

TRABAJO DE FIN DE GRADO - DOBLE GRADO DERECHO-ADE

LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS CC.AA EN MATERIA DE DONACIONES ENTRE PARIENTES

Gema Pilar García Mateo

Director

Antonio García Gómez

Universidad Zaragoza

SUMARIO.....	1
Abreviaturas utilizadas	4
I. PRESENTACIÓN.....	5
1. ASPECTOS GENERALES.....	5
2. INTERÉS DEL TEMA.....	5
II. EL GRAVAMEN SOBRE DONACIONES DESDE LA PERSPECTIVA AUTONÓMICA: ASPECTOS GENERALES.....	6
III. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS QUE INCIDEN EN LA CONFIGURACIÓN TERRITORIAL DEL IMPUESTO	8
1. PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.....	9
2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	11
3. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD.....	12
IV. COMPETENCIAS DE EJERCIDAS POR LAS CC.AA EN RELACIÓN AL GRAVAMEN SOBRE LAS DONACIONES REALIZADAS ENTRE PARIENTES CERCANOS	13
1. BENEFICIOS FISCALES GENÉRICOS APLICABLES A LAS DONACIONES ENTRE PARIENTES	14
2. BENEFICIOS FISCALES QUE EXIGEN OTROS REQUISITOS ADICIONALES. DONACIONES FINALISTAS O CONCRETADAS EN DETERMINADOS BIENES O DERECHOS	16
2.1. Beneficios fiscales relacionados con la donación para la adquisición de primera vivienda habitual.....	16
2.2. Beneficios fiscales en relación con empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades en favor de parientes cercanos.	17

2.3. Beneficios fiscales por donaciones para la adquisición de explotaciones agrarias en favor de parientes.....	17
2.4. Beneficios fiscales por la donación de bienes de patrimonio histórico o cultural y bienes de interés cultural, artístico o histórico de las CC.AA.	18
2.5. Beneficios fiscales por donaciones a parientes destinadas a formación.....	18
2.6. Beneficios fiscales por donaciones en favor de descendientes con discapacidad y minusvalía.....	18
V. PANORAMA DE FISCALIDAD EN ARAGÓN EN RELACIÓN CON EL GRAVAMEN SOBRE DONACIONES ENTRE PARIENTES.....	19
1. RESUMEN DE LA NORMATIVA EN VIGOR.....	19
2. EL PAPEL DEL PATRIMONIO PREEXISTENTE.....	20
3. LA REFORMA EN MARCHA.....	23
VI. A MODO DE CONCLUSIONES.....	26
1. DIFERENCIAS DE TRATO: ¿SON JUSTIFICABLES O NO DESDE LA DIMENSIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA?.....	26
2. EN MATERIA DE DONACIONES ENTRE PARIENTES DE LOS GRUPOS I Y II, LAS CC.AA HAN EJERCIDO COMPETENCIAS NORMATIVAS ESTABLECIENDO DIFERENTES BENEFICIOS FISCALES. ¿QUÉ REGÍMENES SON MÁS Y MENOS BENEFICIOSOS?.....	27
3. ¿LOS MOTIVOS DE DISCRIMINACIÓN ESTÁN O NO JUSTIFICADOS?.....	28
4. EL PANORAMA FISCAL ARAGONÉS ES MUY RESTRICTIVO EN LA APLICACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES.....	30
5. LA ATENCIÓN POLÍTICA Y SOCIAL SE CONCENTRA EN EL ISSD Y PIERDE DE VISTA OTROS IMPUESTOS.....	31

ANEXO. RELACIÓN JURISPRUDENCIAL Y LEGISLACIÓN.....	32
BIBLIOGRAFÍA.....	33



Universidad Zaragoza

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS.

Art.: Artículo

BOA: Boletín Oficial de Aragón

CE: Constitución Española

C.A: Comunidad Autónoma

CC.AA : Comunidades Autónomas

et al.: y otros

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

ISD: Impuesto de Sucesiones y Donaciones

ISSD: Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones

LGT: Ley General Tributaria

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LO: Ley Orgánica

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

p.: Página

pp.: Páginas

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

TC: Tribunal Constitucional



Universidad Zaragoza

I. PRESENTACIÓN.

1. ASPECTOS GENERALES.

El objeto del presente trabajo es el desarrollo y análisis de la fiscalidad de las donaciones entre parientes cercanos en los distintos territorios autonómicos. Se pretende analizar la configuración del Impuesto como tributo cedido y las competencias ejercidas por las CC.AA con el objetivo de beneficiar a los contribuyentes que residen en su territorio.

Se analiza con mayor profundidad el régimen fiscal de Aragón, tanto el vigente, como el que entrará en vigor con la aprobación del Proyecto de Ley.

Las donaciones que presentan mayores beneficios son aquellas en las que donante y donatario están unidos por una relación de parentesco. En concreto las transmisiones entre parientes de los Grupos I y II: Cónyuge, ascendientes y descendientes.

- **Grupo I:** Descendientes y adoptados menores de veintiún años.
- **Grupo II:** Descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Por otra parte, dado que nuestro análisis se centra en la fiscalidad de las donaciones entre parientes cercanos, se excluye del mismo y, por tanto, no aparece retratado en el trabajo, el resto de circunstancias o vertientes del impuesto en la que no incida el parentesco.

2. INTERÉS DEL TEMA.

El anuncio de la última reforma efectiva de la Ley del Impuesto en Aragón, que, con otras novedades, modificó el importe máximo de patrimonio preexistente que permitía la aplicación de los beneficios fiscales basados en el parentesco entre donante y donatario, generó un aumento inusitado del número de donaciones, personas que deseaban aprovecharse de tales beneficios mientras todavía cumplían los requisitos para su aplicación.

Pero la reforma, que establecía unos requisitos más restrictivos en el acceso a las bonificaciones y reducciones en materia de donaciones, suscitó una gran polémica y reabrió el debate, político y

social, del que siempre ha sido objeto el gravamen. La opinión pública afirmaba que Aragón pasaba a ser la Comunidad Autónoma con un régimen más desfavorable.

A día de hoy, ya se ha publicado en el BOA el nuevo Proyecto de la Ley del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones de Aragón, con novedades, según el Legislador aragonés, encaminadas a la convergencia en la fiscalidad entre CC.AA. Es necesario comprobar si las modificaciones son tan significativas y si el régimen aragonés es tan beneficioso como postulan las Cortes de Aragón.

Resulta llamativo que la fiscalidad de las donaciones varíe en proporciones tan significativas de una Comunidad Autónoma a otra. Es lógico que el contribuyente se pregunte ¿a qué se debe tal disparidad? ¿Por qué un elemento como la residencia puede dar lugar a grandes diferencias en la carga fiscal soportada? ¿Qué justifica que situaciones, no homogéneas, sino iguales, tributen de manera distinta?

