	<p>95% para adquirir la 1ª VH si el adquir. es menor de 35 años con límite máximo de 60.000€ y sin exceder 30.000€ de IRPF del donatario.</p>	<p>General 7,65% - 34%</p> <p>Grupos I-II 5% - 9%</p>	<p>Ninguna</p>
<b>MADRID (1/2010)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Aumento reducciones por parentesco: G.I máx. 48.000€,G.II máx. 16.000€ y del G.III con 8.000€.</li> <li>·55.000€ por contribuye. con minusvalía &gt;33% y 153.000€ por &gt;65%.</li> <li>·Límite de 123.000€ en VH para grupos I-II o pariente colateral mayor de 65 años.</li> </ul>	<p>7,65% - 34%</p>	<p>El 99% para los contribuyentes de los grupos I-II.</p>	<p>Ninguna</p>	<p>7,65% - 34%</p>	<p>El 99% para los contribuyentes de los grupos I-II.</p>
<b>REGIÓN DE MURCIA (1/2010)</b>	<p>Solamente aplicable a empresas familiares y patrimonios históricos o culturales.</p>	<p>7,65% - 36,50%</p>	<p>El 99% para los contribuyentes del grupo I y el 50% para los del grupo II.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·El 99% para adquis. la VH de los grupos I-II hasta 150.000€ y el exceso tributando al 7%.</li> <li>·El 99% para terrenos que constituyan una VH en grupos I-II con límite de 50.000€ y exceso al 7%.</li> </ul>	<p>7,65% - 36,50%</p>	<p>El 50% para los contribuyentes de los grupos I-II.</p>
<b>LA RIOJA (9/2004)</b>	<p>Misma reducción que en la ley estatal para la adquis. De la VH salvo el mantenimiento de la misma aumentándose en 10 años.</p>	<p>7,65% - 34%</p>	<p>Deducción del 99% para contribuy. de los grupos I-II si BL &lt;500.000€ y si es &gt;500.000€ se aplica el 98%.</p>	<p>Solamente para empresas familiares y explotaciones agrarias.</p>	<p>7,65% - 34%</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·100% para donac. monet. que se destinen para VH de padres a hijos con límite de 200.000€ y para hijos que sufran minus. del 65%, 300.000€.</li> <li>·En transmisión de VH para adquis. hasta 40 años por 100% de 150.000€ y 10% hasta 300.506€</li> </ul>
<b>COMUNIDAD VALENCIANA (7/2014)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Aumento reducciones por parentesco: G.I máx. 156.000€ y del G.II hasta 100.000€.</li> <li>·Hasta 240.000€ para contribuyentes que padezcan minusv. (65%)</li> <li>·El 95% con límite de 150.000€ en VH para grupos I-II o pariente colateral mayor de 65 años.</li> </ul>	<p>7,65% - 34%</p>	<p>El 75% para los contribuyentes de los grupos I-II o los que sufran minusvalía &gt;65%</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Para los contrib. Del grupo menores de 21 años hasta 156.000€ y si superan esa edad hasta 100.000€.</li> <li>·Hasta 240.000€ para contribuyentes que padez. minusv. (65%)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>·El 75% para ascen. o descendientes hasta 150.000€.</li> <li>·El 75% para contr. que padezcan una minusvalía del 65%.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia mediante información de REAF-REGAF, INEAF y normativas autonómicas

	ANDALUCÍA	ARAGÓN	ASTURIAS	BALEARES	CANARIAS
Valor real del patrimonio consignado	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €
<b>Base Imponible</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>
Reducción Grupo II	- 15.956,87 €	- 15.956,87 €	- 15.956,87 €	- 25.000,00 €	- 23.125,00 €
Reducción VH	- 122.606,47 €	- 125.000,00 €	- 237.500,00 €	- 180.000,00 €	- 200.000,00 €
<b>Base Liquidable</b>	<b>861.436,66 €</b>	<b>859.043,13 €</b>	<b>746.543,13 €</b>	<b>795.000,00 €</b>	<b>776.875,00 €</b>
Tipo gravamen	- 630.852,93 €	- 638.845,79 €	- 557.328,40 €	- 780.400,00 €	- 583.735,93 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>230.583,73 €</b>	<b>220.197,34 €</b>	<b>189.214,73 €</b>	<b>14.600,00 €</b>	<b>193.139,07 €</b>
Coefficiente multiplicador	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>230.583,73 €</b>	<b>220.197,34 €</b>	<b>189.214,73 €</b>	<b>14.600,00 €</b>	<b>193.139,07 €</b>
Bonificación Grupo II	0%	0%	0%	0%	100%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>230.583,73 €</b>	<b>220.197,34 €</b>	<b>189.214,73 €</b>	<b>14.600,00 €</b>	<b>193,14 €</b>

