

DINÁMICA NORMATIVA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGÓN. PERSPECTIVA EVOLUTIVA

Adela de la Luz DE LA OSA FONDÓN
Profesora-Tutora de la UNED de Calatayud

Resumen: El presente trabajo pretende dar una vista general de la evolución que ha sufrido el tributo del impuesto de sucesiones y donaciones desde que fue cedido a las comunidades autónomas hasta nuestros días. La perspectiva evolutiva pretende dar a conocer los cambios sufridos por este tributo y la pretensión de llegar incluso a ser eliminado, puesto que en vida ya se tributan por los bienes poseídos, podríamos preguntarnos, ¿por qué es necesario volver a tributar por esos mismos bienes al cambiar de propietarios, si realmente ya se pagaron por los mismos?

Palabras clave: tributación; patrimonio; heredero; cambio; parentesco.

Abstract: This very work intends to give a general view of the evolution suffered by the inheritance and donation tax since it was ceded to the autonomous communities up to the present day. The evolutionary perspective tries to explain the changes suffered by this tax and even to mark the pretension to be eliminated. During our lifetime we have already paid taxes for our possessions, so we could wonder ¿Why is it necessary to pay again for those very goods when the new owner is a different one, who inherited that goods , if they have already been paid for?

Keywords: taxation; heritage; inheritor; change; relationship.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende dar a conocer cómo el ISD. La causa de tener que tributar por dicho impuesto es el fallecimiento de una persona, tras el cual, los bienes y derechos que había poseído hasta el óbito, van a ser transmitidos a sus familiares. Es precisamente, esa transmisión (el aumento, **incremento patrimonial** obtenido a título lucrativo por personas físicas), la que va a tener que pagar el familiar heredero a través del Impuesto de sucesiones y donaciones. Por otra parte, podemos llegar a recibir una donación u obsequio (transmisiones inter vivos: la transmisión se produce en vida del donante) que supere un determinado importe y consecuencia de ello, también quedaríamos obligados a entregar al Estado una parte del mismo, mediante el llamado “Impuesto de donaciones “.Dicho impuesto apareció por primera vez en España en 1798.

La característica principal de este tributo es regular una situación no deseada por nadie (el fallecimiento de un familiar, en el peor de los casos), al ser transmitidos los

bienes y derechos del fallecido a otra persona, y consecuencia de ello el tener que pagar el tributo correspondiente por dicho “cambio de manos “de los mismos.

Los parámetros que configuran y determinan el gravamen definitivo difieren en función de la residencia del donatario (Donaciones, salvo en el caso de bienes inmuebles que se entenderá producido el rendimiento donde radique el inmueble) o del causante (Sucesiones).

Algunas Comunidades Autónomas han aprobado medidas (reducciones, bonificaciones) que permiten reducir hasta en un 99 por 100 la tributación por este impuesto cuando la transmisión se produce entre miembros (Para más claridad, véase cuadro núm. 1) del denominado grupo I (descendientes menores de 21 años) e incluso del grupo II (descendientes, ascendientes, cónyuges) de parentesco. Unas veces estas medidas afectan únicamente a transmisiones mortis causa y otras a ambas modalidades del impuesto.

PARENTESCO POR CONSANGUINIDAD

LINEA RECTA ASCENDENTE/DESCENDENTE		LÍNEA COLATERAL	
GRADO	PARIENTES	GRADO	PARIENTES
I	Padres e hijos	I	No existe
II	Abuelos y nietos	II	Hermanos
III	Bisabuelos y bisnietos	III	Tíos y sobrinos
IV	Tatarabuelos y tataranietos	IV	Primos hermanos y tíos abuelos

PARENTESCO POR AFINIDAD

LINEA RECTA ASCENDENTE/DESCENDENTE		LÍNEA COLATERAL	
GRADO	PARIENTES	GRADO	PARIENTES
I	Suegros, yernos y nueras	I	No existe
II	Abuelos y nietos del cónyuge	II	Cuñados
III	Bisabuelos y bisnietos del cónyuge	III	Tíos y sobrinos del cónyuge
IV	Tatarabuelos y tataranietos del cónyuge	IV	Primos hermanos y tíos abuelos del cónyuge

Cuadro núm. 1. Fuente: Adela de la Osa Fondón

La investigación de la problemática social que causa tener que pagar por unos bienes y derechos que en vida ya habían retribuido, se ha realizado en interés de cómo ha ido evolucionando este polémico tributo a los largo de los años y cómo se han realizado diversas reformas legales para poder adaptarlo a los tiempos actuales. Además de poder comprobar que la Comunidad autónoma de Aragón es de las que más paga en este concepto, respecto del resto.

El interés académico ha sido comprobar la adaptación legal que ha tenido que sufrir este impuesto, a través de cambios normativos, y comprobar que en Aragón,

es de los más onerosos en comparación con otras Comunidades Autónomas, de ahí el intentar modificarlo progresivamente, para poder adaptarse a los distintos cambios producidos, así como el intentar equipararse al resto de las comunidades autónomas.

Profesionalmente, me interesa conocer las implicaciones legales que en mi comunidad autónoma tiene la consecuencia del fallecimiento de una persona.

Para poder realizar el presente trabajo, he recurrido a utilizar aquella normativa, que proporciona el Gobierno de Aragón a cualquier ciudadano, a través del organismo público de Hacienda Pública. Además, ha resultado imprescindible, la utilización de textos básicos de derecho tributario para dar a conocer la materia tratada, sin dejar a tras la opinión de expertos en la materia.

El objetivo del presente trabajo es poder dar una visión general de los cambios sufridos por el tributo en Aragón, hasta el punto de dar a conocer las novedades normativas efectuadas por las reformas a lo largo de los años. Para ello, daremos una definición del impuesto y el marco normativo en el que se sitúa, y la dinámica normativa del Impuesto de sucesiones y Donaciones.

