



**Universidad
Zaragoza**

Trabajo Fin de Grado

Incentivos fiscales de la Comunidad Autónoma de Aragón en el Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones

Autor/es:

Julia Calatayud Baselga

Director/es:

Silvia Mestre Sentís

Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza

2016

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	4
I. INTRODUCCION.....	6
1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin Grado.....	6
2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés.....	6
3. Metodología.....	7
I. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	8
1. Concepto	8
2. Objeto	8
3. Naturaleza jurídica.....	9
4. Modalidades	10
II. EL ISD COMO IMPUESTO CEDIDO.....	11
1. Cesión del ISD a las Comunidades Autónomas.....	11
2. Puntos de conexión en el ISD.....	12
3. Competencia normativa de las CCAA y sus consecuencias (Discriminación entre CCAA).....	16
4. Desigualdades entre residentes y no residentes. TSJUE.....	20
III. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL ISD 2016.....	26
1. Reforma tributaria de diciembre de 2015.....	26
2. Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	28
3. Consecuencias del cambio normativo en el ISD.....	31
IV. INCENTIVOS FISCALES EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE Aragón.....	34
V. CONCLUSIÓN	52
BIBLIOGRAFÍA.....	54

ABREVIATURAS

- **AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria
- **CA:** Comunidad Autónoma
- **CCAA:** Comunidades Autónomas
- **CE:** Constitución Española
- **C's:** Ciudadanos-Partido de la Ciudadanía
- **DGT:** Dirección General de Tributos
- **EEE :** Espacio Económico Europeo
- **EM:** Estado Miembro
- **IH:** Impuesto sobre Hidrocarburos
- **IRNR:** Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- **IRPF:** Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas
- **ITPyAJD:** Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **LOFCA:** Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas
- **PAR:** Partido Aragonés
- **PP:** Partido Popular
- **TC:** Tribunal Constitucional

- **TEA:** Tribunales Económico-Administrativos)
- **TFUE:** Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
- **TJUE:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- **TS:** Tribunal Supremo
- **UE:** Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO.

El objetivo principal de este Trabajo es valorar cual es el impacto sobre los efectos redistributivos, que los incentivos fiscales de la Comunidad Autónoma de Aragón tienen respecto a la riqueza puesta de manifiesto en los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito, mortis causa o inter vivos, por las personas físicas.

Para ello se va a analizar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, su cesión a las Comunidades Autónomas y concretamente las particularidades en la Comunidad Autónoma de Aragón, así como la reciente reforma llevada a cabo por el nuevo gobierno de esta Comunidad Autónoma aprobada a finales de 2015.

También se va a estudiar la desigualdad que se produce entre los residentes en las distintas Comunidades Autónomas como consecuencia de las competencias y capacidad normativa que la Constitución, los Estatutos de Autonomía, y el resto del ordenamiento jurídico atribuyen a las mismas.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.

En cuanto a la elección del tema, se debe, entre otras causas, a que es una cuestión que siempre está de actualidad y más hoy en día, ya que en cuanto se produce un cambio en el gobierno, sabemos que uno de los primeros cambios que van a aprobar va a ser referente a la política fiscal.

Es un tema que ha estado muy presente en estos últimos meses en los medios de comunicación, debido a la reciente reforma que supuso la entrada en vigor de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, aprobada por el Gobierno de nuestra Comunidad. Es una cuestión muy interesante, no solo por su reciente reforma sino también por los grandísimos problemas que las aceptaciones de herencias provocan, bien entre los propios herederos y/o entre éstos y las haciendas competentes para recaudar los impuestos que gravan las herencias.

Pero sin duda alguna, el principal motivo de mi elección se debe a lo poco aceptable y convincente que me parece el argumento de que quien percibe bienes o derechos de forma gratuita tiene la obligación de contribuir a la sociedad con una parte de aquello que ha obtenido, obligándole a autoliquidar este impuesto. Y es que no nos podemos olvidar de que el donante/causante ya ha pagado previamente sobre lo que dona o deja, bien sea en el IRPF en el momento de la generación de los bienes y/o (en su caso) en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre el Patrimonio por la tenencia de los mismos, además de la tributación que luego se puede generar en el momento de su transmisión gratuita (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, IRPF e Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

3. METODOLOGÍA

Antes de entrar a analizar los incentivos fiscales en la Comunidad Autónoma de Aragón, he considerado necesario realizar una pequeña introducción sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tratando de definir sus aspectos esenciales como son el objeto, naturaleza jurídica, metodología, su cesión a las Comunidades Autónomas, y las consecuencias que esto supone.

Una vez analizados los aspectos más básicos de este impuesto, me he centrado en la reciente reforma llevada a cabo por el nuevo Gobierno de nuestra Comunidad a través de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, a qué se han debido estos cambios, cuáles han sido las modificaciones concretas que se han aprobado y qué consecuencias han tenido y van a tener.

Por último, he ido analizando cada una de las reducciones y bonificaciones vigentes en nuestra Comunidad Autónoma, cuál es su objeto y su cuantía, qué requisitos son necesarios para que se puedan aplicar y cómo se coordinan con los incentivos estatales existentes en esta materia.

II. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

1. CONCEPTO

Se trata de un impuesto directo, personal, subjetivo y progresivo. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) es un gravamen constituido por los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito, mortis causa o inter vivos, por las personas físicas. Recordemos que las adquisiciones gratuitas de bienes y derechos realizadas por personas jurídicas tributan por los impuestos que gravan su renta, ya sea por el Impuesto sobre Sociedades, si se trata de entidades residentes o por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, en caso de entidades no residentes.

La vigente regulación del impuesto, en lo que se refiere a legislación estatal, se recoge en la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, desarrollada por el Real Decreto 1269/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la actualidad es un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR), ya que lo sujeto al ISD no está sujeto a los otros impuestos sobre la renta.

2. OBJETO

Son, por tanto, objeto de gravamen en este impuesto, las adquisiciones gratuitas inter vivos y mortis causa, o lo que es lo mismo, las donaciones, por un lado, y las sucesiones, por otro. Como se recoge en el propio artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el objeto de gravamen de este impuesto es el incremento patrimonial obtenido a título lucrativo por personas físicas.

En este sentido, a pesar de que la Ley hace referencia a un tercer supuesto, constituido por las adquisiciones realizadas por los beneficiarios de seguros de vida cuando sean personas distintas del propio contratante y que, según una primera lectura, podría parecer una tercera modalidad, no lo es tanto, puesto que las cantidades

percibidas por tal concepto serán integradas en la mayor parte de los casos dentro de las dos primeras, según proceda.¹

3. NATURALEZA JURÍDICA.

Se trata de un impuesto de amplia tradición en España, que arranca de los antiguos impuestos sobre derechos reales. Desde principios del siglo XIX, la tributación de las adquisiciones de bienes y derechos mortis causa se ha regulado en España conjuntamente con las transmisiones onerosas inter vivos. Las normas de todos estos hechos imposables se contenía en las mismas leyes y reglamentos, el procedimiento de aplicación era siempre el mismo y también eran los mismos los funcionarios encargados de su gestión. La razón de ello posiblemente era que lo que se pretendía gravar era la transmisión de la propiedad y de los derechos reales sobre bienes y derechos y, desde esta perspectiva, daba igual que la transmisión fuera entre vivos como por causa de muerte. Llama la atención que los legisladores de la época se dieron cuenta de que, por ejemplo, no es lo mismo comprar una casa que heredarla, porque los tipos de gravamen aplicables a ambos tipos de transmisión siempre fueron distintos.

La razón de la existencia de este impuesto no ha estado exenta de controversia, sobre todo en los últimos años a raíz de su cesión a las Comunidades Autónoma (en adelante, CCAA.). La cesión se produjo por primera vez a través de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y se ha ido reproduciendo en las sucesivas leyes de financiación de las CCAA, la última de las cuales es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009).

Las Comunidades Autónomas cuentan además con importantes competencias normativas en materia tributaria, incidiendo decisivamente en los distintos gravámenes. En el ejercicio de estas competencias, algunas CCAA han apostado por suprimir o atenuar el gravamen en determinadas adquisiciones gratuitas sobre todo en las relativas a la esfera familiar más cercana, propiciando así algunas desigualdades difícilmente

¹ Bueno Maluenda, M.C., Carreras Manero, O., De Miguel Arias, S.E., García Gómez, A., Jiménez Compaired, I., Molinos Rubio, L.M., Ruiz Baña, María. “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II”. Pág. 266.

asumibles por el conjunto del sistema fiscal y agudizado por la polémica sobre el encaje de este tributo.

4. MODALIDADES DE TRIBUTACIÓN

Este impuesto recoge dos modalidades de tributación:

1. Por obligación personal: los sujetos pasivos residentes (adquirentes) tributan por todos los incrementos patrimoniales sujetos al tributo procedan de donde procedan, es decir, por todas las herencias y donaciones que reciban en el mundo. En definitiva serán contribuyentes quienes tengan su residencia habitual en España, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que se adquieran.²

2. Por obligación real: los sujetos pasivos no residentes, que sólo tributan por las adquisiciones mortis causa o por las donaciones que se entiendan realizadas en España, es decir, que serán contribuyentes quienes adquieran bienes y derechos, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras.

² Revista de Derecho Comunitario Europeo, ISSN 1138-4026, núm 49, Madrid, septiembre/diciembre 2014 pág. 979

III. EL ISD COMO TRIBUTO CEDIDO.

1. CESIÓN DEL ISD A LAS CCAA

La Carta Magna no diseñó un sistema fiscal puramente centralizado, sino que reconoció a las CCAA autonomía y suficiencia financiera. A través de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), se estableció el marco a través del cual las CCAA pueden desarrollar sus capacidades en materia impositiva.