	CANTABRIA	CASTILLA Y LEÓN	CASTILLA Y LA MANCHA	CATALUÑA	EXTREMADURA
Valor real del patrimonio consignado	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €
<b>Base Imponible</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>
Reducción Grupo II	- 50.000,00 €	- 60.000,00 €	- 15.956,87 €	- 100.000,00 €	- 15.956,87 €
Reducción VH	- 247.500,00 €	- 122.606,47 €	- 122.606,47 €	- 180.000,00 €	- 237.500,00 €
<b>Base Liquidable</b>	<b>702.500,00 €</b>	<b>817.393,53 €</b>	<b>861.436,66 €</b>	<b>720.000,00 €</b>	<b>746.543,13 €</b>
Tipo gravamen	- 531.487,49 €	- 611.357,06 €	- 640.425,52 €	- 586.200,00 €	- 562.427,79 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>171.012,51 €</b>	<b>206.036,47 €</b>	<b>221.011,14 €</b>	<b>133.800,00 €</b>	<b>184.115,34 €</b>
Coefficiente multiplicador	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>171.012,51 €</b>	<b>206.036,47 €</b>	<b>221.011,14 €</b>	<b>133.800,00 €</b>	<b>184.115,34 €</b>
Bonificación Grupo II	99%	0%	95%	85%	0%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>1.710,13 €</b>	<b>206.036,47 €</b>	<b>11.050,56 €</b>	<b>20.605,20 €</b>	<b>184.115,34 €</b>

	GALICIA	MADRID	MURCIA	LA RIOJA	COMUNIDAD VALENCIANA
Valor real del patrimonio consignado	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €
<b>Base Imponible</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>	<b>1.000.000,00 €</b>
Reducción Grupo II	- 400.000,00 €	- 16.000,00 €	- 15.956,87 €	- 15.956,87 €	- 100.000,00 €
Reducción VH	- 242.500,00 €	- 123.000,00 €	- 122.606,47 €	- 122.606,47 €	- 150.000,00 €
<b>Base Liquidable</b>	<b>357.500,00 €</b>	<b>861.000,00 €</b>	<b>861.436,66 €</b>	<b>861.436,66 €</b>	<b>750.000,00 €</b>
Tipo gravamen	- 327.675,00 €	- 640.137,33 €	- 630.852,93 €	- 640.425,52 €	- 564.112,48 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>29.825,00 €</b>	<b>220.862,67 €</b>	<b>230.583,73 €</b>	<b>221.011,14 €</b>	<b>185.887,52 €</b>
Coefficiente multiplicador	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>29.825,00 €</b>	<b>220.862,67 €</b>	<b>230.583,73 €</b>	<b>221.011,14 €</b>	<b>185.887,52 €</b>
Bonificación Grupo II	0%	99%	50%	98%	75%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>29.825,00 €</b>	<b>2.208,63 €</b>	<b>115.291,86 €</b>	<b>4.420,22 €</b>	<b>46.471,88 €</b>

## Anexo nº2

### 2.1

Artículo 65 del Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE):

*“Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;... adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal...”*

### 2.2

Artículo 28 del Espacio Económico Europeo (EEE):

*“1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE y los Estados de la Asociación Europa de Libre Comercio (AELC)*

*2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores*

*3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:*

*b)... de desplazarse libremente con este fin en el territorio de los Estados miembros de las CE y de los Estados de la AELC...”*

### 2.3

Artículo 40 del Espacio Económico Europeo (EEE):