La investigación realizada, contiene una visión general sobre el Impuesto de sucesiones y Donaciones en Aragón y, nos hace penetrar en un mundo desconocido para el común de los mortales.

TRIBUTOS CEDIDOS Y MARCO LEGAL

Es la propia Constitución Española¹ la que establece “*El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan.*”. Así mismo, regula las materias sobre las que las Comunidades Autónomas² pueden asumir competencias y las que se reservan en exclusiva para el Estado³. Siendo necesario para ello también cederles, por parte del Estado, los recursos necesarios, hasta entonces centralizados, para poder financiar dichas prestaciones⁴. En lo que a las Entidades Locales se refiere, la propia Constitución establece que “*Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*”.

La Constitución, por lo tanto, es la base sobre la que se asienta la *cesión de tributos* del Estado (tasas, contribuciones especiales e impuestos) a los niveles subcentrales de Gobierno en España.

El Impuesto de Sucesiones está regulado, en su estructura básica, por normativa estatal, aunque su rendimiento está totalmente cedido a las Comunidades Autónomas. Estas, a su vez, poseen un cierto margen normativo que les permite modificar la

1. Artículo 137 de la Constitución Española (CE).

2. CCAA..

3. Artículos 148 y 149 CE

4. Artículo 157 CE.

incidencia del impuesto en su territorio. El alcance y las condiciones de la cesión se encuentran regulados en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación para las Comunidades Autónomas de Régimen Común, y en el marco del Concierto y Convenio económicos para los Territorios Forales de País Vasco y Navarra, respectivamente.

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, es la norma que regula de forma detallada todo lo relativo a los recursos financieros de los que disponen las Comunidades Autónomas en España. Así, en su artículo 4 establece que las Comunidades Autónomas podrán disponer de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. La principal diferenciación que cabe realizar es el hecho imponible, o hecho que genera la obligación de contribuir (cuál es la causa que dice la ley que obliga al ciudadano a contribuir, a pagar al Estado), hay que establecer una diferencia en la obligatoriedad: mientras que impuestos y contribuciones son de carácter obligatorio, las tasas responden a la voluntad del contribuyente. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cuya gestión y recaudación está cedido a las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Los impuestos son las cantidades económicas (se pagan en dinero) que ingresa el Estado, porque la ley así lo manda, y, en función de la renta, el consumo y el patrimonio del contribuyente, sin proporcionarle contraprestación (nada a cambio) directa alguna en el momento del pago. Es simplemente una obligación tributaria. La declaración de la Renta es el procedimiento para el pago de impuestos de los ciudadanos, el IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) sería otro ejemplo de este tipo de tributo.

La tasa, por el contrario, sí contempla una actuación administrativa directa que beneficia a determinados sujetos. Se podría decir que es el pago por el beneficio que se obtiene del aprovechamiento de un dominio público por un particular. Las tasas de Incineración de residuos, por ejemplo.

Las contribuciones especiales son tributos que se pagan con el fin de la obtención de beneficios, por parte de una determina colectividad, derivados de inversiones públicas o aumento de prestaciones sociales. Se produce un aumento de valor de una propiedad privada por la inversión realizada en el entorno público en el que se ubica. Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI), por ejemplo.

Las Comunidades Autónomas también pueden exigir sus propios impuestos, eso sí, siempre que no recaigan sobre un hecho imponible que ya esté gravado por un impuesto estatal, es decir, que no se trate de algo que el Estado deba de regular de forma exclusiva, porque así lo imponga la ley. Esto limita considerablemente la posibilidad de utilización de este recurso por parte de las Comunidades españolas. Además, el Estado puede ceder a las Comunidades Autónomas, total o parcialmente, los impuestos estatales. El Estado ha cedido además, la capacidad de recaudación y gestión de algunos impuestos.

De forma similar a las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales disponen para su financiación de los tributos propios y de la parte correspondiente por

la cesión de los impuestos estatales⁵. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶ es un impuesto estatal cuya gestión y recaudación está cedido a las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre⁷.

IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es el responsable de tener que pagar por recibir una herencia o una donación. Cuando alguien no tiene herederos legítimos ni ha hecho testamento, todos sus bienes materiales y económicos van a parar al Estado. Cuando una persona fallece y deja bienes a sus herederos, son éstos los que estarán obligados a pagar lo que se conoce como Impuesto de Sucesiones.

Podemos decir que son dos situaciones diferentes, que se trata de dos impuestos: de sucesiones y de donaciones, pero que se recogen dentro de una misma figura jurídica. En la práctica, el Impuesto de Sucesiones se paga a través del mismo modelo que el de Donaciones, aunque ambos sean muy distintos. Se trata de un impuesto que causa una especial antipatía pues, a la muerte de un ser querido, tenemos que añadirle un trámite que, además, supone un coste para quien hereda.

Si hablamos de una transmisión de patrimonio por fallecimiento, la persona que ha de satisfacer será el heredero; en donaciones, será el donatario o el beneficiario; y, en un seguro, los que se beneficien del dinero de ese seguro. En realidad, en el ISD, se tributa por producirse un cambio de titularidad de bienes y derechos de una persona (la que fallece) a los herederos (quienes reciben los bienes del fallecido), se produce un incremento patrimonial obtenido a título lucrativo por personas físicas, aumentan los bienes de aquellas personas (familiares, en principio) cercanas al fallecido, sin haber abonado nada a cambio(a título lucrativo).

El Impuesto de Sucesiones es un tributo directo y subjetivo, complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se trata de un tributo con un marcado carácter redistributivo, al gravar de forma progresiva las adquisiciones gratuitas “mortis causa” de las personas físicas.