Estas son preguntas que también me planteé yo misma, y que me empujaron a optar por este tema como objeto de mi trabajo.

II. EL GRAVAMEN SOBRE DONACIONES DESDE LA PERSPECTIVA AUTONÓMICA: ASPECTOS GENERALES.

En el sistema tributario español, las donaciones, adquisiciones lucrativas de bienes y derechos *inter vivos*, son gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, un impuesto con una amplia tradición en nuestro país. No se puede olvidar que el ISD es un impuesto estatal, pero gestionado por las Comunidades Autónomas, que también ostentan competencias normativas.

La configuración de este tributo como impuesto cedido aparece el art. 19.2. c) de la Ley 3/2009, de 18 de diciembre¹, de modificación de la LOFCA².

¹ Artículo 19.2.c de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

² Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Este artículo se desarrolla, a efectos de concretar el alcance de la amplia cesión normativa, en el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias³.

De los citados preceptos, se desprende que las CC.AA, en materia de del Impuesto de Sucesiones y donaciones, pueden asumir competencias normativas en relación con:

- La tarifa del impuesto.
- Las cuantías y los coeficientes de patrimonio preexistente que determinan la progresividad del impuesto.
- Las reducciones en la base imponible, estableciendo nuevas reducciones que respondan a circunstancias económicas o sociales de la Comunidad Autónoma o regulando las existentes en la normativa estatal (manteniendo las reducciones estatales en las mismas condiciones o mejorándolas mediante el aumento del importe, del porcentaje de aplicación, la ampliación de beneficiarios o la disminución de requisitos de aplicación).
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Se trata de impuesto estatal cedido a las CC.AA. La cesión es amplia, abarca tanto competencias normativas, como de gestión y recaudación del impuesto, de tal manera que las CC.AA pueden ajustar la recaudación a sus específicas necesidades de gasto.

El punto de conexión que atribuye la competencia a la CC.AA respectiva es la residencia habitual de donatario, salvo en el caso de donación de bienes inmuebles, en las que el punto de conexión es la radicación del inmueble.

³ Artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

III. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS QUE INCIDEN EN LA CONFIGURACIÓN TERRITORIAL DEL IMPUESTO.

En el análisis de fiscalidad autonómica no puede dejar de considerarse el art. 31 CE: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»⁴; precepto que consagra los principios del sistema tributario español: el principio de igualdad tributaria, el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad.

Pese a que es conveniente el análisis conjunto de estos principios, en la comparativa de impuestos cedidos a las CC.AA puede considerarse que el principio que reviste una mayor importancia y puede llegar a considerarse vulnerado por el sistema es el de igualdad tributaria.

Por otro lado, dentro de este análisis de la configuración del ISSD, no se puede perder de vista que los hechos imposables que grava el impuesto, las adquisiciones lucrativas inter vivos y mortis causa, presentan importantes diferencias que han de ser tomadas en consideración.

Pese a que tanto la sucesión como la donación son modos de adquirir la propiedad, siguiendo a GARCÍA DE PABLOS⁵, es necesario esclarecer su distinta naturaleza jurídica desde una perspectiva civil. La donación es un contrato de liberalidad, un acto mediante el que una persona se dispone de una cosa de la que se desprende y que otra persona acepta sin contraprestación. Sin embargo, la sucesión no presenta naturaleza contractual, donde las disposiciones legales se anteponen a la autonomía de la voluntad de causante y causahabiente.

¿El sistema de tributos cedidos y el ejercicio de competencias normativas por las CC.AA en la configuración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones supone una vulneración de los principios tributarios?

⁴ Artículo 31 de la Constitución Española.

⁵ GARCIA DE PABLOS, J. F., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios*, Herrera (Dir.) et al. , Universidad Complutense de Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, p. 49.

1. PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.

En numerosas ocasiones se ha puesto en tela de juicio la compatibilidad del actual sistema de financiación de las comunidades autónomas con el principio de igualdad del artículo 14 y con el principio de igualdad tributaria del artículo 31, ambos de la Constitución Española⁶.

Partiendo de la idea generalmente aceptada de lo que comporta el principio de igualdad contenido en el art. 14 de la Constitución Española, este principio se traslada al ámbito fiscal a través del principio de igualdad tributaria: La obligación de los poderes públicos de gravar igual a aquellos sujetos que se encuentren en la misma situación y desigualmente a aquellos que estén en situaciones diferentes.

El Tribunal Constitucional ha matizado este principio, aclarando que no cualquier desigualdad vulnera este principio, siendo contrarias a las Constitución únicamente aquellas desigualdades no razonables y carentes de justificación, esto es, aquellas desigualdades calificables como discriminatorias (LÓPEZ Y DURÁN-SINDREU, 2008⁷).

En relación con el concepto de desigualdad discriminatoria, aparece perfilado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril; AUTO 24/2005, de 18 de enero; STC 96/2002, de 25 de abril) de la siguiente manera:

- No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.
- El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

⁶ Artículos 14 y 31 de la Constitución Española.

⁷ LÓPEZ CASASNOVAS, G., DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español», *InDret*, 1/2008, 2008, pp. 6-7.

- El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Para el Tribunal Constitucional, la igualdad del art. 31 CE está íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, de modo que no puede ser reconducida a los términos del art. 14 CE en el análisis de su incidencia en los tributos cedidos.

Tras la matización del concepto de igualdad tributaria y de desigualdad discriminatoria, para el objeto de este trabajo se deberá comprobar si las diferencias normativas en materia de adquisiciones lucrativas inter vivos suponen una desigualdad discriminatoria o si, por el contrario, suponen una desigualdad lícita, amparada por el art. 31 CE.

El propio Tribunal Constitucional señala en la STC 37/1987, de 26 de marzo, que «el principio constitucional de igualdad no impone que todas las CCAA sustenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.^a de la Constitución, ya que los preceptos no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al

cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales».

Así pues, el ejercicio de las competencias normativas autonómicas asumidas por las CC.AA puede llevar a establecer políticas diferenciadas en materia de tributos cedidos que den lugar a distintos regímenes tributarios, con incidencia en los residentes del territorio de cada Comunidad, sin que ello suponga, según el TC, una vulneración del principio de igualdad tributaria.

2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.

El principio de capacidad económica se concreta en la obligación de los sujetos pasivos de contribuir de acuerdo con su capacidad económica, que será lo que deberán gravar los impuestos.