Esta atribución de competencias normativas a las CCAA en materia de tributos cedidos constituyó unas de las grandes apuestas del sistema de financiación de 1997, pretendiendo hacer efectivo el principio de corresponsabilidad fiscal. Se ha cuestionado en numerosas ocasiones este sistema de financiación, si la financiación autonómica supone una tensión constante entre algunos principios constitucionales, autonomía financiera y corresponsabilidad por una parte, y, por otra el respeto al principio de igualdad y el de solidaridad entre todos los españoles.

El ISD inmerso en nuestro presente sistema impositivo posee titularidad estatal, motivo por el cual, solo puede ser exigido, modificado o suprimido por el Estado. Sin embargo, su condición de cedido establece que las Comunidades Autónomas posean importantes capacidades normativas sobre su regulación, dando lugar a importantes diferencias en el gravamen de este indicador de manifestación de la capacidad económica.

Esta circunstancia contradice la postura del TC que ha dicho lo siguiente, si el ISD es un tributo estatal, por ende, le corresponde al Estado estructurar su carácter, con el objetivo de que su desarrollo sea homogéneo y garantice la coherencia de todo el sistema tributario.

En este sentido, el gravamen sobre sucesiones y donaciones formaba parte del elenco de impuestos cedibles que se contemplaba en el artículo 11 de la LOFCA de 1980, cuya cesión efectiva tuvo lugar con la Ley de Cesión de 1983.

Ya en 2001 con la Ley 21/2001, se reguló un nuevo sistema de financiación autonómica, se cedió, en algunos impuestos, como es el caso del ISD, a las CCAA la recaudación líquida de los distintos hechos impositivos cedidos que se hubieran

producido en su territorio conforme a los diferentes puntos de conexión. En definitiva, esta ley, amplió el alcance de las competencias normativas atribuidas a los entes territoriales.

Dicha norma ha sido sustituida por la vigente Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Concretamente, en Aragón, es el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, el que aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, pero el ISD en Aragón se ha ido modificación en estos últimos años con la aprobación de distintas leyes, la última y más reciente ha sido la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

2. PUNTOS DE CONEXIÓN

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009) establece en su artículo 32 la cesión a la Comunidad Autónoma del rendimiento del ISD producido en su territorio.

Concretamente, se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España donde tenga su residencia habitual, en la fecha del devengo, el causante o donatario, respectivamente, a excepción de si se trata de una donación de inmuebles en cuyo caso corresponde a aquella donde radique el bien. Recordemos que las cantidades percibidas por los beneficiarios de los seguros de vida se asimilan a la sucesión o a la donación según los casos y por tanto tendrán el punto de conexión que les corresponda de los citados anteriormente.

A los efectos de determinar qué Comunidad Autónoma es la competente para gestionar cada hecho imponible, existen unas reglas de atribución o puntos de conexión que se pueden resumir de la siguiente manera:

1) El criterio determinante que actúa como punto de conexión es el de la residencia habitual. Este criterio, aunque ya venía recogido en la legislación anterior, ha sufrido una significativa modificación respecto del elemento temporal determinante de esta residencia. El punto de conexión varía en función del hecho imponible del Impuesto:

a) En las adquisiciones mortis causa de toda clase de bienes y la percepción por los beneficiarios de seguros de vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que constituyan la porción hereditaria del beneficiario, el punto de conexión es la **residencia habitual del causante** de la sucesión en el momento del devengo.

b) En las donaciones de bienes inmuebles, el punto de conexión será el **lugar donde radiquen los inmuebles donados**, pudiéndose considerar ésta la única excepción que se introduce respecto a la conexión mediante la residencia habitual.

c) Por último, en la donación de cualesquiera otros bienes y derechos que no sean inmuebles, el punto de conexión será la **residencia habitual del donatario**.

2) En el caso de acumulación de donaciones (y hay que entender que estas normas se aplican también en la acumulación a una herencia de las donaciones precedentes) se aplican las reglas siguientes:

a) Corresponderá a la CA de **residencia del donatario** el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

b) Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y, por aplicación de los puntos de conexión, el rendimiento deba entenderse producido en distintas CC AA, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos. Es decir, se prorroga la recaudación sobre las CC AA afectadas,

aunque la Comunidad Autónoma que gestione el tributo será la de residencia habitual del donatario³

Estos puntos de conexión responden al mandato que contiene el artículo 10.4 LOFCA, que establece lo siguiente: “a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante.”

Aquí tenemos que hacer, por tanto, una matización y es que realmente no se cede la totalidad de la recaudación obtenida por este Impuesto, sino solamente la producida por los sujetos pasivos residentes en España. Esto significa que queda fuera de la cesión la recaudación que por este Impuesto se obtenga de los sujetos pasivos no residentes que tributen en España por obligación real y ello a pesar de que el causante sea residente, si se trata de adquisiciones mortis causa, o que el inmueble radique en España, si se trata de donaciones inmuebles.

Es decir, esto supone que cuando los sujetos pasivos no sean residentes en España, ya sean herederos, legatarios, beneficiarios de seguros de vida o donatarios no tiene lugar la cesión del rendimiento a ninguna CC.AA. y no solo ello, sino que también corresponderá al Estado establecer el régimen jurídico de estos contribuyentes y gestionar la aplicación del tributo (en su acepción más amplia).

La limitación de la cesión descrita, no se encuentra establecida en la Ley 22/2009 de una manera expresa, sino que es el resultado de una interpretación a sensu contrario (unánime en la doctrina, en la jurisprudencia y en la práctica administrativa). Quizá sería mucho más clarificador si se dijera de un modo expreso que el ISD que se satisface por obligación real corresponde con todas sus consecuencias al Estado.

Por otro lado, se produce una evidente deslocalización del hecho imponible en las adquisiciones mortis causa debido a que el rendimiento afluye a las arcas de la Comunidad Autónoma de residencia del causante con independencia del lugar donde residan los sujetos pasivos del Impuesto de cual sea la ubicación de los bienes o derechos que se transmiten.

³ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. <<El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas>>

Actualmente, respecto a la residencia habitual en las adquisiciones mortis causa hay que destacar una regla que diferencia este tributo del IRPF, por residencia habitual no se entiende siempre el lugar en el que se encuentra el sujeto pasivo en el momento del devengo del tributo, sino que debe entenderse como tal, la Comunidad Autónoma en la que el causante hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo, es decir, al del fallecimiento.

En cuanto al concepto de residencia habitual a efectos de este impuesto, tenemos que destacar en este punto que se ha modificado el régimen anterior contenido en la Ley de Financiación de las CC.AA. de 2001 artículo 20.1 LNSFCA, a estos efectos consideraba que las personas físicas residentes en territorio español lo eran en el territorio de la Comunidad Autónoma donde permanecieran más número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

Esta medida pone fin a las dudas interpretativas suscitadas por la coexistencia de dos normas de la Ley de 2001 que eran manifiestamente incompatibles. La primera de ellas establecía como requisito, la permanencia durante el año inmediatamente anterior al devengo para atribuir a una persona física residente en territorio español la condición de residente en el territorio de una Comunidad Autónoma a efectos del Impuesto sobre Sucesiones. Y la segunda señalaba que, para determinar el devengo del impuesto por actos mortis causa o donaciones que no fueran de inmuebles, se aplicaría la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o el donatario hubieran tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores a la fecha del devengo.

En la práctica, la aplicación de estas normas generó graves problemas en los casos en los que, en los años anteriores al fallecimiento, el sujeto pasivo se hubiera trasladado del territorio de una Comunidad Autónoma al de otra, sin que pudiera acreditarse de modo suficiente en cuál de ellas había permanecido durante más tiempo en los cinco últimos años anteriores al fallecimiento. En tales casos, se aplicaba una cláusula residual contenida en la Ley de 2001 que imponía la aplicación de la normativa estatal, en detrimento de las normativas autonómicas, produciendo así la pérdida de las bonificaciones establecidas por estas, incluso en casos en los que las dos Comunidades en conflicto las tuvieran reconocidas.

3. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES CESIONARIAS EN EL ISD y SUS CONSECUENCIAS (DISCRIMINACION ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS).

Si bien es cierto que desde el punto de vista histórico el ISD es un tributo de honda tradición en nuestro sistema impositivo, desde el punto de vista normativo es relativamente reciente, pues su actual regulación básica se encuentra en la Ley 29/1987, que entró en vigor el 1 de enero de 1988. Esta ley constituye la norma de rango legal básica del impuesto, reemplazando la antigua ley reguladora preconstitucional y que devino obsoleta dentro del nuevo sistema tributario diseñado por la Constitución

La capacidad normativa que atribuye hoy a las CCAA la ley 22/2009 determina, que para la aplicación del tributo deben ponderarse las normas estatales y autonómicas que correspondan en función de la Hacienda competente en el hecho imponible. Esta ley, respecto de la anterior, la 21/2007, ha ampliado la capacidad normativa de las CCAA en régimen común.

Según apunta el artículo 48 Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

i) Reducciones de la base imponible:

Ello abarca el establecimiento de reducciones propias y el mantenimiento o mejora de las estatales.

En relación con este aspecto, las Comunidades Autónomas pueden crear reducciones propias, tanto para transmisiones inter vivos, como para las mortis causa, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social de la Comunidad Autónoma de que se trate. Son de aplicación posterior a las estatales, es decir, que se aplicarán acumulativamente. Dicho de otro modo, las reducciones estatales constituyen el mínimo común para el ISD en todas las CCAA.

Pueden mantener o mejorar las estatales, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por este o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas.