El impuesto se articula sobre dos parámetros fundamentales: la cuantía de la transmisión patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente. Además, con respecto a este último, se establece un tercer parámetro, que es el patrimonio preexistente del receptor. Para el cálculo del Impuesto de Sucesiones la regulación básica estatal establece el siguiente procedimiento: en primer lugar, se determina la base sujeta al impuesto.

5. El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), contempla, en sus artículos 20 a 27, todo lo relativo a las tasas locales, y en sus artículos 28 a 37 lo que corresponde a las contribuciones especiales. Para un análisis detallado de estos dos recursos.

6. ISD.

7. 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.

La base del impuesto la constituye el valor del patrimonio transmitido minorada por algunos conceptos, de los cuales los más significativos son: el grado de parentesco, la minusvalía, los beneficios de seguros de vida, la continuidad de la actividad empresarial, la preservación de la vivienda habitual y la protección del Patrimonio Histórico y Cultural.

A partir de la base minorada se calcula la cuota tributaria mediante la aplicación, primero, del tipo impositivo que corresponda y, segundo, de un coeficiente multiplicador que depende del grado de parentesco y de la cuantía del patrimonio preexistente del heredero. En definitiva, los elementos importantes para entender el impuesto son: la base, las reducciones sobre la base, el tipo impositivo, los coeficientes multiplicadores a aplicar a la base reducida y la cuota efectiva resultante de aplicar esos coeficientes.

EVOLUCIÓN HISTÓRICA

El ISD⁸ es uno de los más antiguos de Europa, nos tenemos que remontar hasta la Roma Imperial, para localizar su origen. Mantuvo un cierto prestigio en la sociedad europea en los siglos de la Ilustración, pues era el único impuesto con una escala progresiva, esto quiere decir, que el más hereda, más paga y en mayor proporción.

Dicho impuesto apareció por primera vez en España en 1798, con la Real Cédula de Carlos IV, mediante la cual se establecía la obligación de tributar por las herencias y legados en línea no directa. El principal objetivo de este impuesto era la financiación de la Hacienda Real, dado que España se encontraba en guerra con el país vecino, Francia. Poco tiempo después, en 1811, las Cortes de Cádiz crearon un nuevo Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Fue abolido en 1822 y la Restauración Absolutista lo restableció hasta 1829 (a partir de ese momento el impuesto se convirtió en un impuesto progresivo).

En 1835, se derogó el mismo por su impopularidad, hasta que en 1845⁹, se volvió a instaurar el impuesto, esta vez bajo la denominación de “Derecho de Hipotecas”.

En 1867, con ocasión de la Ley de Presupuestos de dicho año, promulgada el 29 de junio, se cambió de nuevo la denominación del impuesto, que pasó a llamarse “Impuesto sobre las traslaciones de dominio”, hasta que en 1869 Laureano Figueroa dejó exentas las transmisiones hereditarias en línea recta. En 1872, se produjo un cambio de denominación del impuesto y pasó a denominarse “Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisión de Bienes”.

En 1897, en tiempo de guerra, se aumentó la tarifa del impuesto para recaudar más.

Con la aprobación de una nueva normativa¹⁰ se llegó a afirmar de este impuesto que era “una de las fuentes más importantes de recursos para el Tesoro”.

8. Impuesto de sucesiones y Donaciones.

9. Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845.

10. Ley de 2 de abril de 1900.

Con la reforma de Bugallal¹¹ se modificaron los tipos de la tarifa del Impuesto, hasta que en 1926, el Ministro de Hacienda Calvo Sotelo¹², cambió la denominación del impuesto, pasando a llamarse “Impuesto sobre el Caudal Relicto”.

Seis años después¹³ se introdujeron dos medidas importantes: por un lado, la aprobación de una subida en el tipo de las herencias de un 20 por 100, y por otro lado, la excepción de tener que tributar el cónyuge del causante.

Fue precisamente en 1964 el Impuesto sobre Derechos Reales, se separó en dos, por tener distintos gravámenes: por un lado el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y por otro lado el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en la actualidad se conservan como dos impuestos diferentes). Tras la implantación de la democracia en España se promulgó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, actualmente vigente¹⁴. (En 1991 se aprobó el desarrollo reglamentario de dicha Ley, RD 1629/1991, de 8 de noviembre). Entre las innovaciones introducidas en el impuesto por esta ley, cabe destacar:

—Se considera el impuesto como directo, personal y progresivo.

—Se suprimen tanto el recargo sobre las herencias superiores a 10.000.000 de pesetas como el recargo en herencias abintestato a favor de colaterales de tercer y cuarto grado.

—Se establecen mínimos exentos, excepto para los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

—Establece la sujeción de los seguros sobre la vida, para los casos en que el beneficiario sea una persona diferente al contribuyente.

Para finalizar con la evolución histórica del impuesto cabe destacar la atribución de competencias normativas a las CCAA que se produce en el año 1996:

—En un primer momento se cedieron únicamente los rendimientos del impuesto, para que sirviera como modo de gestión de las CCAA.

—En un segundo momento, se cedieron también las competencias normativas a las CCAA, dándoles una gran capacidad para modificar tarifas y reducciones. Esto hace que la tributación del impuesto varíe según la Comunidad Autónoma que grave el mismo.

La Ley de Cesión 14/1996, de 30 de diciembre, asignó a las CCAA competencias en materia de fijación de la cuantía del patrimonio preexistente y coeficientes multiplicadores, tarifa y reducciones de la base imponible y adquisiciones mortis causa.

