

**RAMÓN CHALER IRANZO**

*Licenciado en Derecho.*

*Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF.*

*Profesor del Área Fiscal en el Centro de Estudios Financieros.*

**Extracto:**

SE analiza en este trabajo en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en primer lugar, los puntos de conexión que determinan a qué Comunidad Autónoma le corresponde el rendimiento de los citados tributos y la normativa aplicable a los mismos, siendo esto último debido a la posibilidad de asunción por primera vez de determinadas competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas; todo ello como consecuencia del nuevo modelo de financiación autonómica. Y en segundo lugar, las novedades en la normativa estatal, fundamentalmente en la Ley 29/1987, y con efectos desde 1 de enero de 1997, dedicándose especial atención, de un lado, a las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones por transmisión a título gratuito *inter vivos* de una empresa individual y de participaciones en entidades y, de otro, a las modificaciones operadas en la regla especial de la acumulación de donaciones en sus dos modalidades de donaciones entre sí y de donaciones a la herencia del causante. Se acompañan las modificaciones en la Ley 29/1987, con la formulación de distintos casos prácticos.

---

## Sumario:

---

- I. La cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las Comunidades Autónomas.
- II. La cesión del rendimiento.
- III. Comunidad Autónoma a la que se cede el rendimiento y normativa aplicable.
  1. Impuesto sobre Sucesiones.
  2. Impuesto sobre Donaciones.
  3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- IV. Asunción de competencias normativas.
  1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: tipos de gravamen.
- V. La delegación de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión.
- VI. Colaboración entre Administraciones.
- VII. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  1. Reducciones en la base imponible.  
Caso práctico número 1.
  2. Acumulación de donaciones.  
Casos prácticos números 2 y 3.
- VIII. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: transmisiones y rehabilitaciones de títulos y grandezas.

## **I. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Con la aprobación de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, se produce un avance importante en la materialización del llamado principio de responsabilidad efectiva dentro del nuevo sistema de financiación autonómica. En la materia que nos ocupa, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) dicho avance se manifiesta en la atribución de «ciertas» competencias normativas en relación a dichos tributos, ya que la gestión, liquidación, recaudación, inspección y la revisión de los actos dictados en vía de gestión estaba cedida a las Comunidades Autónomas por delegación de dichas competencias por parte del Estado.

También se aprovecha dicha normativa para modificar los llamados «puntos de conexión» en los citados tributos que nos marcará a qué Comunidad Autónoma se le atribuye el rendimiento del impuesto, la normativa aplicable al mismo y la determinación de la residencia habitual a las personas físicas y el domicilio fiscal a las personas jurídicas.

No obstante lo anterior, la Ley 14/1996 es un marco de referencia idéntico para todas las Comunidades Autónomas, lo que significa que debe cada Comunidad establecer una Ley específica de cesión de tributos en la que se disponga el alcance y condiciones de dicha cesión, al igual que ocurrió con la anterior ley que reguló la cesión de tributos (Ley 30/1983, de 28 de diciembre).

Para las Comunidades Autónomas que no asuman en todo o en parte el nuevo régimen de cesión de tributos, continuarán rigiéndose en todo o en la parte no asumida por lo dispuesto en la Ley 30/1983 y su respectiva Ley específica de cesión (art. 26 de la Ley 14/1996).

Por último, recordar lo establecido en la disposición final segunda de la Ley 14/1996, «Lo dispuesto en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económicos vigentes en los Territorios Históricos del País

Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente». Habrá que respetar, pues, sin que pueda quedar afectado por la Ley 14/1996, lo dispuesto en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

## II. LA CESIÓN DEL RENDIMIENTO

Por cesión del rendimiento, según el artículo 3 de la Ley 14/1996, se entiende la cesión del importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes al ISD e ITP y AJD. Dicho rendimiento ya estaba cedido antes de la aprobación de la Ley Orgánica 3/1996 y de la Ley 14/1996 por parte del anterior régimen de financiación (L.O. 8/1980, de 22 de diciembre) y por parte de las distintas leyes que regulaban la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas dentro de las pautas marcadas por la Ley 30/1983 y por los distintos Estatutos de Autonomía.

## III. COMUNIDAD AUTÓNOMA A LA QUE SE CEDE EL RENDIMIENTO Y NORMATIVA APLICABLE

Si bien el rendimiento del ISD e ITP y AJD se cede a las distintas Comunidades Autónomas, el problema estará en primer lugar en saber a qué Comunidad le corresponde el rendimiento y en segundo lugar qué normativa le será aplicable.

Lo normal sería que atribución del rendimiento y normativa aplicable correspondiera a la misma Comunidad Autónoma, pero en algunos casos, en concreto, en materia de ISD, el rendimiento puede atribuirse a una Comunidad y sin embargo la normativa aplicable no sea la de esa Comunidad y deba aplicarse la normativa del Estado.

Veamos, pues, los distintos puntos de conexión que determinarán la atribución del rendimiento y la normativa aplicable.

### 1. Impuesto sobre Sucesiones.

Dentro del ISD, debemos atender a los distintos hechos imposables que lo componen, pues los puntos de conexión serán distintos. Así, distinguiremos de un lado las adquisiciones *mortis causa* y de otro las adquisiciones a título gratuito e *inter vivos*.

### 1.1. Puntos de conexión.

Según el artículo 6.Dos a) de la Ley 14/1996, el rendimiento del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa*, se considera producido en el territorio de la Comunidad Autónoma donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. Se devengará el Impuesto Sucesorio el día del fallecimiento del causante, de conformidad con el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

Serán adquisiciones *mortis causa* las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio de los definidos en el artículo 11 del Reglamento del ISD, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, como por ejemplo la donación *mortis causa*.

También debería incluirse a estos efectos, como adquisición *mortis causa*, la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida cuando fallezca el asegurado que coincide con la persona del pagador o tomador del seguro y siendo el beneficiario y el pagador o tomador personas distintas. Evidentemente, en este caso, el causante será el asegurado que deberá ser también el pagador o tomador.

Analizado lo que se entiende por adquisición *mortis causa* y cuándo se devenga el impuesto, vemos que el punto de conexión está en la residencia habitual del causante a la fecha del devengo. En el mismo sentido se manifiesta el artículo 10.4 a) de la Ley Orgánica 8/1980 modificado por la Ley Orgánica 3/1996 (art. único, cuatro. 2) al establecer como regla general en los tributos cedidos de naturaleza personal la atribución del producto a la Comunidad Autónoma donde radique el domicilio fiscal de los sujetos pasivos y como excepción en el impuesto que grave las adquisiciones *mortis causa* la atención al domicilio fiscal del causante, no del sujeto pasivo, que en nuestro caso sería el causahabiente.

Hasta ahora ninguna novedad, ya que dicho punto de conexión ya aparecía en el artículo 5.1 a) de la Ley 30/1983. Las novedades están en la determinación de la residencia habitual y en la normativa aplicable. Analizaremos después qué se entiende por residencia habitual deteniéndonos ahora en la normativa aplicable al Impuesto Sucesorio cuyo rendimiento es atribuido a una determinada Comunidad Autónoma.

Según el artículo 13.Siete de la Ley 14/1996, si bien se cede el rendimiento del impuesto al territorio de la Comunidad Autónoma donde el causante tenga su residencia habitual en la fecha del devengo, la normativa aplicable será también la de la Comunidad a la que se ceda el rendimiento sólo en el caso de que el causante hubiere tenido su residencia habitual en ella durante los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto. En caso contrario, aun atribuyendo el rendimiento a la Comunidad que corresponda según el punto de conexión antes mencionado, se aplicará la normativa del Estado, es decir, la Ley 29/1987, y las demás normas de desarrollo.

Como vemos es posible que el rendimiento del impuesto se atribuya a una Comunidad Autónoma y la normativa aplicable para determinar la cuantía del impuesto no sea la de esa Comunidad sino la del Estado.

No obstante, recordar que en el artículo 6.Dos a) del Proyecto de Ley 14/1996 cesión del rendimiento y normativa aplicable iban siempre unidas al aplicarse el mismo punto de conexión, lo cual era consecuente, pero al exigir como punto de conexión el último territorio en el que el causante hubiese tenido su residencia habitual continuada durante los cinco años anteriores al devengo del impuesto, en los casos de no cumplirse el período de cinco años ¿qué Comunidad Autónoma se llevará el rendimiento? ¿qué normativa se aplicará en este caso?

Con la solución dada ahora, los problemas anteriores se solucionarían porque sería más fácil determinar la residencia habitual del causante sólo en la fecha del devengo que no la continuada en los cinco años anteriores. Pero uno se preguntará el por qué para la determinación de la normativa aplicable se sigue exigiendo con la Ley 14/1996 la misma residencia en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto para poder aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma que obtiene el rendimiento y aplicar la normativa del Estado en caso contrario. Pues bien, ello se debe a que con la Ley 14/1996 las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas en este impuesto y que luego veremos (sobre reducciones en la base imponible, tarifa, etc.) y para evitar cambios de última hora en la residencia habitual del causante por la mayor bondad legislativa de alguna Comunidad Autónoma, en concreto, se exige que esa residencia sea duradera (cinco años).

Evidentemente, los cambios de residencia del causante serían para aliviar la carga del impuesto a satisfacer por los causahabientes que son los sujetos pasivos del mismo ya que el causante ningún beneficio fiscal va a obtener al haber fallecido.

### *1.2. La residencia habitual.*

Siendo en este impuesto el punto de conexión la residencia habitual del causante, el artículo 10 de la Ley 14/1996 se encarga de determinarla. Así, el causante tendrá su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que permanezca más días de cada año, computándose también las ausencias temporales. No obstante, se presumirá salvo prueba en contrario, que el causante permanece en el territorio de la Comunidad Autónoma donde radique su vivienda habitual definida conforme a lo dispuesto en la Ley 18/1991.

Deberíamos entender por año, el año natural en el que se produce el devengo y no el año anterior al mismo, pues de haberlo querido así el legislador lo habría dicho como en el caso del artículo 10.Uno c) de la Ley 14/1996 en materia de ITP y AJD.