Cuando las CCAA ejerciten su capacidad normativa deben especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado, y en caso de crear sus propias reducciones, estas se aplicaran con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Eso si, las CCAA no pueden establecer nuevas limitaciones en relación con la percepción de cantidades procedentes de seguros de vida por el beneficiario.

ii) Tarifa del impuesto:

Las CCAA pueden mantener la escala de tipos de gravamen de la tarifa o establecer una propia. La única limitación consiste en que las CCAA no pueden establecer un tipo de gravamen único proporcional, sino que deben mantener una escala al modo que se hace en la legislación estatal ya que la cesión es de la tarifa y no de la modalidad de gravamen.

Las CCAA pueden establecer cuantías y coeficientes por razón del patrimonio preexistente del causahabiente.

iii) Deducciones y bonificaciones de la cuota:

Pueden las CCAA aprobar deducciones y bonificaciones, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y en ningún caso, las primeras pueden suponer una modificación de las segundas y siempre se aplican con posterioridad a la normativa del estado.

iv) Gestión y liquidación:

Las CCAA también pueden regular los aspectos de gestión y liquidación, si bien el Estado mantiene la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto. Se ha establecido el carácter obligatorio del régimen de autoliquidación en las CCAA de Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Región de Murcia

- CONSECUENCIAS

Estas competencias normativas han hecho resurgir polémicas alrededor de la obligación y conveniencia de la imposición sobre sucesiones y donaciones, incluso sobre si el impuesto es justo. Como consecuencia de la proliferación de disposiciones autonómicas que repercuten en el Impuesto, se ha dejado en evidencia el diferente trato que reciben los contribuyentes dentro del territorio español a la hora de pagar por este gravamen. Se han creado enormes desigualdades en la carga fiscal de los sujetos pasivos por aplicación del criterio de la última residencia del causante, del de la dirección de los inmuebles cedidos y también en los casos en los que rige el de la ubicación de la residencia del que los adquiere.

Estas desigualdades obedecen a la aplicación de los puntos de conexión anteriormente descritos. Ello hace pensar que determinadas CCAA se han beneficiado de mayor recepción de donaciones de inmuebles por dejarlos sin tributación en el ISD.

Este trato dispar está creando muchas diferencias entre la actividad de autonomía de las CCAA y el principio de igualdad, dado que la existencia de diferente de trato entre los mismos grupos de personas produce discriminaciones significativas y por tanto, vulneración del principio de igualdad que debe presidir el sistema tributario español por exigencia constitucional. Y es que en efecto, el principio de igualdad tributaria junto al de justicia tributaria (artículo 31 de la CE) presiden el sistema tributario, en este sentido se ha pronunciado en numerosas ocasiones el TC (STC 27/1981, de 20 de julio; 19/1987, de 17 de febrero; 209/1988, de 10 de noviembre; 45/1989, de 20 de febrero; 221/1992, de 11 de diciembre; 54/1993, de 15 de febrero; 214/1994, de 14 de julio; 134/1996, de 22 de julio; y 46/2000, de 17 de febrero).

En definitiva, lo que se está produciendo es una diferenciación de trato jurídico fiscal para los contribuyentes por la desigual ubicación geográfica de los mismos. Así se está provocando que sujetos pasivos que ostentan el mismo indicador de riqueza y con idéntica base imponible, van a ser gravados de distinta forma, en función de la residencia habitual del causante y no por la capacidad que ostente el adquirente, condicionando así la deuda tributaria de la herencia o donación.

Concretamente en Aragón, señalan los expertos, que han sido muchos los grandes patrimonios que en los últimos años han trasladado su residencia a Madrid o Navarra para evitar que se les aplique una normativa que consideran especialmente gravosa.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado a este respecto en la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante STS) de 21 de Marzo de 2007 y considera que la desigualdad entre residentes en distintas CCAA es consecuencia del ejercicio de las competencias y capacidad normativa que la Constitución, los Estatutos de Autonomía, y el resto del ordenamiento jurídico atribuyen a las mismas, sin que estas desigualdades conlleven necesariamente la vulneración del principio de igualdad.

Pero esta sentencia no ha solucionado la diferencia de trato jurídico fiscal para los contribuyentes por la desigual ubicación geográfica de los mismos. De hecho ha habido pronunciamientos contradictorios.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional (en adelante, TC), STS de 18 de marzo de 2015⁴. Declara la inconstitucionalidad y nulidad de los términos que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana” contenidos en el artículo 12.bis.a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997 en la redacción dada por el artículo 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006.

Dicho precepto establecía una bonificación en cuota en las adquisiciones <<mortis causa>> para parientes de grupos I y II (descendientes, ascendientes y cónyuge) respecto de las que es competente la Comunidad Autónoma de Valencia del 99 por 100 aplicable exclusivamente a los sucesores sujetos pasivos con residencia al devengo en la Comunidad Valenciana.

Se basa nuestro alto tribunal en la infracción del principio de igualdad del artículo 14 de la CE, sin que medie un fin constitucionalmente legítimo que justifique dicha diferencia de trato entre los sujetos pasivos residentes en Valencia y los residentes en otros lugares de España, sin perjuicio de también incidir en los no residentes. Remarca que tampoco encuentra cobertura esta postergación en el sistema territorial de nuestra Constitución que atribuye competencias normativas a las CCAA pues la capacidad de las mismas debe ser ejercitada no solo de forma objetiva sino también razonable y proporcional y en este supuesto el territorio deja de ser un elemento de diferenciación de

situaciones objetivamente comparables a un elemento de discriminación, pretendiendo <<favorecer a sus residentes>>.⁵

Pero este problema no se queda aquí, sino que nos lleva al siguiente epígrafe

4. DESIGUALDAD ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES.
SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014
(ASUNTO C-127/12), COMISIÓN EUROPEA CONTRA REINO DE ESPAÑA.

Como hemos indicado antes, las CCAA aplican y gestionan el ISD de los sujetos pasivos que residan en su territorio, y el Estado aplica y gestiona el ISD de los no residentes en España. De acuerdo con la atribución de competencias normativas a las CCAA, muchas de ellas han establecido importantes deducciones en la cuota del tributo, y tales deducciones no existen en la normativa estatal, la consecuencia ineludible es que se puede llegar a tratar de manera desigual a los residentes y a los no residentes en España.

Si el no residente es de un Estado tercero, de un Estado extracomunitario, la eliminación de las posibles discriminaciones que pudieran existir solo pueden resolverse a través de Convenios internacionales o mediante la aplicación del principio de la reciprocidad, como se reconoce expresamente en otros tributos (por ejemplo, en el Impuesto sobre la renta de no residentes). Sin embargo la cuestión se complica cuando los sujetos pasivos afectados son residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, UE).

La Administración tributaria española, y también los Tribunales económico-administrativos (en adelante, TEA), aplicaron las reglas anteriormente resumidas, de modo que a tales residentes se les aplicaba el ISD según la normativa estatal, y el tributo lo gestionaba la Administración tributaria del Estado (en adelante, AEAT).

Pero la opinión de la Comisión Europea es todo lo contrario. A raíz de la aprobación de la Ley de financiación CCAA de 2001 solicitó a España en 2004 que modificase sus tributos sobre sucesiones y donaciones para los residentes (Caso 2004/4090). Para la Comisión suponía a su entender, una discriminación entre los ciudadanos de la UE

⁵ <http://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-53?id=4107:el-tribunal-constitucional-y-el-principio-del-fin-de-la-discriminacion-de-los-no-residentes-internos-en-el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones>

contraria a sus normas puesto que vulneraba la prohibición de obstaculizar la libre circulación de personas y capitales. En la Comunicación de la Comisión se puede leer, entre otras cosas, lo siguiente:

“El ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus poderes legislativos en materia de sucesiones y donaciones fiscal da lugar a diferencias en la carga fiscal a cargo de los contribuyentes, dependiendo de qué legislación se les aplique: si solo la legislación del Estado, si lo es la legislación de Estado junto con las modificaciones introducidas por las Comunidades Autónomas que tienen poderes legislativos respecto de este impuesto y los han ejercido, o si se aplica la legislación de las Comunidades Autónomas del País Vasco o Navarra. En la actualidad, la aplicación de la legislación de las Comunidades Autónomas da lugar a una menor carga de impuestos para el contribuyente. Esto puede ser visto como una consecuencia natural de la descentralización fiscal en esta área. Sin embargo, al realizar esta descentralización fiscal, debe tenerse cuidado para evitar una discriminación no deseada. La Comisión considera que la aplicación exclusiva de la legislación del estado en ciertos casos constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capital en virtud del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea”.

Como consecuencia de la aprobación de la Ley de financiación de las CCAA de 2009, la Comisión Europea emitió un Dictamen Motivado Complementario, de fecha 16 de febrero de 2011, en el que insistió en que esta Ley vulneraba lo dispuesto en los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) y los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (en adelante EEE).

Ante la inactividad del Gobierno español para modificar la legislación, la Comisión interpuso, con fecha 7 de marzo de 2012, una demanda contra España por entender que nuestro país incumplió las obligaciones que le incumbían con arreglo a los artículos 21 y 63 del TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE, al introducir diferencias en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causahabientes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) se pronunció sobre este aspecto en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014.

El TJUE ha venido a decir que la legislación estatal española permite un trato distinto a los sujetos pasivos por razón de su residencia, aun cuando se encuentren en una misma situación, al limitar la aplicación de la normativa de las CCAA a los residentes en España, así como a los inmuebles afincados en territorio español, lo que configura una restricción de la libre circulación de capitales y, por ende, una vulneración de la normativa comunitaria. Es decir, se ha dado un trato distinto a la tributación de herencias y donaciones que reciben aquellos que son residentes respecto de aquellos que no lo son.

El Tribunal entiende que si en nuestro reglamento interno del ISD, se considera a todos los contribuyentes herederos o donatarios, sean residentes o no, como sujetos pasivos que deben sufragar el impuesto, entonces cabe preguntarse, qué diferencia objetiva existe que pueda atribuirse o sustentar la diferencia de trato, sin que exista discriminación.