11. Ley de Reforma Tributaria de 29 de abril de 1920.

12. Real Decreto de 27 de abril de 1926.

13. Ley 11 marzo de Reforma Tributaria de 1932

14. En dicha Ley se establece que el sujeto pasivo del impuesto son las personas físicas, coordinándose así con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedando fuera del mismo las personas jurídicas, las cuales se someten al Impuesto sobre Sociedades. Es decir, las personas físicas pueden tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en el caso de adquisiciones gratuitas) o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en el caso de transmisiones onerosas), dependiendo del carácter gratuito u oneroso del hecho imponible. Sin embargo, las personas jurídicas tributarán siempre por el Impuesto sobre Sociedades, independientemente de que se trate de adquisiciones onerosas o gratuitas. Así, el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades es más amplio que el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para obtener una visión global del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España debemos tener presente la normativa establecida por cada Comunidad Autónoma.

Con la transición llegó el reconocimiento del derecho Foral al País Vasco (ya existía en Navarra y Álava), así como el de los demás Estatutos, entre ellos el de Cataluña.

De todo ello, resultó una descentralización, que ha traído algunas con ventajas, como es el acercamiento de decisiones políticas al ciudadano. Sin embargo, en Cataluña se ha transformado en una discriminación negativa.

El gran prestigio del que gozaba el ISD, dejó de deleitarse, en cuanto se perfeccionó el impuesto universal y progresivo por excelencia en Europa, el Impuesto sobre la Renta, dejando de tener aquella preponderancia recaudatoria.

La gestión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones ha sido transferida a las Comunidades Autónomas, aunque con variantes según el régimen autonómico de cada territorio, lo que da lugar a la polémica actual: **recibir una herencia en Madrid, Asturias o Aragón tiene consecuencias económicas muy diferentes para los herederos.**

Podemos distinguir entre:

- régimen de las comunidades forales y
- régimen común de las comunidades autonómicas

En la Comunidad Autónoma de Aragón es obligatoria la autoliquidación (art. 120.1 LGT)¹⁵ del Impuesto, de acuerdo con el artículo 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre¹⁶. El criterio utilizado para saber a quién le corresponde la gestión, es la consulta a la oficina tributaria correspondiente (en este caso Aragón) para comprobar que se produzca algún supuesto de los siguientes:

1. Si hay un fallecido que tenía su residencia habitual en Aragón en el momento del fallecimiento y sus herederos son residentes en España.
2. Si recibe por donación un bien inmueble situado en Aragón.
3. Si recibe una donación de cualquier otro bien distinto a un bien inmueble y el donatario tiene su residencia habitual en Aragón.

RESIDENCIA HABITUAL EN EL ISD

Cuestión relevante, por lo tanto, resulta el conocer qué se entiende por residencia habitual a efectos del ISD. Se considera **residencia habitual en el ISD**: aquella en la que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma, cuando hayan permanecido en el territorio de esa Comunidad Autónoma un mayor número de días del período de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al devengo¹⁷.

15. *Declaraciones de obligados tributarios* en la que se presenta una comunicación a la Administración con los datos necesarios informativos, para la liquidación del impuesto que corresponda, se realiza por sí mismos obligados tributarios las operaciones de calificación y cuantificación de esta forma se llega a determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria, cantidad a devolver o a compensar.

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

17. Artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

La regla general es que corresponde a la Administración Tributaria del territorio, en este caso de Aragón, proporcionar la atención personalizada para cumplimentar los impresos de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La sucesión se puede realizar a través de escritura pública pero también puede ser realizada por documento privado, tendrá que aportar cualquiera de los documentos, las autoliquidaciones y los documentos que proporciona la correspondiente Agencia tributaria. El plazo de pago y presentación de la autoliquidación es de seis meses, desde la fecha de fallecimiento, en sucesiones y un mes en donaciones, contado a partir del día siguiente al de la fecha de devengo del impuesto. A estos efectos, cuando el último día del citado plazo coincidiese con sábado, domingo o festivo, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

DINAMICA NORMATIVA

Han sido varias las modificaciones normativas que se han ido produciendo a lo largo de los años, para adaptar las cuestiones en materia de sucesiones y donaciones a las circunstancias que se producían (social, económica, política...). Se han publicado distintos instrumentos normativos a nivel autonómico:

- Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

En el terreno puramente financiero, con independencia de la actualización económica de las tasas llevada a cabo por la correspondiente ley de presupuestos, las medidas adoptadas van dirigidas principalmente a la ordenación de los elementos reguladores de determinadas tasas, debiendo advertirse que la creación de nuevas figuras de este tipo no empaña el hecho de que, asimismo, se suprime una de las vigentes y se eliminan numerosas tarifas de otras tasas, lo que en definitiva describe también un paisaje tributario propio consciente plenamente del marco de austeridad en el que se desenvuelve.

La presente ley ha optado por iniciar una profunda revisión en el ámbito de las tasas¹⁸, para actualizar sus elementos definidores y cuantificadores:

—Se añade un segundo párrafo al apartado 3 del artículo 131-3 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, con la siguiente redacción: «El límite establecido en el párrafo tercero

18. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y la Ley 5/2006, de 22 de junio, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Aragón, configuran la tasa como un tributo propio cuyo hecho imponible consiste, dejando al margen las que gravan la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o realización de actividades administrativas en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al administrado —en su condición de obligado tributario—, cuando aquellos servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria o no se presten o realicen por el sector privado.

de la letra c), apartado 2, del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se eleva, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, a la cantidad de 125.000 euros.

— Se modifica el primer párrafo de la letra d), apartado 1, del artículo 132-2 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, con la siguiente redacción: «d) La donación deberá formalizarse en escritura pública, debiendo presentarse, dentro del plazo para el pago del impuesto en período voluntario, copia simple de la misma junto a la correspondiente autoliquidación, en la que se aplique el citado beneficio.»

- Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. y Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Se ha establecido una bonificación de la cuota en las herencias adquiridas por parientes pertenecientes a los grupos I y II de parentesco.