Siguiendo al artículo 10, si no fuese posible determinar la residencia habitual del causante, de acuerdo con los criterios anteriores, se atenderá al territorio de la Comunidad Autónoma donde el causante tenga su principal centro de intereses según las reglas señaladas en el artículo 10.Uno.2.º de la Ley 14/1996 y en su defecto se acudirá al lugar de la última residencia declarada a efectos de IRPF.

En cuanto a lo dispuesto en el artículo 10.Tres. 2.º de la Ley 14/1996 al manifestar que: «No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos», no tiene sentido en el Impuesto Sucesorio, al haber establecido la propia Ley 14/1996 en el artículo 13.Siete antes comentado las correspondientes cautelas en este aspecto.

### *1.3. País Vasco y Navarra.*

Debemos hacer referencia a cómo queda regulado lo anteriormente comentado en el País Vasco y Navarra y examinar los puntos de conexión existentes en dichas Comunidades que, en todo caso, deberán respetarse, de conformidad con lo señalado en la disposición final segunda de la Ley 14/1996.

Así corresponderá la exacción del Impuesto sucesorio al País Vasco o a Navarra cuando el causante tenga su residencia habitual en dichas Comunidades, entendiéndose que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco o en Navarra cuando permanezcan en su territorio más de 183 días durante el año natural, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 12/1981 y el artículo 32 de la Ley 28/1990.

Además, según el artículo 26.Dos de la Ley 12/1981, las Diputaciones Forales aplicarán las normas del territorio común cuando el causante hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de diez años de antelación a la fecha del devengo del impuesto y en el artículo 2.A.3 del Acuerdo de 10 de abril de 1970, de la Comunidad Foral de Navarra, del ISD se establece la aplicación por la Diputación de las normas y tarifas de la Administración del Estado en los casos en que el causante no hubiera residido durante diez años en Navarra.

Si comparamos lo dispuesto en la Ley 14/1996 con lo manifestado anteriormente para regular el punto de conexión correspondiente a la normativa aplicable, vemos que la Ley 14/1996 exige sólo cinco años y en el País Vasco y Navarra se exigen diez años. En este caso prima la norma especial sobre la norma general amparada además por la disposición final segunda de la Ley 14/1996.

De manera que para aplicar la normativa propia del País Vasco, en concreto de sus distintas Diputaciones Forales y la de Navarra, aunque el rendimiento se ceda allí, hace falta la consolidación por el causante de la residencia por diez años en dichos territorios no siendo suficientes los cinco años que exige el artículo 13.Siete de la Ley 14/1996 para el resto de Comunidades Autónomas.

## 2. Impuesto sobre Donaciones.

Antes de analizar los distintos puntos de conexión aplicables a las donaciones, deberíamos tener en cuenta que los mismos deberán ser aplicables tanto a las propias donaciones como a los demás negocios jurídicos a título gratuito e *inter vivos* del artículo 12 del Reglamento del ISD, como por ejemplo la condonación de deuda con ánimo de liberalidad, la renuncia de derechos a favor de persona determinada, etc.

### 2.1. Puntos de conexión.

A efectos de determinar el punto de conexión distinguiremos la donación de:

- Bienes inmuebles.
- Los demás bienes y derechos (dinero, cuadros, etc).

El rendimiento del impuesto se cederá en caso de donación de bienes inmuebles, según el artículo 6.Dos b) de la Ley 14/1996, al territorio de la Comunidad Autónoma donde radiquen los mismos, y en el caso de donación de los demás bienes y derechos el impuesto se cederá, según el artículo 6.Dos c) de la misma ley, al territorio de la Comunidad donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

En cuanto a la normativa aplicable al Impuesto sobre Donaciones cuyo rendimiento se atribuye a una determinada Comunidad Autónoma, si se donan bienes inmuebles será la misma de la Comunidad Autónoma a la que se atribuye el rendimiento al seguir el mismo punto de conexión, de conformidad con lo dispuesto en la regla general del artículo 4.Uno de la Ley 14/1996. Hasta aquí ninguna novedad pues esto mismo se establecía en el artículo 5.1 c) de la Ley 30/1983.

Sin embargo, si se donan demás bienes y derechos, y al igual que ocurría en el Impuesto sobre Sucesiones, es posible que no se aplique la normativa de la Comunidad Autónoma a la que se haya cedido el rendimiento del Impuesto sobre Donaciones. Así, se aplicará la normativa del territorio de la Comunidad Autónoma a la que se atribuya el rendimiento sólo en el caso de que el donatario hubiese tenido su residencia habitual en dicho territorio durante los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, ya que en caso contrario, es decir, en caso de no cumplir esos cinco años, se aplicaría la normativa del Estado, eso es, la Ley 29/1987 y sus normas de desarrollo, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.Siete de la Ley 14/1996, siendo pues novedoso.

El problema práctico, sin embargo, se nos planteará en dos situaciones distintas, dándose solución a las mismas en el artículo 6.Tres y Cuatro de la Ley 14/1996.



Según el artículo 6.Tres, 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 Comunidades Autónomas (como por ejemplo, una sola escritura pública que recoja una donación por un mismo donante de un bien inmueble sito en Madrid y de dinero, siendo el donatario la misma persona y teniendo el mismo residencia habitual en Valencia), 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.

Por último, según el artículo 6.Cuatro de la Ley 14/1996: «Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual».

Por acumulación de donaciones entendemos, siguiendo al artículo 30 de la Ley 29/1987, modificado por la Ley 14/1996 (art. 29.5) tanto la acumulación de donaciones entre sí como la acumulación de donaciones a la herencia del causante, y trataremos este aspecto, aunque si bien no desde el punto de vista del rendimiento, cuando comentemos las novedades introducidas en este artículo 30, para evitar que el sujeto pasivo (donatario o donatario-causahabiente) eluda la progresividad del ISD.

## *2.2. La residencia habitual.*

En cuanto a la residencia habitual de las personas físicas, valen todas las manifestaciones hechas en el apartado III.1.2, si bien en vez de causante deberemos hablar de donatario, al fijar el punto de conexión en la residencia habitual de él.

Evidentemente, la residencia habitual sólo tendrá trascendencia en cuanto se donen bienes o derechos que no sean inmuebles al tener en cuenta la residencia habitual del donatario, ya que si se donan bienes inmuebles, el punto de conexión se fija atendiendo al territorio de la Comunidad Autónoma donde radiquen los mismos de conformidad con el artículo 6.Dos b) de la Ley 14/1996, independientemente de la residencia habitual del donatario.

## **3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.**

En el ITP y AJD no se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento en su totalidad, sino sólo el rendimiento que producen los hechos imponibles que se especifican en el artículo 7.Uno de la Ley 14/1996, si bien a la hora de la verdad, dichos hechos imponibles abarcan casi al completo el ITP y AJD quedando fuera el hecho imponible consistente en la rehabilitación y transmisión de títulos y grandezas.

El artículo 7.Uno de la Ley 14/1996 coincide prácticamente con lo dispuesto en la anterior Ley de Cesión de Tributos, en concreto con el artículo 7.1 c) de la Ley 30/1983, siendo solo novedoso la incorporación como hechos impositivos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas los correspondientes a las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Europea, o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar.

Dichos hechos impositivos fueron incorporados al Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de ITP y AJD, por parte de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (art. 25), y la anterior Ley de Cesión de Tributos era de 1983, modificada posteriormente por la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, no siendo seguida de una ulterior modificación que incorporara la cesión del rendimiento de dichos hechos impositivos, hechos impositivos que como sabemos tributan por la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD.

### *3.1. Puntos de conexión.*

Una vez determinado el rendimiento que se cede, debemos atender a los puntos de conexión para saber a qué Comunidad Autónoma le corresponde el rendimiento de los hechos impositivos antes reseñados y la normativa aplicable con los mismos.

Los puntos de conexión aparecen regulados en el artículo 7.Dos de la Ley 14/1996 y comparándolos con los anteriores puntos de conexión establecidos en la Ley 30/1983 (art. 6), observamos algunas diferencias.

En primer lugar, hay una notable mejora técnica en el artículo 7.Dos, distinguiéndose ahora, por un lado, los puntos de conexión de la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales y del de operaciones societarias, y de otro el resto, que comprendería la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas con sus distintos hechos impositivos, y la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos mercantiles y administrativos (anotaciones preventivas).

En segundo lugar, se incorpora como punto de conexión el hecho impositivo establecido en el artículo 108 de la Ley 24/1988 y luego recogido en el artículo 17.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el nuevo Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD que regula el supuesto de la transmisión de inmuebles encubiertos en una transmisión de valores tributando por tal concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD y no como transmisión de valores, y entendiendo en este caso que la Comunidad Autónoma a la que le corresponde el rendimiento es en la que radiquen los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyo valor se transmite. Además, debería aplicarse también la normativa de la misma Comunidad Autónoma, teniendo ésta competencia normativa para aprobar un tipo de gravamen distinto del 6 por 100 que impera en la normativa estatal [art. 11.1 a) del R.D.Leg. 1/1993 en la redacción dada al mismo por la Ley 14/1996], como luego estudiaremos.

En tercer lugar, desaparece la distinción que había en el artículo 6. 5 y 6 de la Ley 30/1983, en cuanto al punto de conexión de la modalidad de operaciones societarias, que según el tipo de hecho imponible se refiere al domicilio social o al domicilio fiscal. Ahora el punto de conexión es único en la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, y éste será el territorio de la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de la entidad. A esa Comunidad le corresponderá el rendimiento del impuesto y la normativa aplicable.

En cuarto lugar, presenta modificaciones el apartado correspondiente a documentos relativos a concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios. Con la Ley 14/1996 [art. 7.Dos C) 6.<sup>a</sup>], se cede el rendimiento a la Comunidad Autónoma del territorio donde radiquen, se ejecuten o se presten los servicios, y además se aplican las anteriores reglas a los actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas (el art. 13.2 del R.D.Leg. 1/1993, detalla dichas equiparaciones).