La interpretación conjunta del principio de igualdad tributaria y del principio de igualdad económica pivota en torno a dos ideas: que los sujetos pasivos con idéntica capacidad económica deberán contribuir de la misma manera; y que dos sujetos pasivos con distinta capacidad económica deberán contribuir de manera distinta, una idea que también vendrá determinada por la progresividad del sistema.

Pese a lo expuesto, el sistema fiscal español no refleja estos principios de tal manera, sino que en los tributos cedidos a las CC.AA, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el ejercicio de competencias normativas por los legisladores autonómicos han dado lugar a situaciones de desigualdad.

Las CC.AA han sido prolíferas en la legislación de este impuesto, estableciendo distintas bonificaciones en la cuota o reducciones de la base, de carácter propio o que suponen un régimen más beneficioso que el supletorio estatal, cuya aplicación está dirigida a aquellos contribuyentes que residen en su territorio. Ello se traduce en que, en materia de adquisiciones lucrativas inter vivos, la residencia del donatario va a determinar una tributación diferente para sujetos pasivos que presenten la misma capacidad económica.

En materia del ISSD, podemos encontrar dos manifestaciones controvertidas de este principio: La residencia del donatario como elemento discriminador y el trato más favorable en sede de sucesiones en contra de la de donaciones.

En el primer caso, referido a la residencia del sujeto pasivo como elemento determinante del régimen autonómico aplicable, ya se ha aclarado anteriormente que esto no supone una desigualdad discriminatoria, sino que se constituye como un ejercicio lícito de competencias normativas por las CC.AA que no vulnera principios constitucionales.

En cuanto a la diferencia de trato entre adquisiciones lucrativas inter vivos y mortis causa, parte de la doctrina española señala que el trato favorable del que son objeto las sucesiones no está justificado, y puede llegar a generar cierto carácter confiscatorio en el impuesto.

Sin embargo, no es posible postular que la capacidad económica que grava cada modalidad del impuesto sea idéntica, puesto que la naturaleza jurídica de cada una, como se mencionaba anteriormente, es diferente. Cabe decir que la naturaleza de las donaciones evita la redistribución intergeneracional, algo que no impide la sucesión. Debido a esto, las reducciones personales, objetivas y la previsión de tarifas reducidas en la normativa autonómica logran el tratamiento equitativo de ambas modalidades de adquisición lucrativa en materia de relevo generacional, algo que no se prevé en la normativa estatal. Estos mecanismos suplen las omisiones estatales, salvando el principio de capacidad económica.

3. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD.

El art. 31 CE establece que el sistema tributario deberá ser «justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

El principio de progresividad implica que el sistema responde, además de a fines recaudatorios, a objetivos sociales y de redistribución de la riqueza⁸.

El principio de no confiscatoriedad se constituye como un límite infranqueable en la configuración de la progresividad de los tributos. Se considera que la imposición tiene carácter

⁸ Artículo 40.1 de la Constitución Española.

confiscatorio si, mediante la aplicación de los impuesto, se priva al contribuyente de sus propiedades y rentas.

Al contrario que en sede de sucesiones, donde se establece la exención de la plusvalía del muerto, en los casos de adquisiciones gratuitas inter vivos, el pago de la plusvalía corresponde al donante. Pese a que no se trata de un supuesto de doble imposición, puesto que los sujetos pasivos son distintos, parte de la doctrina defiende que se trata de un exceso de imposición que ataca a la justicia material del sistema.

Sin embargo, esta circunstancia de diferencia en el trato de ambas instituciones también se justifica atendiendo a la distinta naturaleza jurídica de las figuras gravadas por el impuesto, de manera que el pago de la plusvalía no vulnera el principio de no confiscatoriedad.

IV. COMPETENCIAS EJERCIDAS POR LAS CCAA EN RELACIÓN AL GRAVAMEN SOBRE LAS DONACIONES REALIZADAS ENTRE PARIENTES CERCANOS.

Como se mencionaba anteriormente, los beneficios fiscales que han establecido las CCAA en esta materia (recogidos, además de en los distintos cuerpos normativos, en textos del MINISTERIO DE HACIENDA⁹ y de la REAF¹⁰) se han implementado técnicamente a través de diferentes parámetros del impuesto, como reducciones, bonificaciones, deducciones, ya mediante la mejora de la regulación estatal, o mediante la creación de beneficios de carácter propio. Se analizarán diferenciando entre aquellos casos en que la aplicación de los beneficios exige simplemente un requisito de parentesco; de aquellos otros que además exigen la concurrencia con otro tipo de condiciones, como la naturaleza de los bienes donados o el destino al que ha de aplicarse la donación.

⁹ MINISTERIO DE HACIENDA, SECRETARÍA GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL, SUBDIRECCIÓN GENERAL DE RELACIONES TRIBUTARIAS CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Tributación Autónoma, Medidas 2017*, 2017, pp. 10-16.

¹⁰ REAF ASESORES FISCALES, *Panorama de la Fiscalidad Autónoma y Local 2018*, Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España, Madrid, 2018, pp. 41-276.

1. BENEFICIOS FISCALES GENÉRICOS APLICABLES A LAS DONACIONES ENTRE PARIENTES.

En las donaciones, las actuaciones de las CC.AA son tendentes a disminuir el gravamen aplicable a los parientes más próximos, aquellos pertenecientes a los grupos I y II (cónyuge, ascendientes y descendientes), de forma tan significativa que llega a suprimirse en algunos casos. Es por ello que se puede establecer una diferenciación entre grupos de Comunidades Autónomas según el grado de desfiscalización que presenta su normativa.

- Práctica supresión del gravamen:

Estas comunidades han establecido un gran beneficio fiscal para las donaciones entre parientes próximos, mediante un porcentaje fijo de bonificación sobre la cuota, sin límite cuantitativo, que suprime el gravamen casi por completo.

- Comunidad de Madrid: Bonificación del 99,9% sobre la cuota (siempre que la donación se formalice en documento público).
- Comunidad Autónoma de Canarias: Bonificación del 99% sobre la cuota (siempre que la donación se formalice en documento público).
- Murcia: Bonificación del 99% sobre la cuota.
- La Rioja: Bonificación del 98% o del 99% sobre la cuota en función de la cuantía de la base liquidable (igual e inferior o superior a 500.000€.-).

- Disminución del gravamen:

Estas Comunidades Autónomas establecen ciertas medidas que minoran el gravamen aplicable a las adquisiciones inter vivos entre parientes cercanos de manera significativa, pero sin llegar a suprimirlo por completo.