Se fija una bonificación del 20 por 100 en 2012, que se incrementará en las leyes de presupuestos de cada año hasta alcanzar el 100 por 100 en 2015, lo que supondrá una desfiscalización total de este impuesto para los parientes más cercanos a partir del citado ejercicio.

La ley comienza el cumplimiento del compromiso del Gobierno de eliminar la tributación entre parientes más cercanos cuando se da una adquisición mortis causa o ínter vivos. Para ello, la ley contempla una bonificación para los contribuyentes incluidos en los grupos I y II de la Ley sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que será del 20 por 100 durante el año 2012, porcentaje que se irá incrementando en ejercicios sucesivos hasta alcanzar el 100 por 100 para el año 2015. Las modificaciones principales, se producen respecto de los artículos 2 y 3 de la Ley.

Artículo 2. Reducción en las adquisiciones mortis causa o ínter vivos por causahabientes o donatarios distintos del cónyuge o descendientes.

— Se introduce la reducción por la adquisición mortis causa sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes¹⁹. En los supuestos distintos de los contemplados en el texto refundido²⁰, se aplicará una reducción del 30 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.²¹

19. Artículo 131-6 en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

20. Apartado 2 del artículo 131-3 del Texto Refundido.

21. Para la aplicación de dicha reducción, además de los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 131-3 de esta norma, referidos a los causahabientes distintos del cónyuge y descendientes, deberán concurrir los siguientes:

- a) Que la entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los tres años anteriores a la adquisición.

—Se introduce la reducción por la adquisición ínter vivos sobre participaciones en entidades por donatarios distintos del cónyuge o descendientes²². En los supuestos, distintos del cónyuge o descendientes, se aplicará una reducción del 30 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Artículo 3. Reducción por inversiones empresariales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

—Se introduce una reducción por la creación de empresas y empleo²³. Las adquisiciones mortis causa de dinero que se destinen en el plazo de 18 meses a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 30 por 100.

—Se introduce la reducción por la creación de empresas y empleo²⁴. Las adquisiciones lucrativas ínter vivos de dinero que se destinen en el plazo de dieciocho meses a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 30 por 100.

- Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Resulta modificada en 2013 la Fiducia sucesoria²⁵ por el artículo 131-4 del TRTC.

—La nueva redacción establece que “los beneficios fiscales relativos a las adquisiciones sucesorias, estén previstos en la normativa general o en el ordenamiento jurídico aragonés, se aplicarán en la liquidación a cuenta que se practique por la fiducia sucesoria regulada en el Código del Derecho Foral de Aragón²⁶, sin perjuicio de que la delación de la herencia se produzca en el momento de ejecución de la fiducia o de su extinción, de acuerdo con lo previsto en la citada norma”.

—Se sustituye la referencia a la derogada Ley 1/2009, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte por la referencia al vigente CDFA.

b) Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.

c) Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.

22. Artículo 132-4 en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

23. Artículo 131-7 en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

24. Artículo 132-5 en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

25. La **fiducia aragonesa** es una institución jurídica típica del derecho foral aragonés, por la cual una persona en vez de realizar testamento como acto personalísimo decide encargar a otra, generalmente su cónyuge, la ordenación de su cesión para después de su muerte y que sea ésta la que tome las decisiones realmente.

26. Título IV, Libro Tercero, del Código del Derecho Foral de Aragón, Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón.

—Se produce un cambio del término “cumplimiento de las obligaciones tributarias” por el término “liquidación a cuenta”.

—Se suprimen las normas relativas a acuerdos y autorizaciones, por la de que se pagarán con cargo al caudal relicto los tributos en cuanto no hayan de ser satisfechos por el cónyuge usufructuario²⁷.

- ANEXO I. Texto actualizado de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos por la comunidad autónoma de Aragón. (Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón).

En 2014 se publicó en el Boletín Oficial de Aragón la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, cuya entrada en vigor se ha producido el 1 de enero de 2015.

En el ISD se eleva del 50 al 65 por 100 el porcentaje de bonificación que, desde el 1 de enero de 2015, los sujetos pasivos incluidos en los Grupos de parentesco I y II pueden aplicar en la cuota tributaria derivada de adquisiciones inter vivos y mortis causa. No obstante, desaparece cualquier mención al posible incremento futuro del porcentaje de estas bonificaciones. Podríamos destacar como principales novedades en materia de ISD:

—**Reducción del 100 por 100 en la base imponible a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes**, a la adquisición mortis causa por parte de los hijos del cónyuge del fallecido.

—**Bonificación en la cuota tributaria en adquisiciones mortis causa por los descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y cónyuges²⁸**: Se incrementa el porcentaje de bonificación que queda fijado en el 65 por 100 de la cuota tributaria. Este porcentaje de bonificación es aplicable para hechos imponibles devengados a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha.

• Es relevante destacar que la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, eliminó en 2014 la mención incluida en el TRTC²⁹ sobre el aumento del porcentaje de bonificación hasta alcanzar el 100 por 100 en 2015, a su vez, se estableció en la misma normativa “*el porcentaje de bonificación se irá incrementando en los próximos años hasta alcanzar el 100 por 100 en 2015*” No obstante, la mencionada Ley 2/2014, de 23 de enero, incluyó en su Preámbulo que: “*Para dar continuidad a los compromisos del pacto de gobierno en la materia, el porcentaje de bonificación seguirá incrementándose en los ejercicios futuros, contemplando un porcentaje próximo al 75 por 100 para 2015*”.

Por su parte, la presente Ley no hace referencia alguna a un posible incremento futuro del porcentaje de esta bonificación y, en su lugar, justifica el incremento de la bonificación hasta el 65 por 100 realizado en 2015.