Las consecuencias más inmediatas que tiene la correcta aplicación del fallo es la devolución de los pagos indebidos a raíz de la solicitud de los contribuyentes comunitarios no residentes en España que se han visto perjudicados por la aplicación del ISD, con un plazo que se adecua al nacimiento de la norma. Esto va seguido de una reforma de adaptación de nuestra normativa a la establecida por la UE para evitar dicha discriminación.

Mientras que la devolución de los pagos indebidos por el ISD aún no se ha llevado a cabo, cuando debería haber sido prioritario, debido a la primacía del Derecho de la Unión Europea, su aplicabilidad directa y a los efectos retroactivos desde que se aprobó la Ley 29/1987, sí que se ha llevado a cabo una modificación de la Ley.

Ante la consciente incompatibilidad que suponen algunos aspectos de la legislación estatal del ISD, el Gobierno de España introdujo modificaciones en la Ley 29/1987, dando una nueva transcripción a la disposición adicional segunda. La reforma tiene como finalidad la eliminación de los supuestos de discriminación y la igualdad de trato en el impuesto para los contribuyentes no residentes que sean residentes en un EM de la UE o del EEE, distinto de España. Con estas medidas gozaran del derecho de aplicación de la normativa correcta por la Comunidad Autónoma de que hubiera sido residente.

Por lo tanto con la redacción actual, siguen existiendo dos categorías de no residentes en España, aquellos que no son residentes en España pero sí lo son en Estados miembros de la UE o EEE y por ello, serán de aplicación las reglas de la modificación, mientras que los no residentes en España pero que tampoco lo son de un EM, sino en un país tercero, les sería aplicable la normativa estatal, que también provoca un trato discriminatorio. Esta deficiente redacción se podría deber a la prematura modificación del texto normativo que podría tener como objetivo evitar posibles sanciones⁶.

Lo que sí está claro es que la aplicación de la Sentencia del TJUE, que declara contraria al Derecho Comunitario la normativa estatal, todos los contribuyentes no residentes que si lo sean en un EM de la Comunidad Europea, que hayan pagado en demasía el ISD, haciendo uso de su derecho, podrán reclamar la devolución de la suma abonada ilegalmente.

Para hacernos una idea más esquemática de como tributan los residentes y los no residentes en sucesiones y donaciones, plasmamos a continuación los siguientes cuadros:

⁶ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M. <<La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea>>.Revista de Estudios Jurídicos nº 15/2015 (Segunda Época) ISSN 2340-5066. Universidad de Jaén (España), cit., p.22.

<u>HERENCIAS</u>		HEREDERO NO RESIDENTE en España	HEREDERO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)
FALLECIDO NO RESIDENTE en España, pero residente en UE o EEE	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO , sólo sobre valor bienes situados en España, y podrá aplicar normativa autonomía en que se encuentre la mayor parte de ese valor	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera, y: - podrá aplicar normativa autonomía en donde se encuentre el mayor valor bienes en España, y si no hay bienes en España podrá aplicar normativa autonomía en que resida el heredero.
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	-podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
FALLECIDO NO RESIDENTE en España, y residente fuera UE o EEE	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes situados en España, y sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera: - sólo podrá aplicar normativa Estado
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	-podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
FALLECIDO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)	Bienes en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO , sólo sobre valor bienes situados en España y: -si heredero reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en que residía el fallecido -si heredero reside fuera de UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que residía el fallecido, y con normativa de esa autonomía. Paga sobre valor bienes situados en todo el mundo, pero podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	

<u>DONACIONES</u>		DONATARIO NO RESIDENTE en España	DONATARIO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)
DONANTE RESIDENTE O NO RESIDENTE en España	Bienes INMUEBLES en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor inmuebles situados en España: -si donatario reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en donde radique inmueble -si donatario reside fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que está situado el inmueble en España, y con normativa de esa autonomía (se considera donación de inmueble la de acciones o participaciones de sociedades que tengan principalmente inmuebles)
	Bienes MUEBLES en España	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes muebles situados en España (ej. cuentas bancarias): -si donatario reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía donde hayán estado situados esos bienes más días durante los últimos 5 años -si donatario reside fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado	PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMIA en que resida donatario, si se trata de donación de otros bienes y derechos situados en España o fuera de España (ej. cuentas bancarias), y con normativa de esa autonomía Podrá deducir impuesto pagado en extranjero por donación de bienes fuera España
	Bienes MUEBLES o INMUEBLES fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, si es donación inmueble en extranjero: -si inmueble está en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía donde resida donatario -si inmueble está fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado Podrá deducir impuesto pagado en extranjero por donación inmueble fuera España

IV. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL ISD 2016

1. REFORMA TRIBUTARIA DE DICIEMBRE DE 2015

En fecha el 28 de octubre de 2015, se ordenó la remisión a la Comisión de Hacienda, Presupuesto y Administración Pública y la publicación en el Boletín Oficial de las Cortes de Aragón del Proyecto de Ley de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón⁷.

Ha supuesto una modificación a los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Aragón relativos a IRPF, ITP y AJD, ISD, IP y al Impuesto sobre Hidrocarburos (en adelante, IH), así como la creación y modificación de impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, que son tributos propios.

Pero, ¿cuál es realmente el motivo que ha dado lugar a esta modificación?

Cada uno de los grupos que forman nuestro parlamento autonómico tuvo claro el motivo de la modificación y cada uno de ellos con opiniones muy distintas.

De hecho así quedó reflejado en las enmiendas presentadas, que fueron las siguientes:

- 3 enmiendas a la totalidad, por parte de los Grupos Parlamentarios Ciudadanos-Partido de la Ciudadanía (en adelante C's), Popular (en adelante, PP), Partido Aragonés (en adelante, PAR).

- 80 enmiendas parciales (de las cuales 7 afectaban al ISD) por parte los siguientes grupos 8 de C's, 11 por parte del PAR, 20 de PP, 36 de Podemos, 5 de Grupo Socialista.

El Gobierno ha insistido en que esta reforma tiene como principal objetivo, y ha hecho especial hincapié en ello, recuperar niveles de servicios públicos necesarios, reforzando las políticas sociales (sanidad, educación, vivienda social, renta básica y dependencia). La manera de hacerlo, reforzando sus ingresos. Para ello han presentado en la ley, medidas tributarias que va a permitir obtener 100 millones de euros, pero

⁷ Boletín Oficial de las Cortes de Aragón NÚM. 22 del 29 de Octubre de 2015.

insisten en que la mayoría de los ciudadanos con recursos escasos o medios no se verán afectados por estas medidas.

En primer lugar se han creado 3 nuevos tramos en el IRPF para los niveles superiores de renta, ha desaparecido la deducción del 10 por 100 en la cuota por primas de seguros privados de salud, en el ITP y AJD, en la transmisión de inmuebles, se ha modificado, entre otros, el tipo general que ha pasado del 7 por 100 al 8 por 100, en documentos notariales el tipo pasa a ser el 1'5 por 100 en vez del 1 por 100, también se ha creado una bonificación en cuota del 12'5 por 100 para la adquisición de viviendas para determinados ciudadanos. En el IP se ha disminuido el mínimo exento que ha pasado de ser de 700.000 euros a 500.000. Y por último, en el IH se han creado nuevos tipos autonómico, al igual que en los impuestos medioambientales que se han establecido tres nuevos.

No nos olvidamos de la modificación que ha sufrido el ISD pero entraremos en un estudio detallado de la misma más adelante.

Como hemos dicho, el principal objetivo de esta modificación es el aumento de la recaudación, de la carga impositiva, ya no se discute si esta se destina o no a servicios públicos, bien es cierto que en la reforma de los impuestos no han indicado a que van a destinar en concreto los ingresos obtenidos, pero claramente lo que esta ley pretende es aumentar los ingresos de la Comunidad Autónoma. Y es que en la práctica, estas modificaciones suponen una subida de diferentes impuestos, bien sea por la subida del propio tipo impositivo, bien sea por la eliminación de bonificaciones o mínimos exentos.

Lo que llama la atención y así lo pusieron de manifiesto algunos grupos parlamentarios, es que no habiendo aprobado la ley de presupuestos de la Comunidad Autónoma (lo fue el 28 de enero de 2016) y estando tramitándose una ley de medidas fiscales de manera independiente, se quisiera establecer esta ley. Asimismo, se discute que el objetivo sea meramente recaudatorio, sin tener en cuenta otras circunstancias, puesto que señalan que esta ley afecta a impuestos como son ITP y AJD, ISD e IH que son ajenos al nivel de renta de los contribuyentes. También se le ha reprochado al nuevo gobierno haber llevado a cabo reformas cuyo objetivo es obtener más ingresos en vez de estar orientadas a reducir el gasto público.

Tras el debate, las enmienda a la totalidad fueron rechazadas en la sesión plenaria del 19 de Noviembre de 2015, a continuación se redactó un informe de ponencia que examino el proyecto de ley aludido, así como un dictamen de la Comisión de Hacienda, Presupuestos y Administración Pública. Finalmente, la ley fue aprobada el 28 de diciembre de 2015 y publicada en el Boletín Oficial de Aragón Número 250 del 30 de Diciembre de 2015.

2. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Centrándonos en el tema que nos ocupa, vamos a realizar un estudio detallado de las modificaciones establecidas en el ISD, así como en los resultados que dichas modificaciones han producido. Primero vamos a comentar los cambios realizados en el impuesto sobre sucesiones y a continuación, en el impuesto sobre donaciones.

A) IMPUESTO SOBRE SUCESIONES:

Estaban reguladas en la Ley en materia de tributos cedidos por la Comunidad Autónoma de Aragón, en el capítulo 3º, sección 1ª, de los artículos 131-1 a 131-8. La nueva ley ha supuesto solo la modificación de dos de estos artículos, el artículo 131-2 y el 131-8.