*“En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales...”*

## Anexo nº3

Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

*Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.*

*1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:*



a) *En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.*

b) *En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.*

c) *En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter-vivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.*

d) *En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter-vivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.*

e) *En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter-vivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.*

2. *A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.*

3. *Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:*

1.º *Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos. 2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de*

lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

#### Anexo nº4

	Valoración a efectos del ISD	Asignados al consultante
Casa urbana (Colonia)	700.000,00 €	700.000,00 €
Casa unifamiliar (Asbach)	200.000,00 €	- €
Patrimonio monetario	100.000,00 €	- €
Ingresos alquiler hasta 2/2015	348.300,00 €	116.100,00 €
<b>Caudal hereditario neto a repartir</b>	<b>1.348.300,00 €</b>	<b>816.100,00 €</b>

	Normativa Estatal	Normativa CCAA Valencia
Valor real del patrimonio consignado	816.100,00 €	816.100,00 €
Cargas deducibles	- 475.000,00 €	- 475.000,00 €
Ajuar doméstico	21.000,00 €	21.000,00 €
<b>Base Imponible</b>	<b>362.100,00 €</b>	<b>362.100,00 €</b>
Reducción Grupo II	- 15.956,87 €	- 40.000,00 €
<b>Base Liquidable</b>	<b>346.143,13 €</b>	<b>322.100,00 €</b>
Tipo gravamen ( Hasta 25,50 % máx.)	- 278.909,82 €	- 261.586,24 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>67.233,31 €</b>	<b>60.513,76 €</b>
Coeficiente multiplicador (Grupo II)	1,05	1,05
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>70.594,98 €</b>	<b>63.539,44 €</b>
Bonificación Grupo II	0%	75%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>70.594,98 €</b>	<b>15.884,86 €</b>

#### Anexo nº5

	Normativa Estatal	Normativa CCAA Castilla La Mancha
Valor real del patrimonio consignado	150.000,00 €	150.000,00 €
Cargas deducibles	- €	- €
Ajuar doméstico	- €	- €
<b>Base Imponible</b>	<b>150.000,00 €</b>	<b>150.000,00 €</b>
Reducción Grupo II	- €	- €
<b>Base Liquidable</b>	<b>150.000,00 €</b>	<b>150.000,00 €</b>
Tipo gravamen ( Hasta 18,70 % máx.)	- 128.738,46 €	- 128.738,46 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>21.261,54 €</b>	<b>21.261,54 €</b>
Coeficiente multiplicador (Grupo I)	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>21.261,54 €</b>	<b>21.261,54 €</b>
Bonificación Grupo II	0%	95%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>21.261,54 €</b>	<b>1.063,08 €</b>

## Anexo nº6

### 6.1

Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana:

“1.Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto”.

### 6.2

Artículos 156-157 de la Constitución Española:

*“156.1.Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles...”*

*“157. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*

*a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*

*b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales...”*

### 6.3

Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat que se citan en la ley 7/2014:

*“... En devengos producidos a partir de enero de 2015 se elimina la obligatoriedad para el causahabiente de mantenimiento de la residencia habitual en la Comunitat para disfrutar de la bonificación...”*

### 6.4

Artículo 10.1 de la ley 13/1997:

*“Para hechos imponible devengados a partir del 6 de agosto de 2013, se aplicará la reducción que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:*

*- Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 euros.*

*- Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 100.000 euros.”*

## 6.5

	Valoración a efectos del ISD
Parte proporcional que recibe cada descendiente	841.999,40 €
<b>Caudal hereditario neto a repartir</b>	<b>2.525.998,20 €</b>

	Primera hermana	Segunda Hermana	Sr. Gaspar Juan Armelles
Valor real del patrimonio consignado	841.999,40 €	841.999,40 €	841.999,40 €
<b>Base Imponible</b>	<b>841.999,40 €</b>	<b>841.999,40 €</b>	<b>841.999,40 €</b>
Reducción Grupo I y II	- 48.000,00 €	- 40.000,00 €	- 40.000,00 €
<b>Base Liquidable</b>	<b>793.999,40 €</b>	<b>801.999,40 €</b>	<b>801.999,40 €</b>
Tipo gravamen ( Hasta 34 % máx.)	- 594.508,54 €	- 599.788,54 €	- 599.788,54 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>199.490,86 €</b>	<b>202.210,86 €</b>	<b>202.210,86 €</b>
Coefficiente multiplicador (Grupo I)	1,00	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>199.490,86 €</b>	<b>202.210,86 €</b>	<b>202.210,86 €</b>
Bonificación Grupo II	99%	99%	0%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>1.994,91 €</b>	<b>2.022,11 €</b>	<b>202.210,86 €</b>