- Cataluña: Tarifa específica, con tipos desde el 5% hasta el 9%. Se trata de una escala específica de gravamen aplicable a las adquisiciones *inter vivos* realizadas por contribuyentes integrados en los grupos I y II de parentesco, cuya finalidad es

disminuir significativamente el gravamen. Igualmente regula, para los Grupos I y II, coeficientes multiplicadores que son iguales para cualquier cuantía de patrimonio preexistente.

- Galicia: Tarifa específica, con tipos desde el 5% hasta el 9% para donaciones formalizadas en escritura pública; y desde el 5% hasta el 18% para aquellas no formalizadas en documento público. En materia de coeficientes multiplicadores, para los Grupos I y II se aplican los mismos para cualquier cuantía de patrimonio preexistente.
- Aragón: Reducción del 100% con el límite de 75.000€. Bonificación del 65% en donaciones a favor del cónyuge e hijos con base imponible igual o inferior a 75.000€.
- Castilla-La Mancha: bonificación del 95 % al 85 %, en función de la cuantía de la base liquidable.
- Islas Baleares: Deducción de la cuota que implica tributación al 7%.
- Navarra: Tarifa específica, con tipos entre el 0,8% y el 6%.
- Comunidad Valenciana: Reducción propia en donaciones efectuadas a favor de hijos y padres.

- Ausencia de medidas:

En estas Comunidades no hay vigentes medidas de reducción del gravamen para donaciones entre parientes próximos o las medidas no suponen una rebaja significativa del gravamen.

- Andalucía: Sin medidas.
- Principado de Asturias: Tarifas propias aplicable a los Grupos I y II. También regula coeficientes con cuantías inferiores a la unidad para parientes del Grupo I.

- Cantabria: Tarifas propias aplicables a los Grupos I y II.
- Comunidad de Castilla y León: Sin medidas.
- Extremadura: Sin medidas
- País Vasco: Tarifas propias para cada una de las tres provincias, aplicables a distintos grupos en función del grado de parentesco.

2. BENEFICIOS FISCALES QUE EXIGEN OTROS REQUISITOS ADICIONALES. DONACIONES FINALISTAS O CONCRETADAS EN DETERMINADOS BIENES O DERECHOS.

Al margen de los mencionados beneficios, establecidos únicamente en función al grado de parentesco que une a donante y donatario; encontramos otros beneficios que favorecen este tipo de transmisiones y cuya aplicación requiere de la concurrencia de requisitos de parentesco junto con otras condiciones como el destino o la naturaleza de la donación.

2.1. Beneficios fiscales relacionados con la donación para la adquisición de primera vivienda habitual.

Determinadas CC.AA han bonificado las transmisiones inter vivos destinadas a la adquisición por parte del donatario de la primera vivienda habitual. Se añaden requisitos en materia de patrimonio preexistente, la edad del donatario, la obligación de destinar la totalidad del importe a la adquisición o el plazo para llevarla a cabo, entre otros.

Es el caso de: Andalucía, Principado de Asturias, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Extremadura y Galicia; Que establecen bonificaciones sobre la cuota o reducciones de la base liquidable entre el 57% y el 99%. En estas Comunidades, únicamente aparece beneficiada la donación de primera vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario.

Para el caso del País Vasco, existe una reducción del 95% para las transmisiones de vivienda en la que el adquirente hubiese convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión, sin precisarse más requisitos.

En Navarra, la transmisión lucrativa del pleno dominio o el usufructo de la vivienda habitual del transmitente están exentas y no se exige el requisito de que constituyan "primera vivienda habitual" del donatario.

2.2. Beneficios fiscales en relación con empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades en favor de parientes cercanos.

Algunas CC.AA. han introducido mejoras en los beneficios fiscales por transmisión de empresa familiar establecidas en la norma estatal aunque la mayoría ha optado por establecer reducciones propias para este supuesto, exigiendo para su disfrute requisitos adicionales como la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad.

En la regulación de medidas que afectan a las transmisiones inter vivos de empresa familiar, las CC.AA. han sido mucho menos prolíferas. Algunas de ellas (como Galicia, Principado de Asturias, La Rioja, la Región de Murcia, Castilla-La Mancha y la Comunidad Valenciana) han establecido reducciones propias. Otras han optado por mejorar las reducciones estatales (Andalucía, Cantabria y Canarias). En las CC.AA. de Cataluña, Aragón, Extremadura y las Illes Balears y en la Comunidad de Castilla y León se dan ambas modalidades.

2.3. Beneficios fiscales por donaciones para la adquisición de explotaciones agrarias en favor de parientes.

La aplicación de este tipo de beneficios, además de a la condición de parentesco entre donante y donatario, se somete a requisitos relacionados con el ejercicio de tal actividad por el donante y con el mantenimiento de la explotación por el donatario y con la localización de la explotación.

Han establecido estas reducciones, de entre el 95% y el 100%, las Comunidades Autónomas de Andalucía, Principado de Asturias, Extremadura, Galicia, La Rioja, Comunidad Valenciana y País Vasco (donde se contemplan algunas exenciones).

2.4. Beneficios fiscales por la donación de bienes de patrimonio histórico o cultural y bienes de interés cultural, artístico o histórico de las CC.AA.

Determinadas CC.AA establecen reducciones por la donación de bienes integrante del patrimonio histórico y cultural de la CC.AA, en ocasiones aplicando el mismo beneficio para bienes que integran el patrimonio histórico o cultural español o de otras comunidades. Se establecen ciertos requisitos en relación con el mantenimiento de tales bienes en el patrimonio del beneficiario durante un tiempo determinado.

Establecen estos beneficios, reducciones entre el 95% y el 99%, Islas Baleares, Cantabria y Cataluña.

2.5. Beneficios fiscales por donaciones a parientes destinadas a formación.

Extremadura es la única C.A que ha establecido un beneficio en las donaciones a favor de hijos y descendientes de cantidades destinadas a formación de postgrado, siendo esta del 99% sobre los primeros 120.000€.- .

2.6. Beneficios fiscales por donaciones en favor de descendientes con discapacidad y minusvalía.

La única C.A que ha establecido beneficios fiscales de que únicamente pueden aplicarse a donaciones en favor de descendientes con discapacidad es Andalucía, que establece una reducción del 99% de la base liquidable, con un límite de 180.000€, por la donación de vivienda habitual a descendientes con discapacidad.

V. PANORAMA DE FISCALIDAD EN ARAGÓN EN RELACIÓN CON EL GRAVAMEN SOBRE DONACIONES ENTRE PARIENTES.

1. RESUMEN DE LA NORMATIVA EN VIGOR.

Al igual que otras Comunidades Autónomas, Aragón ha asumido competencias normativas en la regulación del ISSD, regulando aquellos beneficios fiscales de aplicación por los donatarios residentes en su territorio.