1.1. Artículo 131-2. Reducción en la adquisición mortis causa por personas con discapacidad.

Esta reforma solo ha supuesto una modificación en la manera de determinación del grado de discapacidad, anteriormente a la reforma para determinar el grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, se tenía que hacer atendiendo al baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley general de la Seguridad Social, tras la reforma de la ley tendremos que acudir al Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, o en la normativa aplicable en esta materia vigente en cada momento.

Realmente esto no ha supuesto una modificación trascendente a nivel fiscal.

1.2. Artículo 131-8. Bonificación en adquisiciones mortis causa.

Este cambio normativo sí ha supuesto una modificación sustancial en diferentes aspectos:

Primero se ha determinado claramente quienes son los sujetos que se podrán aplicar la bonificación en adquisiciones mortis causa: el cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido. Antes de la reforma, se hacía referencia a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A continuación se ha limitado la aplicación de la bonificación del 65 por 100 a bases imponibles que sean iguales o inferiores a 100.000 euros y a que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros, eliminando así la bonificación a quienes tenían un patrimonio preexistente superior a 402.678'11 euros.

En la modalidad de Sucesiones se vuelve a la situación que había en 2011 con la supresión de este beneficio fiscal, que tan solo se aplicaron en 2014 un 2'5 por 100 de los contribuyentes, pero que, sin embargo, supuso un coste cercano a los 8 millones de euros para las arcas autonómicas. En todo caso, la modificación no afecta ni a la vivienda familiar ni a los planes de pensiones⁸.

B) DONACIONES

Al igual que las de sucesiones, las medidas de la modalidad de donaciones estaban reguladas en la Ley en materia de tributos cedidos por la Comunidad Autónoma de Aragón, en el capítulo 3º, pero en la sección 2ª, de los artículos 132-1 a 132-7. Los que han sufrido la reforma son concretamente los artículos 132-2, 132-6 y 132-7. El Gobierno de nuestra Comunidad ha defendido estas modificaciones en donaciones por considerarlas injustificadas y por servir indebidamente a esquemas de planificación fiscal.

Artículo 132-2. Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante.

⁸ Heraldo de Aragón
(http://www.heraldo.es/noticias/aragon/2015/10/27/los_nuevos_tributos_uno_uno_591822_300.html)

La modificación de este artículo ha supuesto el establecimiento de un límite de 75.000 euros (antes 300.000 euros) en la reducción de la base imponible por el cónyuge o hijos del donante en concepto de donaciones. Asimismo se establece otro requisito para que estos contribuyentes se puedan aplicar esta reducción del 100 por 100, y es que su patrimonio preexistente no puede exceder de 100.000 euros (antes 402.678'11 euros).

Esto sí que va a suponer una importante inyección económica para la Comunidad Autónoma puesto que hasta ahora, muchos contribuyentes preferían donar en vida sus bienes a sus hijos o cónyuges antes que dejárselos en herencia, ya que les resultaba mucho más barato y en la actualidad, como se ha rebajado en gran medida la cantidad libre de gravamen, esta opción se ha visto claramente limitada.

Artículo 132-6. Bonificación en adquisiciones lucrativas ínter vivos.

Esta reforma ha eliminado la bonificación del 65 por 100 existente para donaciones de padres a hijos con patrimonio preexistente superior a 402.678'11 euros.

A partir de 2016, el cónyuge e hijos del donante que quieran aplicarse la reducción del 65 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas inter vivos tendrán, además, que cumplir los siguientes requisitos que antes no existían:

- La base imponible tendrá que ser igual o inferior a 75.000 euros.
- El patrimonio preexistente no podrá exceder de 100.000 euros.

A raíz de esto se produjo en diciembre del año pasado un aumento disparado de donaciones, así lo reconocieron a Heraldo de Aragón diversas notarías y asesorías fiscales⁹.

Insistió el Gobierno en la Sesión del <<Pleno>> del 19 de Noviembre de 2015, en que esta reforma de la ley del ISD solo afectaría a un 2'5 por 100 de los aragoneses.

Artículo 132-7. Reducción aplicable en las localidades afectadas por determinadas inundaciones.

⁹ Heraldo de Aragón, <http://www.heraldo.es/noticias/aragon/2015/11/18/la-reforma-donaciones-dispara-las-consultas-asesorias-notarios-638083-300.html>

Esta nueva ley ha introducido una reducción como consecuencia de los daños y pérdidas producidos en el territorio de Aragón por los desbordamientos acontecidos en la cuenca del río Ebro durante la última semana del mes de febrero y primeros días del mes de marzo de 2015. La cuantía de la reducción será del 100 por 100 de la base imponible, eso sí, la reducción no podrá exceder de 250.000 euros, ni el patrimonio del contribuyente-donatario puede exceder de 402.678'11 euros

3. CONSECUENCIAS DEL CAMBIO NORMATIVO EN EL ISD

Efecto recaudatorio.

El Gobierno ha puesto de manifiesto que estas medidas no tienen exclusivo fundamento recaudatorio, sino que se basan en principios de equidad, solidaridad y redistribución de la carga tributaria, asegurando que los beneficios fiscales previstos hasta la fecha en el ISD privilegiaban, especialmente, a los ciudadanos con más recursos económicos y patrimoniales y que por cuestiones de justicia social y fiscal no pueden sustraerse a la contribución general para el mantenimiento de los servicios esenciales. Pero a la vez que afirman esto, entienden que esta modificación va a permitir obtener unos ingresos de 100 millones de euros, de los cuales 20 millones de euros corresponderán al ISD si bien en 2016 solo calculan que serán 12 millones por la existencia de un plazo de autoliquidación de seis meses¹⁰.

Desde luego, desde otra óptica, no todo el mundo piensa igual respecto de los objetivos de esta ley y así lo demuestran los datos, por ello pasamos a describir las siguientes consecuencias.

Efecto llamada de las donaciones

A consecuencia de la reforma fiscal aprobada en diciembre, que ha producido que las donaciones de padres a hijos ya no tengan los mismos descuentos, se produjo en diciembre de 2015 una subida masiva del número de donaciones hechas sobre todo de padres a hijos con el objetivo de poder aplicarse los beneficios fiscales, antes de que entrara en vigor el 1 de Enero de 2016 la nueva ley. Se produjo un efecto llamada que se puso de manifiesto en las tremendas colas que acontecieron ante el órgano de Tributos del Gobierno de Aragón para autoliquidar los impuestos sobre donaciones devengados

¹⁰ Heraldo de Aragón
http://www.heraldo.es/noticias/aragon/2015/10/27/los_nuevos_tributos_uno_uno_591822_300.html

como consecuencia del gran número de donaciones llevadas a cabo para conseguir la aplicación de la normativa anterior que iba a quedar derogada cuando acabara el año 2015.

Renuncia de las herencias

¿Cómo es posible que alguien que adquiere gratuitamente una renta decida renunciar a ella?

Pues así es y cada vez va en aumento, la renuncia a las herencias está a la orden del día en Aragón. Si en 2007 se recogieron 300 renunciaciones a herencias, esta cifra ha ido en aumento en los últimos años, según datos del Consejo General del Notariado en 2014, se llegó hasta las 863 anuales y en 2015 se alcanzó la cifra de 993.

Llama la atención como en Aragón continua incrementándose de esta manera el número de personas que rehúsan al legado que les corresponde.

Pero, ¿A qué se debe esto?

Desde que en 2008 los ciudadanos empezaran a perder sus empleos y posteriormente, como consecuencia de ello, no pudieran hacer frente al pago de sus créditos, muchos aragoneses han optado por no aceptar sus herencias debido a la imposibilidad de hacer frente a los gastos que conlleva. Desde que comenzó la crisis se han triplicado las renunciaciones y se han duplicado en los últimos cuatro años.

Según ha explicado el decano del Colegio de Notarios de Aragón, Francisco Pizarro, uno de los motivos de la no aceptación de herencias es la prudencia a la hora de asumir responsabilidades de deudas. Si bien es cierto que, aunque el valor de los bienes heredados sea mayor que las deudas, si heredas tienes que pagar. Las dudas sobre cómo hacer frente a los gastos básicos de la herencia siguen retrayendo en Aragón a muchos haciendo que haya personas que prefieren no recibir nada y evitarse problemas. Pero es cierto que existen muy diversos casos sobre la renuncia de las herencias, destacan aquellos en los que el beneficiario no tiene solvencia y lo recibido es difícil de convertir en líquido.

La reforma fiscal aprobada por el Gobierno de Aragón en diciembre del año pasado puede producir que estas renunciaciones sigan aumentando durante más tiempo, ya que mientras que antes la bonificación del 65 por 100 se aplicaba a aquellas personas que

recibían una herencia de menos de 100.000 euros siempre que el receptor tuviera un patrimonio preexistente de 402.000 euros, ahora solo podrán aplicarse esta bonificación aquellos que reciban menos de 100.000 euros, siempre y cuando su patrimonio preexistente sea inferior a 100.000 euros.

Según las estimaciones realizadas por el ejecutivo autonómico, esta modificación unida a la del impuesto de donaciones, provocarán unos ingresos de 20 millones de euros anuales, aunque en el caso de 2016, sólo ascenderá a 12, <<por la existencia de un plazo de autoliquidación de seis meses>>.

V. INCENTIVOS FISCALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

A continuación vamos a hacer un estudio detallado de cada uno de los vigentes incentivos fiscales de la Comunidad Autónoma de Aragón, que entraron en vigor con el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, pero, que ha sufrido varias reformas a lo largo de estos últimos años, la última y más reciente con la Ley de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón . Vamos a analizar cuál es el objeto y la cuantía de la reducción, cuales son los requisitos necesarios para la aplicación de ese incentivo y como se coordinan con las reducciones estatales.