Señor Gaspar Juan Armelles Reig	Ley 10//2006 CCAA Valencia	Modificación RD 4//2013	Ley 7//2014 CCAA Valencia
Valor real del patrimonio consignado	841.999,40 €	841.999,40 €	841.999,40 €
<b>Base Imponible</b>	<b>841.999,40 €</b>	<b>841.999,40 €</b>	<b>841.999,40 €</b>
Reducción Grupo I y II	- 40.000,00 €	- 100.000,00 €	- 100.000,00 €
<b>Base Liquidable</b>	<b>801.999,40 €</b>	<b>741.999,40 €</b>	<b>741.999,40 €</b>
Tipo gravamen ( Hasta 34 % máx.)	- 599.788,54 €	- 560.188,54 €	- 560.188,54 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>202.210,86 €</b>	<b>181.810,86 €</b>	<b>181.810,86 €</b>
Coefficiente multiplicador (Grupo I)	1,00	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>202.210,86 €</b>	<b>181.810,86 €</b>	<b>181.810,86 €</b>
Bonificación Grupo II	0%	0%	75%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>202.210,86 €</b>	<b>181.810,86 €</b>	<b>45.452,72 €</b>

## 6.6

Extracto de la sentencia del Tribunal Constitucional (060/2015):

*“...el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)... según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes ‘no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada’... esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes.”*

## Anexo nº7

### 7.1

Artículo 132.2 de la ley 11/2008 sobre medidas tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón:

“... b) *El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11 euros.*

c) *Tanto donante como donatario deberán tener su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón.”*

### 7.2

<b>LEY 11/2008 ARAGON</b>		
	<b>Donatario residente en Aragón</b>	<b>Donatario residente en otra CCAA</b>
Valor real del patrimonio consignado	300.000,00 €	300.000,00 €
<b>Base Imponible</b>	<b>300.000,00 €</b>	<b>300.000,00 €</b>
Reducción por parentesco	- 300.000,00 €	- €
<b>Base Liquidable</b>	<b>- €</b>	<b>300.000,00 €</b>
Tipo gravamen ( Hasta 34 % máx.)	- €	- 244.533,19 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>- €</b>	<b>55.466,81 €</b>
Coeficiente multiplicador (Grupo I)	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>- €</b>	<b>55.466,81 €</b>
Bonificaciones	-	65%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>- €</b>	<b>19.413,38 €</b>

### 7.3

Artículo 132.2 de la ley 10/2015 donde se establecen las medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón:

“... 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 75.000 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 100.000,00 euros.*

c) *Tanto donante como donatario deberán tener su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón.”*

## 7.4

Artículo 132.6 de la ley 10/2015 donde se establecen las medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón:

“...1. El cónyuge y los hijos del donante podrán aplicar, desde el 1 de enero de 2016, una bonificación del 65 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas inter vivos, siempre y cuando:

a) La base imponible sea igual o inferior a 75.000 euros. A efectos de calcular este límite, se sumará el valor de todas las donaciones producidas en los cinco años anteriores.

b) El patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros.”