El ejercicio de estas competencias se materializa, técnicamente, en las reducciones y bonificaciones contempladas en la normativa aragonesa, algunas de ellas para adquisiciones entre parientes de los Grupos I y II, otras con requisitos adicionales referidos a la finalidad de la donación.

Como beneficios aplicables por parentesco, Aragón dispone, en primer lugar, una bonificación del 65% para sujetos pasivos de los Grupos I y II, cuya aplicación requiere que la cuantía de la base imponible sea igual o inferior a 75.000.-€; y que el patrimonio preexistente del donatario no exceda de 100.000.-€. Por otro lado, se establece una reducción del 100% de la base en aquellas donaciones a favor del cónyuge y de los hijos, cuya aplicación requiere que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda de 100.000.-€ y que el importe de la reducción, aplicando ciertas normas de acumulación, no supere los 75.000.-€.

En relación con estos beneficios que contempla la fiscalidad aragonesa, cabe decir que el requisito de patrimonio preexistente del contribuyente, cuyo importe se modificó en la última reforma, resulta muy restrictivo, impidiendo a numerosos donatarios la aplicación de este beneficio fiscal. Aragón es la única C.A que ha establecido este requisito en la aplicación de beneficios que sólo se condicionan al parentesco.

El resto de CC.AA que establecen estos requerimientos lo hacen para otra modalidad de beneficios fiscales, en concreto, aquellos que exigen de la concurrencia de parentesco junto con otras condiciones, estableciendo el importe del patrimonio del donatario entre 300.000.-€ y 400.000.-€; otras CC.AA directamente no exigen importes máximos de patrimonio preexistente del contribuyente.

Aragón mantiene las tendencias nacionales de supresión paulatina del gravamen únicamente sobre el papel, donde la reducción del 100% de la base es de las más beneficiosas que presenta la fiscalidad autonómica. Sin embargo, la realidad es que Aragón ha restringido los requisitos para acceder a la reducción en las últimas modificaciones, siendo muy pocos los contribuyentes que pueden aplicarse el beneficio fiscal, al ser el importe de patrimonio preexistente exigido muy bajo, no sólo puesto en comparación con otras CC.AA, sino también desde un punto de vista objetivo.

La regulación vigente con carácter anterior a la última reforma resultaba más generosa, eliminando la totalidad del gravamen en aquellas donaciones en favor de hijos o nietos, con el límite de 300.000.-€, en el caso de que el patrimonio preexistente del donatario no superase los 400.000.-€.

Por otro lado, Aragón también contempla beneficios cuya aplicación viene determinada por la concurrencia de un determinado grado de parentesco entre donante y donatario (pertenecientes a los Grupos I y II), junto con requisitos adicionales relativos al destino de la donación. En concreto, se establece una reducción del 99% de la base por las adquisiciones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que se mantenga lo adquirido durante 5 años, requisito menos restrictivo que en la normativa estatal.

2. EL PAPEL DEL PATRIMONIO PREEXISTENTE.

El papel del patrimonio preexistente tiene, en este impuesto, una especial relevancia y es por ello que considero apropiado llevar a cabo un análisis más concreto de este requisito.

En primer lugar, el patrimonio preexistente se valora conforme a las reglas que recoge la LISD:

«a) La valoración se realizará conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) Cuando se trate de adquisiciones "mortis causa", se excluirá el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplicará en el caso de acumulación de donaciones.

c) En el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal»¹¹.

Es en la propia valoración del patrimonio preexistente donde surgen los primeros problemas. Pese a que la ley dispone que la cuantificación se hará conforme a las reglas del Impuesto sobre Patrimonio, se refiere únicamente a las normas de valoración generales; de tal forma que bienes exentos en el IP, como la vivienda habitual¹², sí se contabilizan a la hora de valorar el patrimonio preexistente.

El patrimonio preexistente juega dos papeles relevantes en la tributación de cada sujeto pasivo. Por un lado, se configura como requisito para la aplicación de determinados beneficios fiscales; por otro lado, determina el coeficiente multiplicador que deberá aplicar cada contribuyente. En Aragón, el patrimonio preexistente juega este doble papel.

Sin embargo, resulta llamativo la configuración aragonesa del patrimonio del donatario como requisito para la aplicación de las reducciones que contempla la normativa aragonesa por lo reducido del importe a partir del cual se excluye la aplicación de las reducciones, 100.000.-€. Como se ha adelantado, este requisito se configura de diferente manera en el resto de CC.AA.

Existe un primer grupo de Comunidades que no establecen requisitos en materia de patrimonio preexistente para la aplicación de los beneficios fiscales. Tal grupo está conformado por las CC.AA de Castilla y León, Castilla-la-Mancha, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja, País Vasco y Navarra.

Un segundo grupo de CC.AA sí establecen requisitos de patrimonio, pero en ningún caso para la aplicación de reducciones o bonificaciones que únicamente del parentesco para su aplicación. Es el caso de Andalucía, Principado de Asturias y Cantabria, que señalan 402.678,11.-€ como límite para la aplicación de beneficios; Islas Baleares, con un límite de 400.000.-€; y Cataluña, con importe máximo de 300.000.-€.

¹¹ Artículo 22.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹² Artículo único del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

El tercer grupo lo conforman aquellos territorios que han establecido importes máximos de patrimonio preexistente del donatario para la aplicación de beneficios fiscales en función del parentesco. Conforman este grupo Canarias, que señala un importe máximo de 300.000.-€ para la aplicación de la reducción únicamente, liberando de este requisito la bonificación; Comunidad Valenciana, con un importe máximo de 600.000.-€; y Aragón, que establece 100.000.-€ como importe máximo de patrimonio preexistente para la aplicación, tanto de la reducción como de la bonificación.

Es aquí donde se comprueba que la Comunidad con los requisitos más restrictivos en este ámbito es Aragón. El territorio con el régimen menos beneficioso, en materia de requisitos, después de Aragón, es Canarias, donde el importe es de 300.000.-€ y únicamente afecta a la reducción.

Cabe decir que otras CC.AA han optado por establecer, en lugar de requisitos de patrimonio preexistente, requisitos en base a la renta de donatario; otros territorios combinan ambos requisitos. Mediante esta instrumentación se evita que personas con elevados niveles de renta que no tienen un patrimonio como tal, esto es, no tienen vivienda de su propiedad o no disponen de automóvil propio, accedan a la aplicación de los beneficios, mientras que se permite tal aplicación por parte de sujetos pasivos que, pese a ser titulares de un patrimonio, perciben rentas de escasa cuantía. Es el caso de Principado de Asturias, Cantabria, Cataluña y Galicia.