En la anterior Ley de Cesión de Tributos no se hacía referencia a las concesiones administrativas equiparadas, si bien fueron incorporadas en el anterior Texto Refundido de 1980 del ITP y AJD por parte de la Ley 29/1991 (art. 25), y además en la modalidad de concesión consistente en la explotación de servicios, se aplicaba antes como punto de conexión el territorio de la Comunidad Autónoma donde el concesionario tenía su residencia habitual o domicilio fiscal, según se tratase de personas físicas o jurídicas, respectivamente, y ahora correspondería al territorio de la Comunidad donde se preste el servicio.

Hay que tener en cuenta que las Comunidades Autónomas con la Ley 14/1996 pueden regular el tipo impositivo de las concesiones administrativas si asumen las correspondientes competencias normativas en su propia Ley de Cesión de Tributos y que ahora en la normativa estatal están establecidas en el 4 por 100 (art. 13.1 del R.D.Leg. 1/1993), y debemos repetir que la Comunidad Autónoma a la que se cede el rendimiento también le corresponde aplicar su normativa de acuerdo con la regla general del artículo 4.Uno de la Ley 14/1996.

En quinto y último lugar, la modificación más interesante se refiere al punto de conexión de la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales. Así, el artículo 7.Dos A) de la Ley 14/1996, establece que el rendimiento del gravamen corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

Se varía pues, el punto de conexión que sobre este mismo gravamen establecía la Ley 30/1983, en concreto en su artículo 6.7 en la redacción dada al mismo por la Ley 32/1987, al disponer que el rendimiento correspondía a la Comunidad Autónoma en la que se autoricen u otorguen las escrituras o actas.

No obstante, el verdadero problema radicaba en que el mismo punto de conexión establecido en el artículo 6.7 de la Ley 30/1983, se establecía para el País Vasco y Navarra por parte de la Ley 12/1981 (art. 31.Uno) y Ley 28/1990 (art. 32.1. C. 1.<sup>o</sup>), respectivamente.

Al aplicar como punto de conexión el lugar de otorgamiento de la escritura, en vez del lugar donde deba inscribirse el bien o acto, sabiendo que dichas reglas no sólo determinaban la cesión del rendimiento del gravamen sino también la normativa aplicable, y teniendo el País Vasco y Navarra un tipo de gravamen del 0'10 por 100 en vez del 0'50 por 100 que había en la normativa del Estado, se produjo un aumento considerable de otorgamiento de escrituras sobre todo de préstamos hipotecarios en dichas Comunidades por parte de sujetos pasivos que, por un lado, no residían allí y de otro, tampoco los inmuebles estaban localizados en dichas Comunidades, burlándose así el tipo de gravamen del 0'50 por 100 por otro más benévolo del 0'10 por 100.

Para acabar con esa fuga de recaudación de otras Comunidades en favor de las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, se aprobó el Real Decreto 675/1993, de 7 de mayo, por el que se modifica el artículo 142 del Reglamento Notarial. Quedaba, pues, el artículo 142 del Reglamento Notarial redactado de la siguiente manera:

«Las escrituras sujetas al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, que se refieran directamente a bienes inmuebles, deberán otorgarse ante el Notario correspondiente al territorio en donde se encuentre situado el inmueble y, en el caso de que fueren varios, el de mayor valor; las de préstamo hipotecario podrán otorgarse también, si el sujeto pasivo fuera persona física, ante el Notario correspondiente al territorio de su domicilio fiscal. Las demás escrituras sujetas al referido gravamen se otorgarán ante el Notario correspondiente al territorio del domicilio fiscal del sujeto pasivo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas escrituras podrán otorgarse ante cualquier otro Notario cuando ello no determine una cuota a ingresar distinta de la que correspondería satisfacer de haberse otorgado el documento ante alguno de los Notarios a que se refiere el párrafo anterior.

Lo establecido en los dos párrafos anteriores no será de aplicación a las escrituras autorizadas por los Cónsules de España en el extranjero».

No obstante, dicho Real Decreto, en la modificación que hacía del artículo 142 del Reglamento Notarial, fue declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1995, a raíz del recurso interpuesto por la Diputación Foral de Álava, al entender que la modificación del Reglamento Notarial implicaba una alteración fáctica del punto de conexión de la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales, previsto en el Concierto Económico de 1981 que no es otro que el territorio o lugar en que se autoricen u otorguen los documentos notariales sujetos a gravamen, de tal modo que, si bien subsistía formalmente dicho punto de conexión, la aplicación de la modificación reglamentaria la vaciaba de contenido, y no podía modificarse este régimen fiscal por un procedimiento diverso al legalmente establecido.

Se volvía, pues, a la situación inicial, aunque en la práctica eso no fue así, ya que poco después de la aprobación del Real Decreto 675/1993, de 7 de mayo, por parte de las distintas Diputaciones Forales del País Vasco, se procedió a modificar el punto de conexión en cuanto a la normativa aplicable. Por ejemplo, el artículo 29.2 de la Norma Foral 3/1989, de 1 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, del ITP y AJD, fue modificado por la Norma Foral 7/1993, de 7 de julio, estableciendo que cuando las primeras copias de escrituras y actas notariales se refieran directamente a bienes inmuebles situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, o cuando sin referirse a inmuebles el sujeto pasivo no tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia, tributarán al tipo de gravamen que esté vigente en el lugar donde radique el inmueble o donde se encuentre el domicilio fiscal del sujeto pasivo, respectivamente, exceptuándose de lo previsto anteriormente los préstamos hipotecarios concedidos a personas físicas con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Modificaciones similares se produjeron en el Territorio Histórico de Guipuzkoa y Álava por parte de las correspondientes Diputaciones Provinciales (Norma Foral 13/1993, de 8 de julio, y Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/1993, de 20 de julio, respectivamente).

En la Comunidad Foral de Navarra se solucionó el conflicto elevando el tipo de gravamen del 0'10 por 100 al 0'50 por 100.

Por tanto, quedaba con dichas modificaciones zanjado el problema.

### *3.2. La residencia habitual y el domicilio fiscal.*

Si bien en el ISD no tenía relevancia el domicilio fiscal de las personas jurídicas, aquí debe distinguirse entre:

- Residencia habitual de las personas físicas, y
- Domicilio fiscal de las personas jurídicas.

En cuanto a la residencia habitual de las personas físicas, según el artículo 10.Uno. 1.º c) de la Ley 14/1996, se considerará que las mismas tienen su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma donde permanezcan más días del año anterior a la fecha del devengo, computándose también las ausencias temporales.

Recordar que el impuesto se devenga según el artículo 49.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato y en las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

Al igual que en el ISD, se presumirá salvo prueba en contrario que una persona física permanece en el territorio de la Comunidad Autónoma donde radique su vivienda habitual definida según la Ley 18/1991.

Para el caso que no fuera posible determinar la residencia habitual conforme a los anteriores criterios, nos servirán las mismas pautas que comentamos al tratar la residencia habitual en el Impuesto sobre Sucesiones.

En el ITP y AJD la residencia habitual del sujeto pasivo del impuesto no tendrá la trascendencia que tiene para el causante en las adquisiciones *mortis causa* y para el donatario en las adquisiciones por donación de bienes o derechos que no sean inmuebles, a efectos de determinar los puntos de conexión que nos sirven para determinar la Comunidad Autónoma a la que se cede el rendimiento y la normativa aplicable, ya que al ser el ITP y AJD de naturaleza real, los puntos de conexión atienden en la mayoría de las ocasiones a factores no personales como el territorio donde radique el registro en el que deba inscribirse el bien, donde radiquen los inmuebles, donde se formalice la operación, etc. Así, el artículo 10.4 de la Ley Orgánica 8/1980, en la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 3/1996, dice que en los tributos cedidos que graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble.

En cuanto al domicilio fiscal de las personas jurídicas, el artículo 11 de la Ley 14/1996, establece lo siguiente:

«Se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección».

En parecidos términos se pronunciaba el artículo 10 de la Ley 30/1983.

#### IV. ASUNCIÓN DE COMPETENCIAS NORMATIVAS

Para la consecución del principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, las Comunidades Autónomas podrán asumir determinadas competencias normativas en materia de ISD e ITP y AJD.

Es novedosa, pues, esa asunción de competencias normativas, establecida en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, en la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 3/1996 y el artículo 13.Tres, Cuatro y Cinco de la Ley 14/1996.

Hasta ahora, la titularidad de las competencias normativas en los tributos cedidos correspondía al Estado. No obstante, no pensemos que se ceden la totalidad de dichas competencias, sólo algunas, que para algunos serán insuficientes y para otros será una pérdida de la capacidad normativa del Estado y que dicha capacidad nunca debió ser asumida por las Comunidades Autónomas.

Antes de analizar las distintas competencias normativas que podrán asumir las Comunidades Autónomas, debemos tener presente lo dispuesto en el artículo 19.2 antes señalado, en dos de sus párrafos:

«En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad, entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no se adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios, o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional».

«Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea».

## 1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En relación con el ISD, las competencias normativas que las Comunidades Autónomas podrán asumir son, según el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, las siguientes:

- La determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente.

Podrán regular la cuantía por tramos de patrimonio preexistente del sujeto pasivo y los coeficientes multiplicadores, establecidos en la normativa del Estado en el artículo 22 de la Ley 29/1987 y que sirven para hallar la cuota tributaria e incrementar, en su caso, la cuota íntegra. Recordar que en la normativa del Estado el patrimonio preexistente se divide en cuatro tramos distintos, se valora según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio siendo con efectos desde el 1 de enero de 1997 de 0 a 64 millones de pesetas el tramo más bajo y más de 643 millones de pesetas el más alto, y los coeficientes multiplicadores aparecen regulados según determinados grupos de parentesco siendo el coeficiente más bajo 1'0000 y el más alto 2'40000.