A) SUCESIONES:

131-1) Reducción en la adquisición mortis causa por hijos del causante menores de edad.

1. Objeto de la reducción: adquisición mortis causa por hijos del causante menores de edad.
2. Cuantía de la reducción: 100 por 100 de la base imponible, con el límite de que el importe de esta reducción no podrá exceder de 3.000.000 de euros.
3. Requisitos:
 - Parentesco: Se ha discutido sobre lo que abarca el concepto de <<hijo>>, y se ha llegado a la conclusión de que comprende tanto a los hijos biológicos como los adoptivos, pero no se extiende a los restantes descendientes, es decir, nietos etc.
 - Esta reducción es incompatible con la bonificación regulada en el artículo 131-8.
4. Coordinación con las reducciones estatales: tiene carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón y, por tanto, compatible con las reducciones contenidas en la normativa estatal.

131-2) Reducción en la adquisición mortis causa por personas con discapacidad.

1. Objeto de la reducción: adquisiciones mortis causa por personas con discapacidad.
2. Cuantía de la reducción: 100 por 100 de la base imponible.
3. Requisitos:
 - La adquisición hereditaria ha de corresponder a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 de conformidad con el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad o en la normativa aplicable en esta materia vigente en cada momento. En este apartado tenemos que incidir puesto que ha sufrido una pequeña modificación a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón. En la anterior regulación, para la determinación del grado de discapacidad teníamos que atender al artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
4. Coordinación con las reducciones estatales: tiene carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón.

131-3) Reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes.

Este artículo supone una modificación a las reducciones previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley del ISD que se aplicará en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón. Recoge varios supuestos:

A) Reducción de empresa individual o negocio profesional en adquisiciones mortis causa.

1. Objeto de la reducción: adquisición mortis causa de empresa individual o negocio profesional.
2. Cuantía de la reducción: 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de dichos bienes.
3. Requisitos:

- Que la empresa o negocio profesional haya estado exenta, conforme al apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto de Patrimonio en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.
 - Parentesco: los herederos debe ser cónyuge o descendientes. Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.
 - Permanencia: Mantenimiento durante los cinco años siguientes al fallecimiento, de la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo. Se admite expresamente la aportación a una sociedad, pero subordinada a que las participaciones recibidas cumplan los requisitos de exención en el Impuesto de Patrimonio.
4. Coordinación con las reducciones estatales: es análoga a la del Estado conforme al régimen de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, pero parece que hoy debe entenderse como mejora. No se observa ninguna restricción a la norma legal estatal, pero sí que puntualiza en sentido distinto a la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y a la doctrina de la DGT estatal el requisito de exención en el Impuesto de Patrimonio y de la posible aportación a sociedades sin pérdida del impuesto a la reducción.

B) Reducción análoga de participaciones en entidades en adquisiciones mortis causa.

1. Objeto de la reducción: adquisiciones mortis causa de participaciones en entidades por cónyuge o descendiente.
2. Cuantía de la reducción: 99 por 100 del valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de dichos bienes.
3. Requisitos:
 - Que las participaciones en entidades cumplan los requisitos de exención recogidos en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto de Patrimonio en la fecha del fallecimiento, no obstante, cuando solo se tenga derecho parcialmente a la reducción, también será aplicable en la misma proporción, la reducción.

Se admite el cómputo de participaciones en la entidad en el caso de <<grupo familiar>> del 20 por 100 entre ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radique en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

- Parentesco: cónyuge o descendiente. Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.
- Permanencia: mantenimiento durante cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. No se pierde el derecho a la reducción cuando como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportaciones no dinerarias o similares, no se mantengan las participaciones recibidas, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón.

4. Coordinación con las reducciones estatales: es análoga a la del Estado conforme al régimen de la Ley 14/1996, en el régimen actual se consideraría mejora. No se observa ninguna restricción a la norma estatal, pero si que puntualiza, en sentido distinto a la doctrina de la DGT estatal, las consecuencias de las operaciones de fusión, escisión, canje de valores, aportaciones no dineraria o similares, subordinando la no pérdida de la reducción a que la actividad económica, su dirección y control continúen en Aragón. La Ley 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, puntualiza que, es este último caso, el parentesco por afinidad no se perderá por el fallecimiento del cónyuge que sirva de nexo salvo segundas nupcias.

C) Reducción por adquisición mortis causa de la vivienda habitual:

1. Objeto de la reducción: adquisición mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida.
2. Cuantía de la reducción: 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de la citada vivienda

3. Requisitos:

- Parentesco: Que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes de la persona fallecida, o bien pariente colateral de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.
- El límite establecido en la letra c), apartado 2, del artículo 20 de la citada ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se eleva, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, a la cantidad de 125.000 euros.
- Permanencia: la adquisición se tiene que mantener durante los cinco años siguientes al fallecimiento del mismo, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo.

131-4) Fiducia sucesoria

Para que los beneficios fiscales relativos a adquisiciones sucesorias se apliquen en la liquidación, ya sean los revistos en la normativa estatal o en el ordenamiento jurídico aragonés, una vez practicada la fiducia sucesoria en caso de que corresponda y sin perjuicio de que la delación de la herencia se pueda producir en el momento de la ejecución de la fiducia o en el momento de su extinción, se tienen que cumplir los siguientes requisitos:

1. En la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante: se aplica a todo sujeto pasivo que tenga con el causante el parentesco exigido en la normativa del impuesto y siempre y cuando se cumpla con el resto de los requisitos establecidos.
2. En la reducción por adquisición de la empresa individual o del negocio profesional procederá, cuando, al menos uno de los sujetos pasivos continúe la actividad que realizaba el causante
En este caso, todos los sujetos pasivos que tuvieran el parentesco exigido por la norma se beneficiarían de la reducción.
3. En la reducción por adquisición de determinadas participaciones en entidades, todos los sujetos pasivos que tuviera con el causante el parentesco exigido por la norma y cumpla con el resto de los requisitos exigidos.

La aplicación definitiva de estas reducciones aplicadas provisionalmente, queda condicionada a que el bien objeto del beneficio forme parte del caudal relicto una vez que se haya liquidado la comunidad conyugal y a que, en la ejecución fiduciaria, y conforme al principio de igualdad en la participación recogido en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dicho bien se haya atribuido a quien tenga derecho a la reducción.

Mención especial a la Sentencia del TS de 30 de enero de 2012, a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de octubre de 2013 y a la reciente Consulta Vinculante V0397-16 de 1 de febrero de 2016.

Consideramos importante hacer una mención especial en este punto en relación con el pronunciamiento público y notorio del TS en su Sentencia de 30 de Enero de 2012, Sala Tercera de lo Contencioso, Sección Segunda, acogiendo el Recurso de Casación 6318/08 interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de octubre de 2.008, que declara nulo de pleno derecho el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento (Estatal) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, regulador de la liquidación fiscal de la fiducia sucesoria aragonesa, por entender que no se produce hecho imponible que justifique una declaración provisional hasta que no se ejecute el encargo fiduciario, lo que suponía una infracción del principio de jerarquía normativa (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de octubre de 2013 en el mismo sentido). El problema es que como podemos observar, la normativa autonómica que regula la fiducia aragonesa, es exactamente igual que el artículo de la legislación estatal anulado. Sin embargo, ésta última sigue en vigor y ello supone en la actualidad una clara contradicción.

Ante esta situación se formuló Consulta frente a la DGT, cuyo pronunciamiento se recoge en la reciente CV0397-16, cuya fecha de salida fue el 1 de Febrero de 2016.

Los hechos fueron los siguientes; En el año 2014 fallece en Barcelona la esposa del consultante, que tenía vecindad civil aragonesa y cuyo matrimonio se regía por las disposiciones del consorcio conyugal. Tenía una hija y dos nietas. Con anterioridad a su fallecimiento, había otorgado testamento mancomunado junto al consultante conforme a su vecindad civil aragonesa, en el que se instituían recíprocamente fiduciarios con obligación de distribuir los bienes entre sus descendientes (hijos, nietos...). Fallecida su

esposa, el consultante aceptó el usufructo viudal y el encargo fiduciario sin que hubiera tenido lugar ninguna otra adjudicación hereditaria. La transmisión de los bienes de la herencia ha quedado postergada, conforme a la legislación foral, hasta que se ejecute el encargo fiduciario, bien por actos inter vivos o mortis causa.

La cuestión planteada fue la siguiente: si debe hacerse una liquidación provisional o a cuenta del ISD, que comprenda la totalidad de los bienes de la herencia como si ya se hubiera adjudicado, tal y como vienen exigiendo en la práctica los organismos de gestión tributaria de la Comunidad de Aragón o procede tan solo la liquidación del usufructo viudal.

La contestación que emitió la DGT, consiste en que, en primer lugar, se debe analizar el contenido del negocio jurídico concreto en virtud del cual se constituye la fiducia, esto es, las normas del Derecho civil de Aragón que regulan la fiducia, puesto que es la normativa aplicable en virtud de la vecindad civil de la causante, así como las cláusulas específicas del testamento otorgado, para determinar las facultades del fiduciario, pero dado que el TS anuló el apartado 8 del artículo 54 del RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa, la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las herencias en las que se haga uso de la institución de la fiducia aragonesa debe hacerse conforme a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales; en concreto, al artículo 26 de dicha Ley.

Conforme a dicho precepto, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes y se valorará y tributará como tal. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, la DGT entiende que se deberá liquidar el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos. En su opinión, el sujeto pasivo será el fiduciario, que es quien tendrá el derecho a disfrutar de los bienes y, en su caso, a disponer de ellos.