Es posible que Aragón tenga el régimen fiscal más beneficioso, pero únicamente para aquellos pocos contribuyentes que efectivamente tengan acceso a la aplicación de las reducciones y bonificaciones establecidas. Para el resto de contribuyentes, la tributación en Aragón supone una mayor carga fiscal que en otros territorios.

Otra función del patrimonio preexistente es la determinación del coeficiente multiplicador a aplicar para hallar la cuota del impuesto. La justificación teórica de estos coeficientes es la redistribución de la riqueza gravada por el impuesto, pero han originado una distorsión mediante el aumento excesivo de las tarifas, llegando a generar un cierto gravamen sobre riqueza más allá del hecho imponible del ISSD.

Es por ello que parte de la doctrina española aboga por la supresión o reducción de cara a futuras reformas de la Ley del impuesto (TEJERIZO LÓPEZ, 2014¹³).

3. LA REFORMA EN MARCHA.

Se pueden ver las tendencias legislativas en materia fiscal en Aragón a través del Proyecto de Ley de Medidas Relativas al Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes de Aragón¹⁴, que entrará en vigor en enero de 2019.

En el propio Proyecto de Ley se reconoce que nos encontramos en un momento en el que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra inmerso en un intenso debate, tanto en el plano político como social. Es por ello que la exposición de motivos del Proyecto de Ley indica que se pretende «facilitar una reforma progresiva que permita minimizar los posibles efectos perjudiciales, dentro de los márgenes que admita la prudencia financiera y sostenibilidad de los servicios públicos». Esto se ha de traducir en «la reducción de diferencias normativas entre CC.AA, sin menoscabo de los principios inspiradores del impuesto, fundamentalmente el de progresividad y equitativo reparto de la carga tributaria, y sin un coste recaudatorio insoportable».

Aragón es consciente de las tendencias enfocadas a la paulatina separación del punto de origen marcado por la normativa estatal, enfocadas al «establecimiento de beneficios fiscales que han llegado incluso a la supresión del gravamen para parientes de los Grupos I y II». Sin embargo, en el texto se evidencia lo que se mencionaba anteriormente, en materia de donaciones, Aragón mantiene estas tendencias, pero únicamente sobre el papel. Si bien es cierto que la reducción es de las más beneficiosas que encontramos en el panorama autonómico, los requisitos para su aplicación son mucho más restrictivos que los que presentan otras Comunidades Autónomas.

¹³ TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones como Tributo cedido a las Comunidades Autónomas*, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 2014, p. 28.

¹⁴ Exposición de Motivos. Proyecto de Ley de medidas relativas al impuesto sobre sucesiones y donaciones, Boletín Oficial de las Cortes de Aragón, Número 250, Año XXXVI, Legislatura IX, 25 de mayo de 2018.

El Proyecto de Ley configura una reforma de objetivos concretos de amplio alcance, pero realizada con puntuales modificaciones, de las cuales, la única que afecta a la tributación de las donaciones se concreta en la introducción de un nuevo artículo 132-8¹⁵.

Este artículo establece una nueva reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón para las donaciones dinerarias para la adquisición de la primera vivienda habitual, a favor de los hijos del donante. Para la aplicación de esta reducción del 100% de la base imponible, con un máximo de 250.000.-€, se exige que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda de 100.000.-€.

En primer lugar, cabe destacar que el Proyecto de Ley incluye novedades en materia de beneficios fiscales, pero llama la atención que la mayor parte de las modificaciones son relativas a adquisiciones mortis causa, limitándose la reforma para adquisiciones inter vivos a un único artículo.

El proyecto de Ley aporta una justificación a la mayor actividad normativa en el ámbito de sucesiones que en el de donaciones, tomando en consideración «la especial situación que sobreviene con el fallecimiento de un familiar cercano». Es por este motivo que el legislador aragonés defiende que la «adquisición lucrativa en vida del transmitente no tiene la misma significación que la que obtiene un causahabiente tras el fallecimiento de un familiar», de modo que «la mejora en la situación patrimonial del cónyuge, ascendientes y descendientes, tras el fallecimiento del causante, se hace acreedor de un mejor trato fiscal que el producido entre esas mismas personas antes del óbito».

Pese a que el argumento que sostiene el legislador aragonés es correcto, no por ello debe dejar de tenerse en cuenta la amplia casuística existente en materia de situaciones familiares y gestión de patrimonios familiares. Con esto quiero decir que, pese a que el argumento es adecuado a la hora de justificar una mejora en el trato fiscal de los causahabientes, esto no ha de interpretarse en detrimento del régimen establecido para los donatarios. Los beneficios fiscales en materia de sucesiones y en materia de donaciones no son excluyentes y el legislador no justifica las

¹⁵ Artículo 132-8 del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

numerosas desigualdades entre ambos regímenes, ni reduce las desigualdades entre las distintas normativas autonómicas.

Por otro lado, el beneficio fiscal que se incluye, para la adquisición de primera vivienda habitual a favor de hijos del donante tampoco constituye una novedad como tal, sino más bien una equiparación a la normativa fiscal de otras CC.AA, que ya contemplan este beneficio.

Es importante tomar en consideración que ni siquiera se puede considerar que se trate de una equiparación, puesto que la normativa aragonesa también exige en este ámbito que el patrimonio preexistente del donatario no supere los 100.000€.-, configurándose como un beneficio con acceso mucho más restringido que en otros territorios, en los que esta exigencia es más laxa o no se incluye.

Pese a los objetivos mencionados en la exposición de motivos, se observa que Aragón mantiene su postura en la materia, contemplando unos beneficios fiscales, que, en un primer momento pueden parecer una ventaja en relación con los contenidos en otras normativas autonómicas, pero que en la aplicación material, únicamente se encuentran al alcance de unos pocos contribuyentes, al establecerse unos requisitos demasiado restrictivos para su aplicación.

El Proyecto de Ley no cumple con el objetivo de convergencia señalado en la exposición de motivos, puesto que otros territorios autonómicos han establecido beneficios no contemplados en la normativa aragonesa como pueden ser:

- Beneficios por donación a patrimonios protegidos de personas con discapacidad
- Beneficios por la adquisición de explotaciones agrarias.
- Beneficios por donación en favor de parientes próximos para formación.
- Beneficios por la adquisición de bienes del patrimonio histórico o cultural.

En los beneficios que sí aparecen contemplados en la normativa aragonesa resulta llamativo lo restrictivo de los requisitos exigidos para su aplicación, no revistiendo tal carácter en el resto de Comunidades Autónomas.