No hay obligación de que tanto la cuantía como el coeficiente sean similares, análogos ni por supuesto idénticos a los establecidos en la normativa del Estado, hay, pues, libertad de actuación para las Comunidades Autónomas en este apartado pero, ¿podrían suprimirse? entendemos que no y ello por respeto a lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980 en la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 3/1996 (principio de solidaridad, medidas no discriminatorias y presión fiscal efectiva global equivalente), si bien se podría aliviar considerablemente su carga.

- La fijación de la tarifa cuya progresividad deberá ser similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y el tipo marginal mínimo.

Respecto a la fijación de la tarifa y comparándola con la del Estado, se exigen dos cosas en relación a la progresividad:

- 1.º Que sea similar a la del Estado. Pero que sea similar no significa que sea idéntica a la tarifa aprobada por el Estado, pues no se ha utilizado dicho término en este caso. No obstante, problemas prácticos tendrá la traslación del término «similitud» a la progresividad de la tarifa que, en su caso, aprueben las distintas Comunidades Autónomas.
- 2.º Que sea idéntica a la del Estado en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y el tipo marginal mínimo. Aquí no surge ningún problema interpretativo ya que el término «idéntico» significa que será igual y así, con efectos desde 1 de enero de 1997, en la normativa del Estado (art. 21 de la Ley 29/1987, en la redacción dada al mismo por el art. 29.3 de la Ley 14/1996), la cuantía del primer tramo de base liquidable es de 1.280.000 pesetas y el tipo marginal mínimo del 7'65 por 100.

- En el caso de adquisiciones *mortis causa*, podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste.

Lo primero que llama la atención es que sólo se hace referencia a las reducciones por adquisiciones *mortis causa* olvidándose de las reducciones por adquisiciones a título gratuito e *inter vivos*. Quizá dicho olvido se deba a la incorporación a última hora y en una ley distinta (Ley 13/1996) a la del resto de las reducciones (Ley 14/1996) de las correspondientes a la adquisición de empresas individuales y participaciones en entidades vía donación. Por tanto, en caso de reducciones a título gratuito e *inter vivos*, deberán aplicarse por las distintas Comunidades Autónomas las existentes en la normativa del Estado al no autorizar el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, la asunción de competencias en esta materia.

Recordar que en materia de reducciones, aparte de las reguladas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, hay que tener en cuenta las reducciones en la base imponible establecidas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.



En cuanto a que la regulación se corresponda con mantener las reducciones *mortis causa* de la normativa del Estado, en condiciones análogas, nos encontramos otra vez con una terminología problemática ya que por un lado se exige su mantenimiento, es decir, su conservación y no su determinación y de otro, en condiciones análogas que no significa que sea en idénticas condiciones si bien con escaso margen de maniobra.

- En el caso de adquisiciones *mortis causa*, podrán crear otras reducciones que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo.

Se habla de «crear otras», por tanto de regular *ex novo* eso sí, con el límite de que estas nuevas reducciones no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo.

Decir también, que si bien hay que respetar lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980 y no se quiere que las distintas Comunidades Autónomas dentro de sus competencias normativas asumidas legislen indiscriminadamente, se hubieran podido sustituir las expresiones de determinación, mantenimiento, similitud, analogía e identidad con una regla como la establecida a efectos del IRPF en el artículo 13.Uno 1.º a) de la Ley 14/1996, al regular las competencias normativas en la tarifa autonómica y que en materia de ISD se podría trasladar, por ejemplo, en que la carga tributaria global del Impuesto no podrá ser superior o inferior en un 20 por 100 a la establecida de aplicarse la normativa del Estado.

Por último, tener en cuenta que en caso de que las distintas Comunidades Autónomas no hubiesen asumido competencias normativas en ISD, o en caso de asumirlas no hubieren regulado las reducciones en la base imponible, aprobado su tarifa o la cuantía de los tramos y coeficiente multiplicador, o habiendo hecho todo lo anterior, no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad por aplicación de los puntos de conexión que a efectos de normativa aplicable y en relación a este impuesto establece el artículo 13.Siete de la Ley 14/1996 (la residencia habitual en los cinco años anteriores a la fecha del devengo), se aplicará a la Comunidad Autónoma a la que le corresponda el rendimiento del impuesto, la normativa del Estado, es decir, la Ley 29/1987 y normas de desarrollo.

## **2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: tipos de gravamen.**

En relación a este impuesto, las competencias normativas que las Comunidades Autónomas podrán asumir son exclusivamente en relación al tipo de gravamen, el resto de conceptos tributarios (hecho imponible, base imponible, etc.), serán competencia exclusiva del Estado. No obstante, tampoco podrán regular el tipo de gravamen de cualquiera de las modalidades del impuesto, sólo en relación a las siguientes modalidades:

### 2.1. *Transmisiones patrimoniales onerosas.*

No obstante, no podrán regular el tipo de gravamen de la totalidad de los hechos imposables que tributan por ITP y AJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino los tipos de los siguientes hechos imposables:

- Transmisión de bienes inmuebles, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. En la normativa del Estado [art. 11.1 a) del R.D.Leg. 1/1993] el tipo queda fijado en el 6 por 100, pudiendo pues las Comunidades Autónomas establecer uno distinto bien al alza o bien a la baja o mantener el mismo.
- Concesiones administrativas. En la normativa del Estado [art. 11. 1 b) y 13.1 del R.D.Leg. 1/1993] el tipo queda fijado en el 4 por 100, pudiendo pues las Comunidades Autónomas establecer uno distinto.

### 2.2. *Actos jurídicos documentados, documentos notariales.*

Se refiere a la cuota gradual, que en la normativa del Estado (art. 31.2 del R.D.Leg. 1/1993) queda fijado en el 0'50 por 100, pudiendo también las Comunidades Autónomas aprobar uno distinto.

Por último, en caso de que las Comunidades Autónomas no hubiesen asumido competencias normativas en materia de ITP y AJD o, en caso de asumirlas, no hubiesen aprobado los correspondientes tipos de gravamen como resultado de dicha asunción, se aplicará a la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento del impuesto, los tipos de gravamen establecidos en la normativa del Estado, es decir, los artículos 11 y 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

## **V. LA DELEGACIÓN DE LAS COMPETENCIAS DE GESTIÓN, LIQUIDACIÓN, RECAUDACIÓN, INSPECCIÓN Y REVISIÓN**

Dichas competencias estaban cedidas a las Comunidades Autónomas en relación al ISD y al ITP y AJD, siendo inminente respecto a la Comunidad Autónoma de Madrid la cesión del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que falta para completar la cesión total.

Eso sí, se permite también a las Comunidades Autónomas en relación al ITP y AJD e ISD, adaptar los modelos de declaración aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda y contestar a las consultas reguladas en el artículo 107 de la Ley General Tributaria en relación a la aplicación de las disposiciones dictadas por las distintas Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias.

Se deja claro, por último, en el artículo 15.Dos c) de la Ley 14/1996, que cualquier tipo de acuerdo de concesión de exención subjetiva en el ITP y AJD no será objeto de delegación a las Comunidades Autónomas variando los términos en que estaba recogido este aspecto en la Ley 30/1983.

## VI. COLABORACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES

Ninguna modificación esencial en relación a lo dispuesto sobre este tema en la Ley 30/1983, si bien conviene recordar a efectos prácticos lo dispuesto en el artículo 21.Tres de la Ley 14/1996 (en iguales términos el art. 19.4 de la Ley 30/1983):

«Las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imposables sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada».

## VII. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Vamos a analizar las novedades introducidas en la normativa estatal (Ley 29/1987) con efectos desde el 1 de enero de 1997. En concreto, nos vamos a detener en las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones (art. 20 de la Ley 29/1987 modificado por el art. 29.2 de la Ley 14/1996) y del Impuesto sobre Donaciones (art. 20.6 de la Ley 29/1987 añadido por el art. 9 de la Ley 13/1996) y también en la acumulación de donaciones (art. 30 de la Ley 29/1987 modificado por el art. 29.5 de la Ley 14/1996).

Terminaremos la explicación con varios casos prácticos que nos ayudarán a entender mejor las modificaciones operadas.

No vamos a referirnos ni al artículo 21 ni al 22 de la Ley 29/1987, también modificados por la Ley 14/1996, al mantenerse la tarifa, la cuantía por tramos de patrimonio preexistente y el coeficiente multiplicador del año 1996.

## 1. Reducciones en la base imponible.

### 1.1. Impuesto sobre Sucesiones.

#### 1.1.1. Parentesco y seguros sobre la vida.

Las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones en razón del parentesco, se mantienen con efectos desde el 1 de enero de 1997, en las mismas cantidades que en el año 1996.

Sin embargo, las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, son objeto de variación al alza en cuanto a la reducción aplicable. Así, de las 750.000 pesetas de reducción establecidas por primera vez en la Ley 29/1987, por parte de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre (art. 69. 2), se pasa ahora, con efectos desde 1 de enero de 1997, a 1.500.000 pesetas. El resto de requisitos exigidos tanto al contratante-asegurado como al beneficiario del seguro, se mantienen en idénticos términos (atención al grado de parentesco, reducción única por sujeto pasivo y no aplicación en caso de tener derecho el beneficiario a las reducciones establecidas en materia de seguros en el T.R. de 1967, cuando el seguro fuera contratado antes de 19 de enero de 1987).

#### 1.1.2. Adquisición de empresa individual o de participaciones en entidades.

Estas reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones fueron introducidas por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, no siendo pues novedosas, justificándose su inclusión en la propia Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley para aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares (en la forma de empresa individual o de participaciones), cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido.

El beneficio fiscal consiste en una reducción del 95 por 100 de la parte de base imponible del Impuesto sobre Sucesiones correspondiente al valor de la empresa individual o de las participaciones en entidades sin límite alguno.

Si bien la introducción de estas reducciones no es novedosa, sí debemos hacer hincapié en algunos matices que alteran con efectos desde 1 de enero de 1997 la redacción inicial. Así, si bien para la adquisición de una empresa individual no hace falta que al causante le hubiera sido de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), pues así se desprende de la literalidad de la norma, para gozar de la reducción de participaciones en entidades se le exige al causante que sí le sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP.