-La reducción prevista en el artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, se aplica en los casos de herencia pendiente de ejecución fiduciaria, conforme a las siguientes condiciones:

- Se entiende que se ha cumplido el requisito de adquisición de los bienes por parte del titular de una explotación agraria prioritaria o por quien alcanza esa consideración cuando, siendo sujeto pasivo por la liquidación a cuenta, la empresa agraria del causante quede afecta a la que ya se tenía, sin perder esta la condición prioritaria, o sea explotada por uno o varios de los sujetos pasivos que alcancen tal condición sin que sea necesario como requisito la adquisición dominical de tal empresa.
 - La empresa debe mantenerse así durante un plazo de cinco años. Si se incumpliera este requisito, enajenando, cediendo o arrendando los bienes integrantes de la empresa, deberá pagarse a parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar, como consecuencia de la reducción practicada, y los intereses de demora en el plazo de un mes desde la fecha de la enajenación, cesión arriendo.
- La reducción prevista en el artículo 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, se aplicara en aquellos casos de herencia pendiente de ejecución fiduciaria conforme a las condiciones citadas en el párrafo anterior.
- En definitiva, las reducciones aplicadas provisionalmente según lo dispuesto en los dos apartados anteriores queda condicionada a que el bien objeto del beneficio forme parte del caudal relicto una vez liquidada la comunidad conyugal y a que, en la ejecución fiduciaria, dicho bien se tribuya a quien se aplicó provisionalmente la reducción. Si dicho bien se atribuye a otro sujeto pasivo con derecho a beneficio fiscal, la liquidación correspondiente a tal ejecución fiduciaria incluirá la reducción.

131-5 Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes.

1. Objeto de la reducción: adquisición mortis causa por cónyuge, ascendientes y los hijos del fallecido, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida.
2. Cuantía de la reducción: 100 por 100 de la base imponible.

3. Requisitos:

- El importe total del resto de reducciones de la base imponible debe ser inferior a 150.000 euros. A estos efectos, sin computar las reducciones relativas a los beneficiarios de seguros de vida
- El importe de esta reducción, sumado al de las restantes reducciones aplicables al contribuyente, excluyéndose la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no puede exceder de 150.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.
- El patrimonio preexistente del contribuyente no puede exceder de 402.678'11 euros.

4. Coordinación con las reducciones estatales: tiene el carácter de propia a los efectos previstos en el artículo 48 de la Ley 22/2009.

5. Reglas especiales:

- En el caso de que el causante tuviera hijos menores de edad, en la reducción que corresponda al cónyuge, el límite de 150.000 euros se incrementará en 150.000 euros por cada hijo menor de edad que conviva con el cónyuge.
- Los nietos del causante pueden gozar de esta reducción cuando hubiera premuerto su progenitor y este fuera hijo del causante.
- También los hijos del cónyuge del fallecido podrán aplicarse esta reducción.
- Esta reducción no puede aplicarse cuando en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se haya practicado la reducción específica por donaciones a favor del cónyuge e hijos del donante siempre que donante y causante coincidan en la misma persona, salvo que aquella reducción haya sido por importe inferior a 150.000 euros, en cuyo caso podrá aplicarse como reducción por el concepto de sucesiones la diferencia entre reducción aplicada por el concepto de donaciones y la que corresponda conforme a lo previsto en lo anteriormente citado.
- La presente reducción es incompatible con la bonificación regulada en el artículo 131-8 pero compatible con la general de parentesco de la

normativa estatal, si bien, para su aplicación, la reducción estatal reduce la cuantía de la misma en los términos expuestos.

131-6 Reducción por la adquisición mortis causa sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes.

1. Objeto de la reducción: adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por los causahabientes distintos de los contemplados en el apartado 2 del artículo 131-3.
2. Cuantía de la reducción: 30 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda proporcionalmente, al valor de los citados bienes.
3. Requisitos: además de los requisitos referidos a los herederos distintos del cónyuge y descendientes establecidos en el apartado 4 del artículo 131-3, deben concurrir los siguientes:
 - La empresa individual, negocio profesional o entidad debe desarrollar una actividad económica, sin que puede tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8 Dos. a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los tres años anteriores a la adquisición.
 - Para la ordenación de la actividad económica se debe utilizar, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
 - Debe mantenerse durante un periodo de cinco años, la plantilla media de trabajadores respecto del año anterior, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral.
Se computarán en la plantilla media a los trabajadores sujetos a la normativa laboral, cualquiera que sea su relación contractual, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa y, cuando aquella fuera inferior a esta, se calculará la equivalencia.
 - En caso de incumplimiento de los requisitos establecidos con posterioridad a la aplicación de la reducción del 30 por 100, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación

complementaria por el importe de las cantidades no ingresadas, junto con sus correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que se produzca el incumplimiento.

4. Coordinación con las reducciones estatales: tiene el carácter de propia a los efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009.

131-7) Reducción por la creación de empresas y empleo.

1. Objeto de la reducción: adquisiciones mortis causa que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria
2. Cuantía de la reducción: 30 por 100 de la base imponible.
3. Requisitos:
 - La empresa creada debe desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - La empresa creada debe emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente que se aplique la reducción.
 - Se debe destinar lo heredado a la adquisición de activos afectos a su actividad económica en el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto. A estos efectos se consideran activos afectos los gastos de constitución y establecimiento de la empresa.
 - Debe mantenerse la actividad económica y los puestos de trabajo durante cinco años desde su creación.
 - La base de la reducción es el valor del bien que, adquirido mortis causa, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.
 - Se aplicara íntegra y exclusivamente la reducción el causahabiente que emplee el dinero adjudicado en la partición a los fines previstos en este artículo.
 - Debe aplicarse la reducción en el periodo voluntario de declaración. En el caso de que con posterioridad se incumplieran los requisitos de mantenimiento anteriores, debe de presentarse una autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades dejadas de ingresar

junto con los correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que se produzca el incumplimiento.

➤ Esta reducción es incompatible con la regulada en el artículo 131.5.

4. Coordinación con las reducciones estatales: tienen carácter de propia a los efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009.

131-8) Bonificación en adquisiciones mortis causa

1. Objeto de la reducción: adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros de vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.
2. Cuantía de la bonificación: 65 por 100
3. Requisitos:
 - Hechos imposables devengados a partir de 1 de enero de 2016 y siempre que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha.
 - Base imponible igual o inferior a 100.000 euros.
 - Patrimonio preexistente del contribuyente-donatario, no puede exceder de 100.000 euros
 - Es incompatible con las reducciones reguladas en el artículo 131-1, 131-5 y 131-7.
 - No puede aplicarse cuando en el plazo de los diez años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, y siempre que las condiciones de donante y causante coincidan en la misma persona, el contribuyente se hubiera practicado la reducción prevista en el artículo 132-2.

B) DONACIONES:

132-1) Reducción por la adquisición ínter vivos de empresas individuales o negocios profesionales

Este artículo regula con el carácter de mejora respecto de la del Estado, la reducción por adquisición ínter vivos de empresas individuales o negocios profesionales quedando en los siguientes términos

1. Objeto de la reducción: adquisición inter vivos de empresa individual o negocio profesional
2. Cuantía de la reducción: el 99 por 100 del valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes o derechos
3. Requisitos:
 - Parentesco: no hay requisitos
 - No es preciso la aplicación a la empresa individual o al negocio profesional de la exención del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio con anterioridad a la donación.
 - Permanencia: mantenimiento de la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, sin que parece que sea necesario el tener derecho a la exención en el Impuesto de Patrimonio.
4. Coordinación con las reducciones estatales: mejora la estatal.

En caso de incumplir el requisito de permanencia existe la obligación de presentar declaración dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a la fecha en que tuvo lugar el incumplimiento.

132-2) Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante.

Primero de todo decir que se trata de una reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Este artículo ha sido uno de los que han sido modificados con la entrada en viro de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

1. Objeto de la reducción: donaciones de toda clase de bienes y derechos a favor de cónyuge e hijos del donante.
2. Cuantía de la reducción: del 100 por 100 con el límite de que 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 de <<donaciones>> en los últimos cinco años, no podrá exceder de 75.000 euros (aquí vemos la primera modificación, y es que antes de la entrada en vigor de

esta ley el límite estaba en 300.000 euros). En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.

3. Requisitos:

- Parentesco: el sujeto pasivo tiene que ser cónyuge o hijo del donante. Los nietos del donante podrán gozar de la reducción de este artículo cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del donante.
- El patrimonio preexistente del contribuyente-donatario no puede exceder de 100.000 euros (aquí viene otra de las modificaciones, anteriormente este límite estaba fijado en la cuantía de 402.678'11 euros.).
- Tanto el donante como donatario deberán tener su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón
- La autoliquidación correspondiente a la donación, en la que se aplique este beneficio deberá presentarse dentro del plazo para el pago del impuesto en periodo voluntario.
- Esta reducción es incompatible con la bonificación regulada en el artículo 132-6, que veremos más adelante.

4. Coordinación con las reducciones estatales: ya hemos señalado que esta reducción tiene el carácter de propia a los efectos previstos en el artículo 48 de la Ley 22/2009.

132-3) Reducción por la adquisición inter vivos de participaciones

El artículo 132.3 del TR regula con el carácter de mejora respecto de la del Estado, la reducción por adquisición inter vivos de participaciones en entidades, quedando en los siguientes términos:

1. Objeto de la reducción: Adquisición *inter vivos* de participaciones en entidades, con los mismos requisitos de participación que los establecidos en la normativa estatal, artículo 20 apartado 6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
2. Cuantía de la reducción: El 99 por 100 del valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes o derechos.

3. Requisitos: Son los mismos que los establecidos en la normativa estatal, artículo 20.6 de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a excepción de la permanencia que se reduce al mantenimiento de la adquisición con derecho a la exención en el Impuesto de Patrimonio, durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

Puntualiza la norma autonómica que las participaciones deben cumplir los requisitos de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el ejercicio anterior a la fecha de la donación, no obstante, cuando solo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable en la misma porción, la reducción.