VI. A MODO DE CONCLUSIONES.

1. DIFERENCIAS DE TRATO: ¿SON JUSTIFICABLES O NO DESDE LA DIMENSIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA?

El contenido del principio constitucional de igualdad tributaria consagrado en el art. 31 CE no es el mismo que el recogido en el art. 14 CE. Es cierto que establece que las situaciones iguales se graven de igual forma y que las diferentes se graven de manera distinta, pero la igualdad tributaria no es vulnerada por las diferencias de trato no consideradas discriminatorias.

En materia de impuestos cedidos, como es el gravamen sobre donaciones, el punto de conexión, la residencia del sujeto pasivo, para determinar el régimen fiscal aplicable no puede considerarse arbitrario, sino que está justificado por la configuración territorial del tributo.

La jurisprudencia constitucional en relación con el art. 31 CE postula, no la estricta igualdad de los ciudadanos respecto de la carga fiscal soportada en materia tributaria, sino la igualdad de los límites competenciales normativos de las Comunidades autónomas, dirigidos a garantizar la identidad básica de deberes y derechos de todos los españoles.

Así pues, aplicando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, una vez que se han comprobado que las CC.AA han de garantizar los mismos principios y configurar el impuesto dentro de unos límites impuestos al ejercicio de sus competencias; las diferencias de trato en materia de carga fiscal que soporta el contribuyente está justificada y no supone una vulneración del principio de igualdad tributaria, quedando amparadas por el precepto constitucional.

Pese a que el TC justifica la configuración de los tributos cedidos y determina que la cesión normativa no vulnera principios constitucionales, no comparto este planteamiento. El diseño del sistema y el ejercicio indiscriminado de competencias normativas, sin ningún tipo de límites o de medidas estatales de armonización en el ISD y en otros tributos cedidos, conlleva una ruptura de la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de los derechos y el ejercicio de sus obligaciones que reconoce la constitución. las diferencias tan abismales entre territorios, originadas en una cesión de competencias normativas excesivamente amplia, no se justifican con el reparto competencial y con la corresponsabilidad fiscal.

2. EN MATERIA DE DONACIONES ENTRE PARIENTES DE LOS GRUPOS I Y II, LAS CC.AA HAN EJERCIDO COMPETENCIAS NORMATIVAS ESTABLECIENDO DIFERENTES BENEFICIOS FISCALES. ¿QUÉ RÉGIMENES SON MÁS Y MENOS BENEFICIOSOS?

Ha sido el legislador autonómico el encargado de plasmar en la normativa la carrera autonómica por disminuir el gravamen del impuesto. Cada CC.AA ha establecido bonificaciones y reducciones que, con algunas desigualdades en función del territorio, equiparan las donaciones entre parientes cercanos al trato fiscal favorable que reciben las sucesiones en el impuesto.

Pese a que casi todas las regulaciones contemplan reducciones y beneficios finalistas, vinculados a la concurrencia de requisitos adicionales respecto del destino de la donación, en el presente análisis comparativo se considera que los beneficios que únicamente exigen de parentesco resultan más beneficiosos. Ello se debe a que el acceso a estos últimos es menos restringido al disminuirse los requisitos para su aplicación.

En este ámbito, entre las Comunidades Autónomas que han establecido un régimen más beneficioso se encuentran la Comunidad de Madrid, la Comunidad Autónoma de Canarias, la Región de Murcia y La Rioja, que contemplan la aplicación de bonificaciones, de entre el 98% y el 99,9% sobre la cuota, que llegan a suprimir por completo el gravamen. Los requisitos para su aplicación son poco restrictivos, lo que posibilita que gran número de contribuyentes se beneficien de las mismas.

En cuanto a los territorios que menos favorecen este tipo de adquisiciones, podemos encontrar un grupo de CC.AA que no han establecido medidas y en las que será de aplicación el régimen supletorio estatal. Se encuadran en tal grupo Extremadura, Andalucía y la Comunidad de Castilla y León.

Como caso particular, Aragón puede enmarcarse entre las Comunidades Autónomas que disponen un régimen menos beneficioso, pero en su caso, no se debe a la ausencia de medidas. Pese a que Aragón sí establece reducciones y bonificaciones aplicables por parentesco, los requisitos de patrimonio preexistente exigidos para su aplicación son mucho más restrictivos que en otros territorios, razón por la que no es procedente incluirlo en este último grupo.

3. ¿LOS MOTIVOS DE DISCRIMINACIÓN ESTÁN O NO JUSTIFICADOS?

En el sistema impositivo español, los beneficios fiscales tienen carácter de excepción al régimen general y, como tales, han de estar debidamente justificadas. Es preciso analizar si la finalidad que persiguen justifica su inclusión en la normativa tratando de dejar de lado el hecho de que estos beneficios son consecuencia, en gran medida, de la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas.

En primer lugar, en relación con los **beneficios genéricos** aplicables a las donaciones entre parientes, el objetivo perseguido es la equiparación de fiscalidad de adquisiciones lucrativas *inter vivos* y *mortis causa*. De esta manera también se evita, en parte, el posible ánimo defraudatorio de ciertos negocios jurídicos.

En el ámbito de los beneficios fiscales relacionados con la **transmisión de empresa individual**, negocio profesional o participaciones en entidades en favor de parientes cercanos, comúnmente denominada «transmisión de empresa familiar», la finalidad buscada es favorecer tal donación y así evitar el cierre del negocio familiar.

Lo que realmente articulan los beneficios es el mantenimiento de la capacidad de voto mayoritaria en la familia fundadora de la empresa y/o el mantenimiento de la familia fundadora en la gestión y gobierno de la empresa (que incluye gobierno y toma de decisiones). Se trata de donaciones cuya causa más habitual es la jubilación del donante, cuyo mejor tratamiento fiscal se justifica a través de la necesidad de proteger la supervivencia de las empresas familiares, agentes de especial importancia en la economía española.

El mismo argumento puede esgrimirse en relación con aquellos beneficios fiscales en sede de donaciones para la adquisición de **explotaciones agrarias** en favor de parientes, sin embargo, en transmisiones *inter vivos* el donante tendrá que pagar el IRPF de la ganancia generada, y en muchos casos la donación no supone un beneficio. Pese al argumento de protección de la empresa familiar como justificación de las reducciones, si lo ponemos en relación el objetivo de protección de la unidad de mercado, consagrado en la Constitución, no parece que se alcance el mismo. Si otro objetivo es la protección de la unidad de mercado, no tiene sentido que se condicione la aplicación del beneficio al parentesco, una condición que no guarda relación alguna con la supervivencia de la empresa. Es más coherente establecer requisitos de continuidad

de la empresa durante un periodo de tiempo y no condicionarlo a la radicación de la empresa o al parentesco de los sujetos.