27. Letra c) del artículo 451 CDEFA.

28. Artículo 131-8 del TRTC.

29. Apartado 2 del artículo 131-8.

—**Reducción por la adquisición inter vivos de empresas individuales o negocios profesionales:** Se precisa el periodo de mantenimiento de cinco años de los bienes y derechos adquiridos por el donatario y son objeto de una reducción del 99 por 100 del valor incluido en la Base Imponible.

—**Reducción del 100 por 100 de la base imponible, con un límite de 300.000 euros y sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, a favor del cónyuge y de los hijos del donante.**

—**Reducción del 99 por 100 por la adquisición inter vivos de empresas individuales o negocios profesionales:** Se precisa que el periodo de mantenimiento de 5 años de los bienes y derechos adquiridos por el donatario.

—**Reducción del 100 por 100 de la Base imponible, con un límite de 300.000 euros y sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, a favor del cónyuge y de los hijos del donante.**

—**Bonificación en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas inter vivos por los descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y cónyuges (Grupos I y II de parentesco)**³⁰

- Ley 10/2015 - ANEXO I Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

En 2015 se realizaron modificaciones en relación con el régimen jurídico aplicable al ISD, en las disposiciones específicas aplicables a los tributos cedidos. Se establece:

Una reducción del 100 por 100 en:

— Adquisición mortis causa por hijos del causante menores de edad, con un límite: no podrá exceder de 3.000.000 de euros.

— Adquisición mortis causa por personas con discapacidad con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100³¹,

— Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes, la reducción solo será aplicable cuando el importe total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 150.000 euros,

— Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante,

— Reducción aplicable en las localidades afectadas por determinadas inundaciones.

30. En relación con esta bonificación en la cuota tributaria, regulada en el artículo 132-6 del TRTC, se han introducido las siguientes novedades.

- a) Desde el 1 de enero de 2015 se incrementa el porcentaje de bonificación que queda fijado en el 65 por 100 de la cuota tributaria.
- b) Se modifica la Disposición Transitoria Segunda (introducida en 2014) incluyendo un nuevo apartado 2 en el que se establece que la bonificación prevista en este artículo será del 50 por 100 durante el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2014.

31. Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, o en la normativa aplicable en esta materia vigente.

Reducción del 99 por 100 por:

— Adquisición mortis causa de determinados bienes, en la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida.

— Adquisición inter vivos de empresas individuales o negocios profesionales.

— Adquisición inter vivos de participaciones.

Reducción del 30 por 100 por:

— Adquisición mortis causa sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes, sobre el valor de los bienes.

— Adquisición inter vivos sobre participaciones en entidades por donatarios distintos del cónyuge o descendientes.

— Reducción por la creación de empresas y empleo.

— Bonificación del 65 por 100 por:

— Adquisiciones mortis causa, siempre y cuando siempre y cuando: a) La base imponible sea igual o inferior a 100.000 euros y b) El patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros.

— Bonificación de la cuota del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante.

La Ley de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón modifica, con efectos a partir del 01-01-2016, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los siguientes términos:

— **Reducción 100 por 100 en la adquisición mortis causa por personas con discapacidad³² igual o superior al 65 por 100.**

— **Bonificación en adquisiciones mortis causa³³** y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario³⁴.

— **Reducción en la base imponible del impuesto por donación a favor del cónyuge y de los hijos del donante.** Se mantiene la reducción del 100 por 100 de la base imponible³⁵.

32. Como novedad, dicho grado de discapacidad se valorará de conformidad con el RD 1971/1999, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, o en la normativa aplicable en esta materia vigente en cada momento.

33. DLeg Aragón 1/2005 art.131-8

34. La bonificación, para hechos imponibles devengados a partir del 1-1-2016, y siempre que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha, será del 65 por 100, siempre y cuando:

- a) La base imponible sea igual o inferior a 100.000 euros.
- b) El patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros. Esta bonificación es incompatible con las reducciones reguladas en el DLeg Aragón 1/2005 art.131-1, 131-5 y 131-7 (adquisición mortis causa por hijos del causante menores de edad; donaciones a favor del cónyuge y de los hijos del donante; adquisiciones mortis causa del cónyuge y de los ascendientes y descendientes; adquisición mortis causa por creación de empresas y empleo, respectivamente).

35. Requisitos:

- a) El importe de la reducción junto con las restantes reducciones aplicadas por el concepto "Donaciones" en los cinco últimos años no podrá exceder de 75.000 euros (antes 300.000);
- b) El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 100.000 euros (antes 402.678,11).

— **Bonificación de la cuota del impuesto por donación a favor del cónyuge y de los hijos del donante**³⁶.

• En Aragón, se recogen determinadas reducciones de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por adquisición de empresas, negocios o participaciones. En este sentido, por la adquisición (mortis causa e ínter vivos) sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes, se aplicará una reducción del 30 por 100³⁷ sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Para la aplicación de dicha reducción, además de los requisitos establecidos en el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, deberán concurrir otros:

— Que la empresa individual, negocio profesional o entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en ninguno de los tres años anteriores a la adquisición.

— Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.

— Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior, durante un período de cinco años.

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

Por su parte, se aplicará una reducción de la base imponible del 99 por 100, respecto del:

— Valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos, siempre que el donatario mantenga lo adquirido durante los cinco años siguientes a la fecha del devengo del impuesto, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

— Valor en la transmisión ínter vivos de empresas individuales, negocios profesiones o de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. El plazo de mantenimiento de lo adquirido, en las condiciones fijadas en tal apartado, será de

36. D Leg Aragón 1/2005 art.132-6. El cónyuge y los hijos del donante podrán aplicar, desde el 1-1-2016, una bonificación del 65 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas ínter vivo, siempre y cuando:

- a) La base imponible sea igual o inferior a 75.000 euros. A efectos de calcular este límite, se sumará el valor de todas las donaciones producidas en los cinco años anteriores.
- b) El patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros. Esta bonificación es incompatible con cualquier reducción de las reguladas en el DLeg Aragón 1/2005 art.132-1 a 132-5. Esta bonificación no podrá aplicarse cuando, en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera practicado la reducción prevista en el artículo 132-2 (punto 3 anterior).