Este artículo 4.Octavo.Dos sí ha sido objeto de nueva redacción, con efectos desde 1 de enero de 1997, por parte de la Ley 13/1996 (art. 7), incidiendo pues en la aplicación de la reducción por participaciones en entidades de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, del causahabiente. En dos novedades, debemos detenernos:

- Posibilidad de aplicar la reducción a las participaciones en entidades que coticen en mercados organizados. Recordar que por participación se entenderá a estos efectos, según el artículo 4.1 del Real Decreto 2481/1994, la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad, se incluyen pues, entre otras, las participaciones sociales y las acciones, coticen éstas o no en Bolsa.
- Posibilidad de aplicación de la reducción no sólo en los casos en que el causante tenga una participación en el capital de la entidad de al menos 15 por 100 individualmente, sino también en los casos que tenga una participación del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendiente, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o la adopción. En cuanto a la realización de las funciones de dirección en la entidad si la participación en la entidad es a título individual, las funciones de dirección que exige el artículo 4.Octavo.Dos para la aplicación de la exención en el IP deberá haberlas realizado el causante, sin embargo, si la participación es conjunta no será necesario que esas funciones las haya ejercido el propio causante, siendo suficiente que las ejerzan alguna de las personas con las que se comparte la titularidad de las participaciones, eso sí, tendrán todas estas personas derecho a la exención en el IP, y el fallecimiento de cualquiera de ellas dará derecho a la reducción en la base imponible de sus causahabientes.

Además es novedosa la obligación adicional introducida por la Ley 13/1996 para el donatario en la transmisión a título gratuito e *inter vivos* de la empresa individual y de participaciones en entidades, y aplicable también para el causahabiente, consistente en que no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración del valor de adquisición de la empresa individual o de las participaciones en entidades recibidas vía hereditaria.

Recordemos que el Real Decreto-Ley 7/1996 sólo exigía al causahabiente el mantenimiento de lo adquirido durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante. Ahora este mantenimiento se ve reforzado con esta obligación adicional.

### 1.1.3. Adquisición de vivienda habitual.

Se consolida también en los mismos términos, con efectos desde 1 de enero de 1997, la reducción del 95 por 100 de la parte de base imponible correspondiente al valor de la vivienda habitual, con el límite de 20.000.000 de pesetas por cada sujeto pasivo adquirente, establecida por primera

vez en el Real Decreto-Ley 7/1996. Entendemos por vivienda habitual, en defecto de concepto propio en la normativa del impuesto, el establecido en la normativa del IRPF, en concreto en el artículo 34 del Reglamento del IRPF de 1991.

Se exige además al causahabiente (sujeto pasivo adquirente) determinado parentesco con la persona fallecida (titular de la vivienda), en concreto, que sea su cónyuge, ascendente o descendente o bien pariente colateral mayor de 65 años, que hubiere convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento y el mantenimiento de la vivienda durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que, a su vez, falleciese el adquirente en este plazo.

Quizá, y empleamos dicho término, la obligación adicional que comentamos en el apartado anterior (la no realización de actos de disposición y operaciones societarias que minoren sustancialmente el valor de la adquisición), sea de aplicación también a la adquisición de vivienda habitual, ya que la remisión que se hace por parte de la Ley 13/1996 (art. 9) de dicha obligación adicional a la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, incluye también en dicha letra c) la vivienda habitual, no obstante, tiene más sentido que se utilice sólo en el caso de la adquisición de empresa individual o de participaciones en entidades. No olvidemos, que lo que sí queda claro que se exige es el mantenimiento, en todo caso, de dicha vivienda por el causahabiente.

## 1.2. Impuesto sobre Donaciones.

Es totalmente novedosa y con efectos desde 1 de enero de 1997, la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones del 95 por 100 del valor de adquisición de una empresa individual o de participaciones en entidades.

Esta reducción viene a completar lo establecido en el mismo sentido en el Impuesto sobre Sucesiones, pudiendo optar el titular a efectos del relevo en el control de la empresa, entre esperar a su muerte (reducción en el Impuesto sobre Sucesiones), o donar en vida (reducción en el Impuesto sobre Donaciones). No obstante, aun siendo un avance importante la inclusión de esta reducción, debemos criticarla por la excesiva rigidez de los requisitos exigidos. Veamos qué requisitos debe cumplir tanto el donante como el donatario.

### 1.2.1. Requisitos que debe cumplir el donante.

- Edad: tener 65 o más años o encontrarse en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

Deberían haberse contemplado aquellos supuestos en que el empresario decide jubilarse anticipadamente (antes de llegar a los 65 años) y quiera hacer uso del relevo generacional sin coste fiscal para el donatario. También habría debido establecerse una modificación en la normativa del IRPF declarando no sujetos al IRPF los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de la transmisión a título gratuito e *inter vivos* por el donante de

empresas individuales o de participaciones en entidades que gocen de reducción en el Impuesto sobre Donaciones. La tributación por el donante de estas operaciones en el IRPF podría desincentivar la aplicación de las mismas.

Un problema adicional sería el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal en el sentido de saber si hay una o dos donaciones y quién debe cumplir el requisito de la edad si existiera una sola donación (los dos cónyuges o sería suficiente con tener la edad uno de los dos).

- Funciones de dirección: deberá el donante dejar de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. No obstante, podrá seguir perteneciendo al Consejo de Administración de la sociedad.
- Donación de empresa individual: no necesidad de que al donante le haya sido de aplicación exención alguna en el IP por la titularidad de dicha empresa individual. Por supuesto, se excluiría de la aplicación de la reducción, la donación de una actividad profesional.
- Donación de participaciones en entidades: al donante le deberá ser de aplicación la exención por tenencia de participaciones en entidades en el IP.

No obstante, la regulación de la exención de participaciones en entidades en el IP, ha sido objeto de nueva redacción con efectos desde 1 de enero de 1997, siendo sus principales novedades comentadas en el apartado correspondiente a las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones por adquisición de participaciones en entidades, pues también se exigía dicha exención.

Tener en cuenta que el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP al regular la exención por participaciones en entidades, ha sido objeto de desarrollo por parte del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, determinando, en lo que aquí interesa, las condiciones que deben reunir dichas participaciones para serles de aplicación la exención en el IP. Este Real Decreto ha sido declarado ajustado a Derecho por dos Sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 26 de junio de 1996, haciendo en sus fundamentos jurídicos manifestaciones, desde luego, interesantes. Ahora bien, también hay que decir que este Real Decreto no ha sido adaptado a las distintas variaciones introducidas en la Ley del IP en este punto, por lo que alguno de sus apartados estará tácitamente derogado.

#### 1.2.2. Requisitos que debe cumplir el donatario.

- Parentesco: deberá tratarse del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, círculo como se ve bastante cerrado.
- Mantener lo adquirido y con derecho a la exención en el IP: deberán cumplir ambos requisitos durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de ese plazo.

Aparece con este requisito una diferencia sustancial en relación a la reducción que por este mismo concepto se produce en la base imponible del causahabiente, ya que sólo se exigía el derecho a la exención en el IP en el causante y no en el causahabiente incrementándose, pues, el número de requisitos exigidos al donatario.

Ahora bien, el requisito de la exención del donatario en el IP parece exigirse no sólo respecto a la participación en entidades, sino también respecto a la donación de empresa individual y en cambio para el donante no se exige en este último caso.

En cuanto al mantenimiento de lo adquirido, esta obligación se complementa con la exigencia al donatario de la no realización de actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Quedaría por preguntarse si siendo las empresas entes dinámicos pueden darse operaciones de reorganización, transformación de la empresa individual en una sociedad con personalidad jurídica propia, la reinversión de lo adquirido en nuevos negocios, el arrendamiento, el usufructo, etc., sin pérdida de los beneficios fiscales. También pueden ser conflictivos los casos de quiebras y suspensiones de pagos. La doctrina de la DGT y la jurisprudencia que se pueda formar en el tiempo tendrán mucho que decir en este tema.

- Pérdida de la reducción: caso de no cumplimiento por el donatario de los requisitos antes señalados se deberá pagar la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

### ENUNCIADO

Don Pedro de 69 años, está casado con doña Adela de 67 años, siendo su régimen económico matrimonial el de gananciales. Don Pedro es gerente de la sociedad ABC, S.A. dedicada a la venta al por menor de bienes muebles, obteniendo unas retribuciones de 6.000.000 de pesetas como gerente de la misma no percibiendo ningún tipo de retribución más en concepto de rendimientos empresariales, profesionales o de trabajo personal. Doña Adela no percibe retribución alguna aunque es miembro del Consejo de Administración al igual que don Pedro.

El matrimonio es titular del 90 por 100 de las acciones de la sociedad ABC, S.A. y tienen un hijo, Luis, de 29 años titular del 10 por 100 restante.



Se valora el 100 por 100 de la empresa a efectos del ISD en 110.000.000 de pesetas, siendo el valor de los activos necesarios para el ejercicio de la actividad de 35.000.000 de pesetas, y las deudas derivadas de la misma de 5.000.000 de pesetas y el patrimonio neto de 40.000.000 de pesetas, según se desprende de la contabilidad.

El resto de los bienes gananciales del matrimonio se valoran a efectos del ISD en 39.000.000 de pesetas, correspondiendo a la vivienda habitual 20.000.000 de pesetas (el valor catastral es de 10.000.000 de ptas.) y el resto a depósitos bancarios. Carecen ambos cónyuges de bienes privativos y el hijo no tiene más patrimonio preexistente que la titularidad de las acciones que valoradas según las reglas del IP no alcanzan ni mucho menos a la cantidad de 64.000.000 de pesetas.

## SOLUCIÓN

Vamos a distinguir dos hipótesis:

### 1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

Fallece don Pedro, sin testamento, el 24 de febrero de 1997. Inexistencia de cargas, deudas y gastos deducibles a efectos del ISD.

Al disolverse el matrimonio por muerte de uno de los cónyuges, deberá procederse a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales.