## 7.5

LEY 10/2015 ARAGON	Patrimonio menor a 100.000 €		Patrimonio mayor a 100.000 €	
	Donatario residente en Aragón	Donatario residente en otra CCAA	Donatario residente en Aragón	Donatario residente en otra CCAA
Valor real del patrimonio consignado	300.000,00 €	300.000,00 €	300.000,00 €	300.000,00 €
<b>Base Imponible</b>	<b>300.000,00 €</b>	<b>300.000,00 €</b>	<b>300.000,00 €</b>	<b>300.000,00 €</b>
Reducción por parentesco	- €	- €	- €	- €
<b>Base Liquidable</b>	<b>300.000,00 €</b>	<b>300.000,00 €</b>	<b>300.000,00 €</b>	<b>300.000,00 €</b>
Tipo gravamen ( Hasta 34 % máx.)	- 244.533,19 €	-244.533,19 €	-244.533,19 €	- 244.533,19 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>
Coefficiente multiplicador (Grupo I)	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>
Bonificaciones	-	-	-	-
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>	<b>55.466,81 €</b>

## 7.6

LEY 10/2015 ARAGON	Donatario residente en Aragón	Donatario residente en otra CCAA
Valor real del patrimonio consignado	75.000,00 €	75.000,00 €
<b>Base Imponible</b>	<b>75.000,00 €</b>	<b>75.000,00 €</b>
Reducción por parentesco	- 75.000,00 €	- €
<b>Base Liquidable</b>	<b>- €</b>	<b>75.000,00 €</b>
Tipo gravamen	- €	- 66.580,66 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>- €</b>	<b>8.419,34 €</b>
Coefficiente multiplicador (Grupo I)	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>- €</b>	<b>8.419,34 €</b>
Bonificaciones	-	65%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>- €</b>	<b>2.946,77 €</b>

## Anexo nº8

### 8.1

Artículo 33.3 del IRPF (35/2006):

*“...b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.*

*c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión”.*

### 8.2

Artículo 4.8.dos.c del Impuesto de Patrimonio (19/1991):

*“...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.”*

Artículo 16.uno del Impuesto de Patrimonio (19/1991):

*“Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable...”*

### 8.3

Artículo 27 del IRPF (35/2006):

*“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas...”*

*“2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”*



Artículo 29 del IRPF (35/2006):

“1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles...”

8.4

<b>VT de adquisición (en el año 2007)</b>		
<b>600,00 €</b>		
Transmite 250 acciones		Parte no afecta
150.000,00 € x el % afecto	52.605,50 €	<b>97.394,50 €</b>

8.5

<b>DONATARIO</b>	<b>Ley ISD antes STC (060/2015)</b>	<b>Ley ISD después STC (060/2015)</b>
Valor teórico participaciones de la sociedad A	275.000,00 €	275.000,00 €
<b>Base Imponible</b>	<b>275.000,00 €</b>	<b>275.000,00 €</b>
Reducción Grupo II	- €	- €
Reducción empresa familiar (95%)	- 261.250,00 €	- 75.566,68 €
<b>Base Liquidable</b>	<b>13.750,00 €</b>	<b>199.433,32 €</b>
Tipo gravamen ( Hasta 21,50 % máx.)	- 12.649,20 €	- 167.912,89 €
<b>Cuota íntegra</b>	<b>1.100,80 €</b>	<b>31.520,43 €</b>
Coeficiente multiplicador (Grupo II)	1,00	1,00
<b>Cuota Tributaria</b>	<b>1.100,80 €</b>	<b>31.520,43 €</b>
Bonificación Grupo II	0%	0%
<b>TOTAL A INGRESAR</b>	<b>1.100,80 €</b>	<b>31.520,43 €</b>

<b>DONANTE</b>	<b>IRPF antes STC (060/2015)</b>	<b>IRPF después STC (060/2015)</b>
Valor transmisión participaciones no afectas a act.económica	- €	178.556,58 €
Valor adquisición participaciones no afectas a act.económica	- €	97.394,50 €
Aplicación del coeficiente de actualización del año 2007	- €	105.439,28 €
<b>Ganancia patrimonial</b>	- €	<b>73.117,29 €</b>
Tipo de gravamen por ser BL del ahorro (23,50%)	- €	- 57.054,73 €
Cuota íntegra	- €	16.062,56 €
<b>Total a Ingresar</b>	- €	<b>16.062,56 €</b>