37. Art. 131.1 y 3-Art. 132.2 y 7, Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

cinco años. Estas participaciones deberán cumplir los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el ejercicio anterior a la fecha de la donación; no obstante, cuando solo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción.

- Ley 10/2015 - ANEXO I Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

La **Ley 10/2015** y la **Ley 2/2016**³⁸ modifican:

— **Respecto de la materia de SUCESIONES:**

A partir de 1 de enero de 2016 se introducen nuevos requisitos y límites, si bien hay que decir al respecto que se mantiene la bonificación del 65 por 100 de la cuota tributaria correspondiente a adquisiciones mortis causa, realizadas por determinados familiares del causante, será necesario:

- Que el sujeto pasivo sea cónyuge, ascendiente o hijo del causante.
- Que la base imponible de la adquisición sea igual o inferior a 100.000,00 euros.
- Que el patrimonio preexistente del adquirente no supere 100.000,00 euros.
- Bonificación incompatible con la de los hijos menores de edad, la reducción de los 150.000 euros cuando el patrimonio preexistente sea inferior a 402.678,11 euros, y la reducción del 30 por 100 cuando el dinero se destine a montar una empresa en Aragón.

— **Respecto a la materia de DONACIONES:**

Se produce una reducción del 100 por 100 del valor de los bienes y derechos transmitidos en favor del cónyuge, de los hijos y, en determinadas circunstancias, de los nietos, aplicable en base imponible³⁹, puesto que debemos destacar al respecto:

- Minoración respecto del límite cuantitativo aplicable a la reducción, que pasa de 300.000 euros a 75.000,00 euros.
- Disminución de 402.678,11 euros a 100.000,00 euros, el importe del patrimonio preexistente máximo que puede tener el adquirente para poder aplicar el incentivo.
- Donante y donatario deben de ser residentes en Aragón.
- La autoliquidación se deberá presentar en plazo.
- La pueden aplicar nietos en caso de premoriencia del padre que fuera hijo del donante.
- Imposibilidad de aplicar el incentivo, si en los cinco años anteriores al devengo del Impuesto, se ha aplicado la bonificación. Resultando incompatible este

38. **Ley 10/2015**, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, que modifica para el año 2016 el RD Legislativo 1/2005 de la Comunidad, con novedades en los tributos cedidos.

Ley 2/2016, de 28 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, por el que se aprueba la modificación Decreto Legislativo 1/2004 del TR de tasas en la Comunidad e introduce modificaciones en tributos cedidos.

39. Ley 10/2015 - **Art. 132-2. SE SUPRIME LA EXENCIÓN de hasta 300.000 euros** que se ha venido aplicando en estos últimos años.

beneficio fiscal con la siguiente bonificación⁴⁰, cuando se trate de la misma transmisión, o cuando hubiera practicado la bonificación del art. 132-6 en los cinco años anteriores.

—Se cambia la exención de hasta 300.000 euros por una reducción del 100 por 100 de la base imponible en las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos con las limitaciones legales⁴¹.

—Es incompatible este beneficio fiscal con la siguiente bonificación (art 132.-6) cuando se trate de la misma transmisión, o cuando hubiera practicado la bonificación del art 132-6 en los cinco años anteriores.

- Ley 2/2017, de 30 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria. Instrucción 1/2017, de 14 de marzo, sobre operaciones NO SUJETAS de ITP y AJD e ISD.

Resolución del Director General de Tributos por la que se dicta la Instrucción 2/2017, de 17 de Noviembre, sobre el modo de actuación en la aplicación de la reducción del 100 por 100 por determinadas adquisiciones mortis causa.

En 2017 se firmó una ley⁴² en la que se suprimía el requisito de necesidad de la residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón, tanto del donante como del donatario, para poder ser beneficiario de la reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante. Ello se produce así, por acuerdo adoptado en la Comisión Bilateral de Cooperación Aragón-Estado en relación con las discrepancias respecto a la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón. En éste acuerdo se pretendió adecuar la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, a los criterios establecidos en la jurisprudencia⁴³.

El Gobierno de Aragón se compromete a promover la derogación de la letra c) del apartado 1 del artículo 132-2⁴⁴ del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos⁴⁵.

Así mismo, en su primer artículo (art. en adelante) se regulaba la modificación del art.132-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, suprimiendo la letra c) del citado art., en consecuencia, las actuales letras d) y e) pasan a denominarse c) y d), respectivamente.

40. Ley 10/2015 - **Art 132-6. Bonificación del 65 por 100 de la cuota íntegra en donaciones a favor de cónyuge e hijos del donante.**

41. Ley 10/2015 - **Art. 132-2.** a) No podrán superar los 75.000 euros a lo largo de 5 años. b) El patrimonio preexistente del sujeto pasivo debe ser inferior a 100.000 euros. c) Donante y donatario deben de ser residentes en Aragón. d) La autoliquidación se deberá presentar en plazo. e) La pueden aplicar nietos en caso de premoriencia del padre que fuera hijo del donante.

42. Ley 2/2017, de 30 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria.

43. Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo.

44. Artículo 132-1. Reducciones por la adquisición «inter vivos» de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades.

45. Aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, que resulta modificado por el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

En Sucesiones y Donaciones es donde habrá más novedades en el conjunto de España en 2018, aunque no para los aragoneses.