El caudal inventariado se valora a efectos del ISD en 138.000.000 de pesetas (1):

Sociedad ABC, S.A. (90% de 110.000.000) .....	99.000.000 de ptas.
Vivienda habitual .....	20.000.000 de ptas.
Depósitos bancarios .....	19.000.000 de ptas.

(1) Recordar que en el Impuesto sobre Sucesiones se parte del valor real, no de la valoración hecha a efectos del IP; ello, pues, afecta también a la valoración de la sociedad ABC, S.A.

Debe procederse ahora a la adjudicación a doña Adela de la mitad del caudal inventariado, en pago de sus bienes gananciales. En este momento puede hacerse la primera operación de planificación fiscal hereditaria. Así, habiendo la posibilidad de gozar de una reducción del 95 por 100 de la base imponible del ISD, en la adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades (acciones de la empresa ABC, S.A.) y de la vivienda habitual, deberemos adjudicar a doña Adela, en la medida de lo posible, bienes y derechos distintos de los anteriores, ya que dicha adjudicación por liquidación de gananciales no produce efectos impositivos, salvo en su caso, la existencia de algún exceso de adjudicación que tributaría en el ITP y AJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7.2 B del R.D.Leg. 1/1993).

Atendiendo a las anteriores premisas, adjudicamos por ejemplo a doña Adela, en pago de sus gananciales:

Depósitos bancarios (no gozan de ninguna reducción en la base imponible del ISD por lo que es conveniente adjudicarlos, si es posible, antes) .....	19.000.000 de ptas.
Vivienda habitual (el 50%) .....	10.000.000 de ptas.
Sociedad ABC, S.A. (el 36'36%) .....	40.000.000 de ptas.

Suman las anteriores adjudicaciones un total de 69.000.000 de pesetas que corresponden a la mitad del caudal inventariado ganancial.

Hubiera podido optarse también, por adjudicarse a doña Adela:

Depósitos bancarios .....	19.000.000 de ptas.
Vivienda habitual (100%) .....	20.000.000 de ptas.
Sociedad ABC, S.A. (el 18'18%) .....	20.000.000 de ptas.

Constituye pues, el importe de la herencia también 69.000.000 de pesetas que corresponden a los herederos de don Pedro y estará compuesto por (en correlación con la primera adjudicación elegida):

Vivienda habitual (el 50%) .....	10.000.000 de ptas.
Sociedad ABC, S.A. (el 53'64%) .....	59.000.000 de ptas.

Aparecen como se ve, sólo bienes que podrían gozar de una reducción del 95 por 100 en la base imponible del ISD.

Sobre la adjudicación de los anteriores bienes, podrá hacerse una segunda operación de planificación fiscal hereditaria, que si bien en este supuesto poca incidencia puede tener, en otros casos será esencial.

### **Adjudicación o no de la herencia.**

El ISD no exige la adjudicación de la herencia para su liquidación, sin embargo, con la incorporación de la posibilidad de reducir la base imponible por la adquisición de participaciones en entidades, empresa individual y vivienda habitual, la adjudicación o no de dichos bienes puede cambiar la tributación final, de manera que quien se adjudique bienes con derecho a reducción, al formar parte de su base imponible pagará menos Impuestos Sucesorios.

Pero, si no se adjudica la herencia ¿cómo podría incidir esta circunstancia en la tributación? Nos encontraríamos con las siguientes posibilidades:

- Aplicación de las reducciones de la base imponible a todos por igual, según las porciones hereditarias a que tengan derecho.

El problema radicaría aquí si no se adjudicasen con posterioridad los bienes objeto de reducción a los herederos que se han aplicado la reducción según su porción hereditaria. En ese caso quien se ha reducido en su base imponible de más, deberá pagar la parte del impuesto dejada de ingresar más intereses de demora y quien se ha reducido de menos, pedir la rectificación de su autoliquidación o de la liquidación girada por la Administración con devolución de ingresos indebidos.

- No aplicación de las reducciones, en espera de una futura adjudicación, una vez vencido el plazo para la presentación del Impuesto sobre Sucesiones.

Si se aplica esta solución, más conservadora, en el momento de la adjudicación de los bienes objeto de reducción a algún heredero, podrá éste pedir la rectificación de su autoliquidación presentada o de la liquidación practicada por la Administración con devolución de ingresos indebidos, eso sí, siempre que se adjudique antes de que prescriba el impuesto.

Después de este paréntesis, volvemos a nuestro supuesto, debiendo resolver en primer lugar la cuestión de si al cónyuge viudo (beneficiario del usufructo del tercio de mejora) se le mantendrá en su usufructo (lo que implicaría para el nudo propietario la aplicación de la regla especial del artículo 51.2 del Reglamento del ISD), o si se hará aplicación de lo dispuesto en el artículo 57 del Reglamento del ISD (pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio).

Optamos por aplicar las consecuencias del artículo 57 del Reglamento del ISD, pagando al cónyuge viudo con algún bien según su porción hereditaria individual y adjudicando el resto al hijo, como heredero. Así, según las porciones hereditarias individuales, que luego hallaremos atendiendo a las legítimas y a la sucesión intestada, le corresponderá a cada uno lo siguiente:

**Doña Adela (cónyuge viudo)**

Adjudicación del 25'95 por 100 del valor de la vivienda habitual .. 5.189.800 ptas.

**Luis (hijo y heredero)**

Adjudicación del 24'05 por 100 del valor de la vivienda habitual .. 4.810.200 ptas.

Adjudicación del 53'64 por 100 del valor de la sociedad ABC, S.A. .. 59.000.000 de ptas.

Cálculo del ajuar doméstico:

El 3 por 100 de 69.000.000 de pesetas (art. 15 de la Ley del ISD) . 2.070.000 ptas.

De la cantidad anterior (2.070.000 ptas.), deberá restarse, el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual (10.000.000 de ptas.) al haber cónyuge sobreviviente (art. 34 del Reglamento del ISD) ..... 300.000 ptas.

Suma pues, el importe del ajuar doméstico, la cantidad de 1.770.000 pesetas.

Constituirá la masa hereditaria neta (no hay gastos, cargas o deudas deducibles en este caso), la cantidad de 70.770.000 pesetas.

Debemos proceder ahora al cálculo de la porción hereditaria individual, para lo cual habrá que acudir al Código Civil, dada la inexistencia de disposiciones testamentarias, abriéndose pues, la sucesión intestada.

Según el Código Civil son herederos forzosos en este supuesto (legitimarios) tanto el cónyuge viudo (doña Adela) como el hijo (Luis), si bien en distintas proporciones, correspondiendo el tercio de libre disposición en este supuesto y en ausencia de testamento al hijo.

Veamos en el siguiente esquema cómo quedaría distribuida la herencia:

MASA HEREDITARIA NETA (70.770.000 PTAS.)	DOÑA ADELA (1)	LUIS (2)
1/3 legítima estricta .....	–	23.590.000
1/3 mejora .....	5.189.800	18.400.200
1/3 libre disposición .....	–	23.590.000
Porción hereditaria individual .....	5.189.800	65.580.200

(1) Doña Adela como heredera forzosa tiene derecho a disfrutar del usufructo de uno de los tercios en que se divide la herencia, en concreto, el de mejora, valorándose económicamente el usufructo según el artículo 26 a) de la Ley del ISD, atendiendo a la edad del usufructuario (67 años). Interpretando de una manera práctica el anterior artículo, restando a la cantidad de 89 la edad del usufructuario (67 años), obtendremos el porcentaje del valor del usufructo (el 22%). El 22 por 100 de 23.590.000 pesetas es la cantidad que aparece reflejada en el anterior esquema.

(2) Luis tiene derecho como heredero forzoso a la legítima estricta y a la nuda propiedad del tercio de mejora, valorado económicamente en el 78 por 100, ya que el 22 por 100 correspondía al usufructuario. Como heredero tendrá derecho también al tercio de libre disposición (23.590.000 ptas.).

### Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones de Luis.

Normativa aplicable: la vigente en el momento del devengo (el fallecimiento del causante), por tanto, la vigente el 24 de febrero de 1997.

Porción hereditaria individual .....	65.580.200
Base imponible (1) .....	65.580.200
Reducción por parentesco (2) .....	2.556.000
Reducción por adquisición de vivienda habitual (3) .....	4.569.690
Reducción por participaciones en entidades (4) .....	56.050.000

Base liquidable .....	2.404.510
Cuota íntegra (5) .....	193.503
Coefficiente multiplicador (6) .....	1'0000
Cuota tributaria y a ingresar .....	193.503

(1) Dada la inexistencia de seguros sobre la vida, en este supuesto, coincidirá la porción hereditaria individual con la base imponible del impuesto, ya que una acumulación de donaciones a la herencia del causante, no incrementaría la base imponible del ISD, en virtud de la modificación introducida por la Ley 14/1996, al artículo 30 de la Ley 29/1987, sólo se incrementaría el tipo de gravamen.

(2) Dado que se trata de un descendiente del causante y es mayor de 21 años, para 1997 la reducción es la expresada.

(3) El hijo es uno de los causahabientes que pueden gozar de esta reducción. Deberá mantener el porcentaje (el 24'05%) de la vivienda habitual que se le ha adjudicado en las condiciones señaladas anteriormente al comentar esta reducción. No será necesario que viva en ella, sólo que la mantenga.

La reducción que tiene derecho consistirá en el 95 por 100 de la parte de base imponible correspondiente al valor de la vivienda habitual, con un límite de 20.000.000 de pesetas.

Parte de su base imponible correspondiente al valor de la vivienda ..	4.810.200 ptas.
95 por 100 del anterior valor siendo además la reducción inferior a 20.000.000 de ptas. ....	4.569.690 ptas.

(4) El hijo es también uno de los causahabientes que puede gozar de esta reducción. Deberá mantener el porcentaje (el 53'64%) que se le ha adjudicado en las condiciones señaladas anteriormente al comentar esta reducción.