En materia de beneficios fiscales relacionados con la donación para la **adquisición de primera vivienda habitual**, es necesario comenzar diciendo que el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada aparece recogido en el art. 47 CE. Este beneficio fiscal tiene por objetivo promover que tal derecho se haga efectivo, como señala el mismo precepto. Pese a que así se justifica la inclusión de este beneficio, no hay razón para limitarlo a parientes, puesto que el derecho del art. 47 CE alcanza a todos los españoles.

En cuanto a los beneficios fiscales por la donación de **bienes de interés artístico, histórico o cultural**, nos encontramos ante bienes de especial relevancia. Utilizando como guía para el análisis la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en su Preámbulo, los define como «todos aquellos bienes de valor histórico, artístico, científico o técnico que conforman la aportación de España a la cultura universal». Tales bienes son objeto de protección y tutela; de medidas de defensa contra la exportación ilícita y de protección contra la expoliación. Este beneficio fiscal forma parte del conjunto de medidas tributarias que tiene por objeto estimular la «conservación de estos bienes, permitir su disfrute y facilitar su acrecentamiento». En última instancia, la Ley de Patrimonio expone como objetivo último, que los bienes que conforman el patrimonio sean «adecuadamente puestos al servicio de la colectividad», finalidad cuya consecución no aparece tan claramente.

Los beneficios fiscales por donaciones a parientes destinadas a **formación** aparecen justificados por el art. 27.1 CE, que reconoce el derecho a la educación, si bien, de forma más indirecta, puesto que los beneficios fiscales aparecen recogidos para aquellas donaciones destinadas a formación de postgrado.

Por último, en materia de beneficios fiscales en transmisiones en favor de descendientes con **discapacidad y minusvalía**, cabe decir que gran número de tributos bonifican todas aquellas operaciones relacionadas con los patrimonios especialmente protegidos. Las personas con discapacidad y minusvalía son especialmente vulnerables y por ello son objeto de una mayor protección, también en el ámbito tributario.

En definitiva, la aplicación de beneficios fiscales aparece limitada a actividades económicas, bienes y personas estrechamente ligados a la Comunidad Autónoma, pese a que muchos de las finalidades que los justifican son objetivos constitucionales, intereses generales del estado, que deberían ser aplicables independientemente de su localización. Tras este matiz, es cierto que todos los objetivos perseguidos por los beneficios efectivamente justifican su inclusión en la normativa y dan cabida a estas excepciones al régimen general.

4. EL PANORAMA FISCAL ARAGONÉS ES MUY RESTRICTIVO EN LA APLICACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES.

Pese al objetivo de convergencia marcado por las Cortes de Aragón en el Proyecto de Ley del ISSD, las diferencias entre territorios siguen siendo significativas.

Aragón se define como una de las Comunidades con régimen fiscal más favorable. Pese a ello, cabe decir que los mayores beneficios se establecen para las adquisiciones lucrativas mortis causa. En materia de donaciones se establecen menos beneficios y los requisitos para su aplicación son más restrictivos que en ninguna otra CC.AA.

El requisito que más resalta en la comparativa con otros territorios es el de patrimonio preexistente del donatario, siendo su importe máximo en Aragón significativamente inferior que el de otras comunidades, lo que dificulta en gran medida el acceso a las reducciones y bonificaciones por el contribuyente.

Existen opciones, a la hora de establecer requisitos que serían más coherentes y beneficiosos para el sujeto pasivo, como en lugar de establecer el umbral en el patrimonio preexistente, establecer una cuantía máxima de renta, o cambiar la valoración del patrimonio, de tal forma que no se incluyeran bienes de primera necesidad como la vivienda habitual o el automóvil.

Estas opciones, además de permitir que más contribuyentes se beneficien de la regulación, también contribuye favorablemente a la mejora de la justicia material del impuesto y al objetivo de redistribución de la riqueza gravada.

5. LA ATENCIÓN POLÍTICA Y SOCIAL SE CONCENTRA EN EL ISSD Y PIERDE DE VISTA OTROS IMPUESTOS.

Pese al intenso debate que despiertan las últimas reformas en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, no se puede dejar de atender a los datos. La recaudación procedente de este tributo es poco significativa y las Comunidades Autónomas plantean modificaciones tendentes a la supresión del gravamen.

Otros tributos, más alejados del punto de mira de la población y del legislador autonómico, no sometidos al continuo debate del que es objeto el ISSD, son los que realmente aportan un mayor peso recaudatorio en la balanza de la financiación autonómica y los que debieran ser objeto de escrutinio político y social.

Quizá, en lugar de plantear la configuración territorial del impuesto, se debiera plantear la supresión de un tributo que origina tantas desigualdades, situaciones de injusticia material, no alcanza de manera eficaz el objetivo de redistribución de la riqueza gravada y que origina una recaudación escasa en comparación con otros impuestos.



Universidad Zaragoza

ANEXO. RELACIÓN JURISPRUDENCIAL Y LEGISLACIÓN.

RELACIÓN JURISPRUDENCIAL.

STC 37/1987, España. Tribunal Constitucional (Pleno), 26 de marzo de 1987.
ECLI:ES:TC:1987:37 (Base de datos del Tribunal Constitucional de España).

STC 76/1990, España. Tribunal Constitucional (Pleno), 26 de abril de 1990.
ECLI:ES:TC:1990:76 (Base de datos del Tribunal Constitucional de España).

STC 96/2002, España. Tribunal Constitucional (Pleno), 25 de abril de 2002.
ECLI:ES:TC:2002:96 (Base de datos del Tribunal Constitucional de España).

AUTO 24/2005, España. Tribunal Constitucional (Pleno), 18 de enero de 2005.
ECLI:ES:TC:2005:24A (Base de datos del Tribunal Constitucional de España).

LEGISLACIÓN.

Constitución Española, 1978.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

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.

Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, 2015.

Proyecto de Ley, de medidas relativas al impuesto sobre sucesiones y donaciones, 2018.

BIBLIOGRAFÍA.

LÓPEZ CASASNOVAS, G., DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español», *InDret*, 1/2008, 2008.

GARCIA DE PABLOS, J. F., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios*, Herrera (Dir.) et al. , Universidad Complutense de Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones como Tributo cedido a las Comunidades Autónomas*, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 2014.

AA.VV. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2016.

MINISTERIO DE HACIENDA, SECRETARÍA GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL, SUBDIRECCIÓN GENERAL DE RELACIONES TRIBUTARIAS CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Tributación Autónoma. Medidas 2017*, 2017.

REAF ASESORES FISCALES, *Panorama de la Fiscalidad Autónoma y Local 2018*, Servicio de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España, Madrid, 2018.

Universidad Zaragoza