## BIBLIOGRAFÍA

- Arriaga Asociados (Octubre de 2015) *La ley prevé importantes incentivos fiscales que reducen la tributación asociada a la transmisión de la empresa familiar* <http://www.arriagaasociados.com/2015/10/la-empresa-familiar-y-la-donacion/>
- Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), *Guía Fiscal para la reclamación del ISD satisfecho por no residentes*. Diciembre del 2014 [http://www.atsa.es/FitxersWeb/39805/AEDAF\\_RIA45\\_guia%20fiscal%20para%20la%20reclamacion%20del%20isd%20satisfecho%20por%20no%20residentes%20\(v3\).pdf](http://www.atsa.es/FitxersWeb/39805/AEDAF_RIA45_guia%20fiscal%20para%20la%20reclamacion%20del%20isd%20satisfecho%20por%20no%20residentes%20(v3).pdf)
- Buscador jurisprudencia, Consejo General del Poder Judicial (Actualizado en la fecha actual) <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>
- Cardona, Pablo Y Barriere, Benoit (Abril de 2015) *Inconstitucionalidad de la Ley Valenciana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* <http://www.diarioinformacion.com/opinion/2015/04/05/inconstitucionalidad-ley-valenciana-impuesto/1617542.html>
- Código de Legislación Tributaria (Actualizado en la fecha actual) <https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=49&modo=1&nota=0&tab=2>
- Comisión de expertos para la reforma del sistema Tributario Español, *Informe de Lagares*. Madrid, febrero 2014 <http://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>
- Consejo General de Economistas · REAF-REGAF Asesores Fiscales. *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2016*, 2016 [http://www.colegioeconomistas.com/colegio\\_economistas/informacion/informacion\\_ver.asp?cod=16514&te=1177&idage=24448](http://www.colegioeconomistas.com/colegio_economistas/informacion/informacion_ver.asp?cod=16514&te=1177&idage=24448)
- Consultas de la Dirección General de Tributos (Actualizado en la fecha actual) <http://www.minhap.gob.es/esES/Normativa%20y%20doctrina/Doctrina/Paginas/ConsultasDGT.aspx>
- Consultas tributarias del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Gobierno de Aragón (Actualizado en la fecha actual) [http://www.aragon.es/DepartamentosOrganismosPublicos/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/Tributos/NP/ci.nGenericas\\_ct\\_sucesiones.detalleDepartamento](http://www.aragon.es/DepartamentosOrganismosPublicos/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/Tributos/NP/ci.nGenericas_ct_sucesiones.detalleDepartamento)
- De Albert, Mercedes (2014) *Estado de la situación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones* <http://www.foment.com/publicaciones/Informes/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones.pdf>

- Lindner, Alexander (Diciembre de 2015) *España y su asignatura pendiente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*  
<http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10714-espana-y-su-asignatura-pendiente-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones/>
- García de Pablos, Jesús Félix (Noviembre de 2015) *La necesaria reforma de la imposición patrimonial en España* (Instituto de Estudios Fiscales)  
[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2015\\_1\\_1.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_1_1.pdf)
- *Las donaciones se disparan en Aragón ante la reforma tributaria* (Noviembre de 2015) <http://www.heraldo.es/noticias/aragon/2015/11/18/la-reforma-donaciones-dispara-las-consultas-asesorias-notarios-638083-300.html>
- Normas autonómicas del Impuesto de Sucesiones y Donaciones  
[http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/SGT/LEYES/ONLINE/ELT/C06.03.cd.sucesiones.autonomias\\_te\\_23159.htm](http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/SGT/LEYES/ONLINE/ELT/C06.03.cd.sucesiones.autonomias_te_23159.htm)
- Murt, Antoni (2015) *Recientes decisiones judiciales y administrativas sobre los beneficios fiscales aplicables a la empresa familiar: la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 y la resolución V2017-15 de la Dirección General de Tributos* <http://www.ey.com/ES/es/Home/EY-recientes-decisiones-judiciales-administrativas-sobre-los-beneficios-fiscales-aplicables-a-la-empresa-familiar>
- Tahiri, Javier (Septiembre de 2015) *El Supremo acota las ventajas fiscales de la empresa familiar* <http://www.abc.es/economia/20150913/abci-ventajas-fiscales-empresa-familiar-201509122130.html>
- Todas las leyes mencionadas en el trabajo <http://noticias.juridicas.com/>