La reducción a que tiene derecho será del 95 por 100 de la parte de base imponible correspondiente a las acciones de la sociedad *ABC, S.A.*, sin límite alguno en cuanto a la cantidad reducida, no afectando a estos efectos el que la proporción entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad menos las deudas derivadas de la misma y el patrimonio neto, sea del 75 por 100  $[(35.000.000 - 5.000.000)/40.000.000]$ , pues ello es sólo a efectos de aplicarse la exención en el IP en ese porcentaje.

El causante tenía derecho a la exención en el IP:

- La sociedad *ABC, S.A.* realiza una actividad empresarial de venta al por menor de bienes muebles, no siéndole de aplicación ninguno de los supuestos del artículo 75 de la Ley 43/1995.
- La participación del causante en la entidad, era superior tanto al 15 por 100 individualmente como al 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge.
- El causante, como gerente, ejercía funciones de dirección en la entidad [art. 5.Uno d) del R.D. 2481/1994] y además percibía una remuneración que era superior al 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

El importe de la reducción será el siguiente:

Parte de la base imponible correspondiente al valor de las acciones en la sociedad ABC, S.A. ....	59.000.000 de ptas.
Constituye el 95 por 100 del anterior valor, aplicable sin límite alguno ..	56.050.000 ptas.

(5) Con efectos desde 1 de enero de 1997, la cuota íntegra será la siguiente:

Hasta 1.280.000 .....	97.920
Resto 1.124.510 al 8'5% .....	95.583
<b>TOTAL</b> .....	<b>193.503</b>

(6) Aplicación del coeficiente 1'0000 al ser el patrimonio preexistente del hijo inferior a 64.000.000 de pesetas y con efectos desde 1 de enero de 1997.

### Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones de doña Adela.

Normativa aplicable: la vigente en el momento del devengo (fallecimiento del causante), por tanto la vigente el 24 de febrero de 1997.

Porción hereditaria individual .....	5.189.800
Base imponible .....	5.189.800
Reducción por parentesco (1) .....	2.556.000
Reducción por adquisición de vivienda habitual (2) .....	4.930.310
Base liquidable .....	Negativa
Cuota tributaria y a ingresar .....	0

(1) Dado que se trata del cónyuge del causante, para 1997 la reducción es la expresada.

(2) Valen las explicaciones hechas para el hijo, al ser el cónyuge otro de los causahabientes que tiene derecho a la reducción. Siendo las cantidades las siguientes:

Parte de su base imponible correspondiente al valor de la vivienda, si bien aquí coincide con la totalidad de su base imponible .....	5.189.800
95 por 100 del anterior valor siendo además la reducción inferior a 20.000.000 de ptas. ....	4.930.310

## 2. IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

Don Pedro y doña Adela formalizan el 24 de febrero de 1997 en escritura pública la donación de la totalidad de las acciones en la entidad *ABC, S.A.* que poseen, en favor de su hijo Luis que la acepta.

### Liquidación del Impuesto sobre Donaciones.

Normativa aplicable: la vigente en el momento del devengo (el día en que se cause o celebre el acto o contrato), por tanto la vigente el 24 de febrero de 1997.

Valor neto de las participaciones en la sociedad <i>ABC, S.A.</i> (1) .....	99.000.000
Base imponible .....	99.000.000
Reducción (2) .....	94.050.000
Base liquidable .....	4.950.000
Cuota íntegra (3) .....	439.620
Coefficiente multiplicador (4) .....	1'0000
Cuota tributaria y a ingresar .....	439.620

(1) La valoración a efectos del Impuesto Sucesorio nos sirve también en el Impuesto sobre Donaciones.

(2) Muchas son las cuestiones que debemos comentar en este punto, algunas de ellas ya resueltas al hacer la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.

1.º Requisitos que debe cumplir el donante para la aplicación de la reducción en la base imponible del donatario.

En primer lugar, salta la cuestión respecto a si siendo el donante la sociedad de gananciales puede aplicarse la reducción, ya que se exige al donante que tenga 65 o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.

Según el Reglamento del ISD, en su artículo 38, en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación.



Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central (Rs. de 21-4-1994) como la Audiencia Nacional (S. de 3-10-1995), también entienden que en la donación de bienes comunes de la sociedad conyugal no existen dos donaciones referidas cada una a una mitad de gananciales, sino que se trata de una sola donación si bien se requiere el consentimiento de ambos cónyuges. Se trata de una comunidad que responde a la que se denomina de mano común o manos reunidas, de la técnica germánica, sin atribución de cuotas, muy distinta de la comunidad romana en la que sí existe atribución de cuotas a cada comunero, manteniéndose dicha comunidad, constituida por marido y mujer, mientras subsista, de modo que hasta su disolución, ni a la mujer viviendo el marido, ni al marido viviendo la mujer, les corresponde la mitad de los gananciales.

En sentido contrario se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (S. de 20-10-1995) al indicar que la titularidad del patrimonio ganancial es separada y corresponde por mitad a cada cónyuge, existiendo dos liquidaciones en la donación de bienes gananciales.

Tanto aplicando una como otra solución, la reducción sería aplicable en nuestro supuesto, ya que la sociedad de gananciales la forman dos personas físicas (marido y mujer) que son los que realmente donan al no tener personalidad jurídica la sociedad de gananciales y tener los dos cónyuges 65 o más años.

Pero qué ocurriría si sólo uno de los cónyuges tiene 65 o más años ¿Variaría la solución si la sociedad de gananciales fuera una comunidad de tipo germano o de tipo romano? Si se entiende que en la donación de bienes comunes de la sociedad conyugal hay dos donaciones, deberían cumplirse en las dos el requisito de la edad. Pero si se entiende que hay una sola donación, como señala el artículo 38 del Reglamento del ISD, ¿deberían tener los dos cónyuges 65 o más años? Siguiendo literalmente al artículo 20.6 de la Ley 29/1987, sólo debería aplicarse la reducción a la mitad de lo donado si sólo uno de los cónyuges cumple el requisito de la edad, pero la finalidad de la reducción, el tratamiento de la donación de gananciales como una sola donación y el cumplimiento de la edad en uno, posibilitaría la aplicación de la reducción en su totalidad.

En segundo lugar, el donante debe tener derecho a la exención en el IP por la tenencia de las acciones de la sociedad *ABC, S.A.*

La nueva redacción del artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, permite que en caso de una participación conjunta del donante con su cónyuge de al menos un 20 por 100 (en nuestro caso es del 90%), tanto uno como otro puedan gozar de exención en el IP siendo suficiente que uno de los que participen conjuntamente (en nuestro caso don Pedro) ejerza funciones de dirección en la entidad (don Pedro es gerente) y perciba una remuneración que presente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, como también ocurre en este supuesto.

Al ejercer don Pedro funciones de dirección en la sociedad, deberá dejar de ejercerlas para tener derecho el donatario a la reducción, aunque podrá seguir desempeñando tanto él como su mujer el cargo de miembros del Consejo de Administración.

En tercer lugar, la empresa realiza una actividad empresarial de venta al por menor de bienes muebles, no siéndole de aplicación ninguno de los supuestos del artículo 75 de la Ley 43/1995.

2.º Requisitos que debe cumplir el donatario para la aplicación de la reducción en su base imponible.

Es descendiente de los donantes, por lo que tendrá derecho a la reducción.

El resto de requisitos exigidos al donatario ya fueron examinados al comentar esta reducción.

3.º Importe de la reducción.

El importe será del 95 por 100 del valor de las acciones a efectos del ISD. La reducción se aplicará sin límite alguno, no afectando a estos efectos el que la proporción entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad menos las deudas derivadas de la misma y el patrimonio neto sea del 75 por 100, pues ello es sólo a efectos de aplicarse la exención en el IP en ese porcentaje.

Valor neto .....	99.000.000
Constituye el 95 por 100 del anterior valor .....	94.050.000

(3) Con efectos desde 1 de enero de 1997, la cuota íntegra será la siguiente:

Hasta 3.840.000 .....	326.400
Resto 1.110.000 al 10'20% .....	113.220
TOTAL .....	439.620

(4) Aplicación del coeficiente 1'0000 al ser el donatario descendiente, y su patrimonio preexistente inferior a 64.000.000 pesetas y con efectos desde 1 de enero de 1997.

## 2. Acumulación de donaciones.

La acumulación es un instrumento legal que es utilizado para que el donatario, dada la existencia de acumulación de donaciones entre sí, o para que el donatario-causahabiente, dada la existencia de acumulación de donaciones a la herencia del causante, no puedan burlar la progresividad del ISD.

El artículo 30 de la Ley 29/1987, que regula la acumulación de donaciones, ha sido modificado por la Ley 14/1996 (art. 29.5), y para ver en qué consiste dicha modificación vamos a desarrollar dos supuestos atendiendo a las dos modalidades antes enunciadas y resolviéndolas según el artículo 30 de la Ley 29/1987 en su redacción original y la ahora modificada completándolo con la solución que a estos casos le da el Reglamento del ISD de 1991 en sus artículos 60 y 61. Dejemos que el lector saque sus propias conclusiones.

## 2.1. Acumulación de donaciones entre sí.

**CASO PRÁCTICO NÚM. 2****ENUNCIADO**

A dona el 20 de enero de 1996 a su hijo B una vivienda valorada a efectos del ISD en 10.000.000 de pesetas. Un año después le hace una donación dineraria de 20.000.000 de pesetas. El patrimonio preexistente de B es inferior a 64.000.000 de pesetas.

**SOLUCIÓN**

A) Aplicación del artículo 30.1 de la Ley 29/1987, en su redacción original.

– Liquidación del Impuesto sobre Donaciones por la donación efectuada en 1996.

Base imponible .....	10.000.000
Base liquidable .....	10.000.000
Cuota íntegra (1) .....	1.055.360
Coficiente (2) .....	1'0000
Cuota tributaria .....	1.055.360
Cuota a ingresar .....	1.055.360

(1) Aplicación de la tarifa vigente en la fecha del devengo (20-1-1996).

Hasta 8.960.000 .....	913.920
Resto 1.040.000 al 13'60% .....	141.440
TOTAL .....	1.055.360

(2) Dado el parentesco y siendo el patrimonio preexistente inferior a 64.000.000 de pesetas, éste será el coeficiente para 1997.