4. Coordinación con las reducciones estatales: tiene carácter de mejora estatal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 22/2009.

Tenemos que tener en cuenta dos cosas, la primera de ellas es que el incumplimiento del requisito de permanencia obliga a presentar declaración dentro del plazo de un mes desde la fecha en que tuvo lugar el incumplimiento y la segunda es que los requisitos de parentesco del donatario con el donante y exención en el Impuesto de Patrimonio de la entidad no están expresamente recogidos en la norma.

132-4) Reducción por la adquisición *inter vivos* sobre participaciones en entidades por donatarios distintos del cónyuge o descendientes.

1. Objeto de la reducción: adquisición *inter vivos* de cualquier derecho sobre participaciones en entidades por los donatarios, distintos del cónyuge o descendientes.
2. Cuantía de la reducción: el 30 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.
3. Requisitos: para la aplicación de ésta reducción, además de los requisitos establecidos en el artículo 132-3 del TR, deberán concurrir los siguientes:
 - La entidad debe desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los tres períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la adquisición.

- Para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto del año anterior a la adquisición, en términos de persona/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.

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

En el supuesto en que, con posterioridad a la aplicación de la reducción del 30 por 100, no se cumplieran los requisitos establecidos anteriormente, el obligado tributario deberá presentar un a autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades no ingresadas, junto con sus correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a constar desde el día en que se produzca el incumplimiento.

4. Coordinación con las reducciones estatales: tiene carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 22/2009.

132-5) Reducción por la creación de empresas y empleo

1. Objeto de la reducción: adquisiciones lucrativas inter vivos que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria.
2. Cuantía de la reducción: el 30 por 100 de la base imponible.
3. Requisitos:
 - la empresa creada debe desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
 - la empresa creada debe emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente que se aplique la reducción.
 - En el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto debe destinar lo donado a la adquisición de activos afectos a su actividad económica. A

estos efectos, se consideran tributos afectos los gastos de constitución y establecimiento de la empresa.

- Durante cinco años desde su creación, debe mantenerse la actividad económica y los puestos de trabajo.
- La base de la reducción es el valor del bien que, adquirido lucrativamente, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.
- La reducción debe aplicarse en el periodo voluntario de declaración.
- Esta reducción es incompatible con la regulada en el artículo 132-2 y con la bonificación del artículo 132-6 del presente texto refundido.

En el supuesto de que, con posterioridad, no se cumplieran los requisitos de mantenimiento anteriores, deberá presentarse una autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades dejadas de ingresar, junto con los correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que se produzca el incumplimiento.

4. Coordinación con las reducciones estatales: esta reducción tiene el carácter de propia a los efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009.

132-6) Bonificación de la cuota del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante.

Este incentivo fiscal ha sido otro de los modificados por la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

1. Objeto de la reducción: adquisiciones lucrativas inter vivos.
2. Cuantía de la reducción: 65 por 100 de la cuota tributaria.
3. Requisitos:
 - La base imponible tiene que ser 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. Aquí está la primera modificación es de esta bonificación y es que en la legislación actual se ha limitado la base imponible a 75.000 euros, cuando en la legislación anterior no existía límite alguno. Otra diferencia es que, esta bonificación se aplicaba a los sujetos

pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987.

- El patrimonio preexistente del sujeto pasivo no puede exceder de 100.000 euros.
- Esta bonificación no puede aplicarse, cuando en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera practicado la reducción prevista en el artículo 132-2.

132-7) Reducción aplicable en las localidades afectadas por determinadas inundaciones

Esta reducción ha sido íntegramente introducida con la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, a raíz de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón por los desbordamientos acontecidos en la cuenca del río Ebro durante la última semana del mes de febrero y primeros días del mes de marzo de 2015.

1. Objeto de la reducción: adquisiciones lucrativas inter vivos realizadas por personas que hayan sufrido daños reversibles o irreversibles en sus bienes como consecuencia de las inundaciones acaecidas en la cuenca del río Ebro durante los meses de febrero y marzo de 2015 en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.
2. Cuantía de la reducción: 100 por 100 de la base imponible.
3. Requisitos:
 - La reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, no puede exceder de los 250.000 euros.
 - El patrimonio preexistente del contribuyente-donatario, no puede exceder de 402.678'11 euros.
 - Esta reducción no se tiene en cuenta a los efectos previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 132-2.
 - La presentación de la autoliquidación correspondiente a la donación debe presentarse dentro del plazo para el pago del impuesto en periodo voluntario.
4. Coordinación con las reducciones del estado: tiene carácter de propia de la Comunidad Autónoma de Aragón.

VI. CONCLUSIÓN

La conclusión fundamental de este trabajo son las evidentes deficiencias que presenta el actual ISD. Vemos como la pérdida progresiva de soberanía fiscal por parte del Estado central, así como la ausencia de criterios de armonización que limiten más estrechamente el marco de actuación de las competencias normativas por parte de las CCAA, están produciendo enormes desigualdades entre las distintas regiones.

Se puede observar claramente la discriminación entre ciudadanos simplemente por razón del territorio, cuando entre ellos concurre una capacidad de pago similar. Esto está causando la vulneración de los principios de igualdad, progresividad, capacidad económica y no confiscatoriedad proclamados en el artículo 31 de la Constitución Española y artículos. 3.1 y 3.2 de la Ley General Tributaria. Ante esta diferencia de trato fiscal, a nuestro modo de ver, sería conveniente revisar la imposición sobre sucesiones y donaciones.

De hecho así lo ha señalado el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, afirmando que las diferencias de trato discal dispensado en sucesiones y donaciones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes, son contrarios al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y al Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. Dicho pronunciamiento tiene como consecuencia un cambio de la regulación actual del Impuesto, que sí se ha llevado a cabo, y una devolución de las cantidades abonadas ilegalmente, que de momento no se han producido.

Quienes son partidarios de que el ISD no desaparezca señalan que se trata de un tributo que cumple una función redistributiva de la riqueza, pero se me hace difícil entender esta postura, puesto que las diversas medidas llevadas a cabo por las CCAA en el ejercicio de sus competencias normativas, hacen que, en general, la presencia de este impuesto sea menor, restando posibilidades al tributo para actuar respecto al fondo de la riqueza, limitando su aplicación sólo a las grandes transmisiones o a aquellas que se producen fuera del círculo familiar que son más escasas. De manera que, si se trata de un impuesto cuya función es la redistribución de la riqueza pero se establecen reducciones y bonificaciones que hacen que su recaudación sea ínfima, provocando que

el impuesto no contribuya de forma destacada a reducir la desigualdad, en mi modesta opinión, ello conlleva que el impuesto pierda el sentido por el que se estableció.

En cuanto al ISD en la Comunidad Autónoma de Aragón, es de mi interés señalar el siguiente aspecto: los aragoneses nos vemos discriminados frente a más de 30 millones de españoles que ya no pagan el Impuesto sobre Sucesiones (y en algunas ocasiones tampoco el de Donaciones), y esto supone una vulneración expresa del artículo 14 de la Constitución Española. Ello tiene como consecuencia que, al encontrarse la Comunidad Aragonesa rodeada por Comunidades Autónomas en las que no se tributa por el Impuesto sobre Sucesiones y con amplias reducciones en el Impuesto sobre Donaciones, se ocasione que los titulares de grandes patrimonios aragoneses, hayan trasladado su residencia a Comunidades Autónomas con un régimen impositivo menos gravoso, con lo que esto afecta en la disminución de recaudación del propio impuesto tratado y sobre todo en el resto (se está consiguiendo justo el efecto contrario que el que se pretendía alcanzar según los políticos).

Por último y en cuanto a la reforma fiscal llevada a cabo por el Gobierno de Aragón, manifestamos, tras haber llevado a cabo este estudio, que entendemos que se ha enmascarado bajo la denominación de medidas para el mantenimiento de servicios públicos, una clara subida de la carga impositiva a todos los aragoneses. No entramos a valorar a que se destinarán los ingresos obtenidos, pero esta reforma tiene un claro objetivo recaudatorio, que veremos como afecta en un futuro a la sociedad aragonesa y al mantenimiento de los servicios públicos de la Comunidad, <<objetivo principal>> de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

BIBLIOGRAFÍA

ARTERO FELIPE, J.L., Estudio de Derecho Comparado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España, Hispajuris, Zaragoza, 2011.

BARBERÁN LAHUERTA, M.A. y MELGUIZO GARDE, M., <<Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas>>, P.T.Nº 11/07.

BARBERÁN LAHUERTA, M.A. y GARCÍA GÓMEZ, A.J, <<El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal>> en Revista de Derecho Comunitario Europeo, ISSN 1138-4026, núm 49, Madrid, septiembre/diciembre (2014), págs..973-995.

BUENO MALUENDA, M.C., CARRERAS MANERO, O., DE MIGUEL ARIAS, S.E., GARCÍA GÓMEZ, A., JIMÉNEZ COMPAIRED, I., MOLINOS RUBIO, L.M., RUIZ BAÑA, MARÍA. <<Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II>>.

FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., <<Los obstáculos de la regulación española sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea>>.

GARCÍA NOVOA, C.<<El futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio: apuntes para una reflexión (II)>>.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., <<La situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Ejercicio 2010>>.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., <<La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea>> en Revista de Estudios Jurídicos nº15/2015 (Segunda Época), ISSN 2340-5066. Universidad de Jaén (España).

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., <<El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas>> .

WOLTERS KLUWER ESPAÑA S.A >>*Todo sucesiones 2011*>> en Colección Todo, Edita CISS, Edición: Marzo 2011.