- Liquidación del Impuesto sobre Donaciones en virtud de la acumulación de donaciones entre sí producto de la donación en el año siguiente (1997) y dentro del plazo de 3 años de una a otra.

Base imponible (20.000.000 + 10.000.000) .....	30.000.000
Base liquidable .....	30.000.000
Cuota íntegra (1) .....	4.634.965
Coefficiente (2) .....	1'0000
Cuota tributaria .....	4.634.965
Devolución de cuotas anteriores (3) .....	1.055.360
Cuota a ingresar .....	3.579.605

- 
- (1) Aplicación de la tarifa vigente en la fecha del devengo (20-1-1997).

Hasta 25.580.000 .....	3.695.715
Resto 4.420.000 al 21'25% .....	939.250
TOTAL .....	4.634.965

Tipo medio: 15'44%.

- (2) Dado el parentesco y siendo el patrimonio preexistente inferior a 64.000.000 de pesetas, éste será el coeficiente para 1997.
- (3) Se devuelve el impuesto pagado en 1996, por la primera donación que ahora se acumula.
- 

*B) Aplicación del artículo 30.1 de la Ley 29/1987, en la modificación dada al mismo por la Ley 14/1996.*

- Liquidación del Impuesto sobre Donaciones por la donación efectuada en 1996.

Igual que en el caso A)

- Liquidación del Impuesto sobre Donaciones en virtud de la acumulación de donaciones entre sí producto de otra donación en el año siguiente (1997) y dentro del plazo de 3 años de una a otra.

Base imponible (1) .....	20.000.000
Base liquidable .....	20.000.000
Cuota íntegra (2) .....	3.088.000
Coefficiente (3) .....	1'0000
Cuota tributaria .....	3.088.000
Deducción de cuotas anteriores (4) .....	–
Cuota a ingresar .....	3.088.000

- (1) No acumulación de lo donado en el año anterior, sólo por lo actualmente donado.
- (2) Para hallar la cuota íntegra, deberá aplicarse a la base liquidable el tipo medio que correspondería a la totalidad de los acumulados (inclusión de las donaciones anteriores y de lo actualmente donado).

Total de bienes acumulados (20.000.000 + 10.000.000) .....	30.000.000
Tipo medio. Vale el tipo medio calculado en el caso A) dado que la tarifa no ha variado en 1997 .....	15'44%
Base liquidable (lo actualmente donado) .....	20.000.000
Cuota íntegra .....	3.088.000

- (3) Dado el parentesco y siendo el patrimonio preexistente inferior a 64.000.000 de pesetas, éste será el coeficiente para 1997.
- (4) No se deduce a diferencia del caso A) cuota alguna.

*C) Aplicación del artículo 60 del Real Decreto 1629/1991 (Reglamento del ISD).*

- Liquidación del Impuesto sobre Donaciones por la donación efectuada en 1996.

Igual que en el caso A)

- Liquidación del Impuesto sobre Donaciones en virtud de la acumulación de donaciones entre sí producto de otra donación en el año siguiente (1997) y dentro del plazo de 3 años de una a otra.

Base imponible (20.000.000 + 10.000.000) .....	30.000.000
Base liquidable .....	30.000.000

Cuota íntegra (1) .....	4.634.965
Coefficiente (2) .....	1'0000
Cuota tributaria .....	4.634.965
Deducción de cuotas anteriores (3) .....	1.544.000
Cuota a ingresar .....	3.090.965

(1) Igual que en el caso A.

(2) Igual que en el caso A.

(3) Se deducirá el resultado de aplicar el tipo medio 15'44 por 100 al valor de lo donado el 20 de enero de 1996 (10.000.000 de ptas.).

#### RESUMEN:

Total a ingresar Caso A) (1.055.360 ptas. + 3.579.605 ptas.) .....	<b>4.634.965 ptas.</b>
Total a ingresar Caso B) (1.055.360 ptas. + 3.088.000 ptas.) .....	<b>4.143.360 ptas.</b>
Total a ingresar Caso C) (1.055.360 ptas. + 3.090.965 ptas.) .....	<b>4.146.325 ptas.</b>

#### 2.2. Acumulación de donaciones a la herencia del causante.

### CASO PRÁCTICO NÚM. 3

#### ENUNCIADO

A dona el 20 de enero de 1996 a su hijo B una vivienda valorada a efectos del ISD en 10.000.000 de pesetas. Un año después A fallece, dejando en testamento todos sus bienes a su hijo B de 28 años como heredero universal. Inexistencia de cargas, deudas y gastos deducibles. Inventariados los bienes de A suman un importe valorado según las reglas del ISD de 45.000.000 de pesetas. B tiene un patrimonio preexistente inferior a 64.000.000 de pesetas.

**SOLUCIÓN**

A) Aplicación del artículo 30.2 de la Ley 29/1987, en su redacción original.

- Liquidación del Impuesto sobre Donaciones por la donación efectuada en 1996.

Igual que en el caso A del apartado VII.2.1

- Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones teniendo en cuenta la acumulación de la donación efectuada en 1996 a la sucesión del causante (1997) por haberse realizado dentro del plazo de 5 años entre aquella y ésta.

Caudal inventariado .....	45.000.000
Ajuar doméstico (1) .....	1.350.000
Masa hereditaria neta .....	46.350.000
Porción hereditaria individual .....	46.350.000
Acumulación de donaciones (2) .....	10.000.000
BI .....	56.350.000
Reducción (3) .....	2.556.000
Base liquidable .....	53.794.000
Cuota íntegra (4) .....	10.347.135
Coficiente (5) .....	1'0000
Cuota tributaria .....	10.347.135
Deducción de cuotas anteriores (6) .....	1.055.360
Cuota a ingresar .....	9.291.775

(1) 3 por 100 de 45.000.000.

(2) Forma parte de la base imponible la donación acumulada.

(3) Reducción aplicable por razón de parentesco para 1997.

(4) Hasta 38.360.000 .....	6.411.465
Resto 15.434.000 al 25'5 por 100 .....	3.935.670
	10.347.135
TOTAL .....	10.347.135
Tipo medio .....	19'23%

(5) Coeficiente aplicable según parentesco y patrimonio preexistente para 1997.

(6) Se deduce el Impuesto sobre Donaciones pagado en 1996, cuya base ahora se acumula.

*B) Aplicación del artículo 30.2 de la Ley 29/1987, en la modificación dada al mismo por la Ley 14/1996.*

– Liquidación del Impuesto sobre Donaciones por la donación efectuada en 1996.

Igual que en el caso A)

– Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones teniendo en cuenta la acumulación de la donación efectuada en 1996 a la sucesión del causante (1997) por haberse realizado dentro del plazo de 5 años entre aquella y ésta.

Caudal hereditario .....	45.000.000
Ajuar doméstico .....	1.350.000
Masa hereditaria neta .....	46.350.000
Porción hereditaria individual .....	46.350.000
Acumulación de donaciones (1) .....	–
Base imponible .....	46.350.000
Reducción (2) .....	2.556.000
Base liquidable .....	43.794.000
Cuota íntegra (3) .....	8.421.586
Coeficiente (4) .....	1'0000



Cuota tributaria .....	8.421.586
Deducción de cuotas anteriores (5) .....	—
Cuota a ingresar .....	8.421.586

- (1) No se incorpora ninguna cantidad por la acumulación de la donación efectuada en 1996.  
 (2) Reducción aplicable por razón de parentesco para 1997.  
 (3) Para hallar la cuota íntegra, deberá aplicarse a la base liquidable el tipo medio que correspondería a la totalidad de los acumulados (inclusión de las donaciones anteriores a la sucesión actual).

Total de bienes acumulados (43.794.000 + 10.000.000) .....	53.794.000 ptas.
Tipo medio. Vale el tipo medio calculado en el caso A) dado que la tarifa no ha variado en 1997 .....	19'23%
Base liquidable (lo actualmente adquirido vía sucesión) .....	43.794.000
Cuota íntegra .....	8.421.586

- (4) Dado el parentesco y siendo el patrimonio preexistente inferior a 64.000.000.  
 (5) No se deduce a diferencia del caso A) cuota alguna.

*C) Aplicación del artículo 61 del Real Decreto 1629/1991 (Reglamento de ISD).*

- Liquidación del Impuesto sobre Donaciones por la donación efectuada en 1996.

Igual que en el caso A)

- Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones teniendo en cuenta la acumulación de la donación efectuada en 1996 a la sucesión del causante (1997) por haberse realizado dentro del plazo de 5 años entre aquella y ésta.

Cuota tributaria (1) .....	10.347.135
Deducción de cuotas anteriores (2) .....	1.923.000
Cuota a ingresar .....	8.424.135

- (1) Hasta aquí igual que en el caso A.  
 (2) Se deducirá el resultado de aplicar el tipo medio 19'23 por 100 al valor de lo donado el 20 de enero de 1996 (10.000.000 de ptas.).

## RESUMEN:

Total a ingresar Caso A) (1.055.360 ptas. + 9.291.775 ptas.) .....	<b>10.347.135 ptas.</b>
Total a ingresar Caso B) (1.055.360 ptas. + 8.421.586 ptas.) .....	<b>9.476.946 ptas.</b>
Total a ingresar Caso C) (1.055.360 ptas. + 8.424.135 ptas.) .....	<b>9.479.495 ptas.</b>

### **VIII. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: TRANSMISIONES Y REHABILITACIONES DE TÍTULOS Y GRANDEZAS**

Escasas modificaciones ha sufrido la normativa estatal, el Real Decreto Legislativo 1/1993, en su articulado, con efectos desde 1 de enero de 1997.

Se modifican los artículos 6, 11, 13 y 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por parte del artículo 30 de la Ley 14/1996, para adaptarlos al nuevo régimen que supone la cesión de determinadas competencias normativas a las Comunidades Autónomas.

Por último, se modifica como todos los años la escala del artículo 43 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por parte de la Ley 12/1996 (art. 63), para las transmisiones y rehabilitaciones de títulos y grandezas.