En la Comunidad aragonesa deben pagar todos los que heredan más de 150.000 euros. En Andalucía están exentos de pagar desde 2018 todos los que hereden entre 0 y 1 millón de euros (lo que es la práctica totalidad de ciudadanos). Los que vivan en Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid, Murcia, La Rioja, Navarra y País Vasco apenas tienen que afrontar un pago simbólico. Y en el resto, siempre deberán pagar menos que Aragón.

El Gobierno de Aragón ha aprobado el proyecto de Ley de Medidas Relativas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones en el que se incluye la exención de hasta 500.000 euros para cónyuges, ascendientes y descendientes. Una cantidad que consideran que es “inamovible”.

La exención de 500.000 euros será mayor en el caso de que estos herederos tengan una capacidad de entre el 33 y el 65 por 100, elevándose hasta los 575.000 euros. Con una discapacidad superior al 65 por 100, no se pagaría nada. El texto también suprime la condición de que el patrimonio preexistente del contribuyente no podía exceder de 402.678,11 euros.

Con la medida, el Ejecutivo aragonés calcula que solo el 0,67 por 100 de los aragoneses pagarán con este impuesto con el que se pasará a recaudar alrededor de 30 millones de euros y que supondrá con su entrada en vigor, el 1 de enero de 2019, una merma recaudatoria de cerca de 45 millones de euros. Tras esta aprobación, ahora tiene que pasar a la toma en consideración en las Cortes de Aragón para su debate. El texto nace sin apoyos suficientes para su aprobación.

La tributación en el impuesto de Donaciones es bastante similar a la de Sucesiones. La fecha de entrada en vigor de las modificaciones previstas sería el 1 de enero de 2019. Las principales novedades incluidas en el Proyecto de Ley son:

Modificaciones incluidas en el proyecto de ley para adquisiciones *mortis causa*.

• Modificación de la reducción por adquisición *mortis causa* de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

El objetivo es vincular el llamado “requisito de mantenimiento” a la permanencia de la actividad económica en el grupo familiar y su desconexión de la obligación de mantener únicamente, en palabras del proyecto de ley, el “valor económico de lo heredado”.

— Se transformaría la reducción del 99 por 100 del valor neto, de los citados bienes que proporcionalmente se incluya en la base imponible, pasando a tener la consideración de propia e incompatible con la “reducción de empresa familiar” estatal.

— Se modificaría el requisito de mantenimiento durante cinco años de la participación en entidades establecido para la aplicación de la “reducción de empresa familiar”.

• Modificación de la reducción por adquisición *mortis causa* por el cónyuge y los ascendientes y descendientes.

Se modificaría la reducción (100 por 100 de la base imponible) propia prevista:

— Se amplían los beneficiarios a todos los descendientes del fallecido.

—En las adquisiciones realizadas por descendientes de distinto grado de la misma línea recta descendente, la reducción se aplicará conjuntamente en cada línea recta descendente, y de forma proporcional a las bases liquidables previas de cada uno de los causahabientes.

—Se incrementaría el límite de aplicación de la reducción de los 150.000 euros actuales a 500.000⁴⁶.

—Esta reducción sólo será aplicable cuando el resto de las reducciones aplicadas, salvo las relativas a beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no superen el importe máximo de 500.000 euros, y (ii), el importe de esta reducción sumado al de las restantes reducciones, excluida las relativas a los seguros de vida, no superarán el importe total de 500.000 euros.

—Se eliminaría el requisito de que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda de 402.678,11 euros.

—Se introduciría un nuevo supuesto de restricción en la aplicación de la reducción en aquellos casos en los que, coincidiendo donante y fallecido en la misma persona, el contribuyente hubiera aplicado durante los cinco años anteriores a la fecha de devengo del impuesto la reducción prevista en el proyecto de ley para adquisiciones *inter vivos* a favor de los hijos para la adquisición de vivienda habitual. En estos supuestos los importes de las reducciones aplicadas por dichas donaciones minorarán el límite de 500.000 euros establecido para esta reducción.

• **Modificación de la reducción por adquisición *mortis causa* de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes.**

Se aumenta el porcentaje de esta reducción propia, del 30 por 100 actual al 50 por 100, sobre el valor neto de la “empresa familiar” adquirida⁴⁷, aumentándose el porcentaje hasta el 70% cuando se trate de entidades de reducida dimensión⁴⁸.

• **Modificación de la reducción por la creación de empresas y empleo.**

Se incrementaría el porcentaje de esta reducción del 30 por 100 actual al 50 por 100.

• **Modificación del 99 por 100 actual al 100 por 100 de la reducción por adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida.**

Se prevé la reducción y del límite del importe de la reducción de los 125.000 euros actuales a 200.000 euros.

• **Eliminación de la bonificación del 65 por 100 en adquisiciones *mortis causa*.**

Siempre y cuando que la base imponible sea igual o inferior a 100.00 euros y el patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de esta cantidad.

Modificaciones en adquisiciones *inter vivos*.

• **Nueva reducción de la base imponible del impuesto a favor de los hijos del donante para la adquisición de vivienda habitual.**

46. De 175.000 a 575.000 euros en caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.

47. Artículo 131-6 del TRTC.

48. Artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

— Se introduciría una nueva reducción propia⁴⁹ del 100 por 100 de la base imponible correspondiente a las donaciones dinerarias realizadas a favor de los hijos para la adquisición de primera vivienda habitual⁵⁰, así como de las donaciones de bienes inmuebles que vayan a ser utilizados como primera vivienda habitual, siempre que la vivienda se sitúe en alguno de los municipios de la Comunidad Autónoma de Aragón⁵¹.

— Los hijos del donante podrían aplicarse también esta reducción, cuando hubieran perdido la primera vivienda habitual como consecuencia de la dación en pago o de un procedimiento de ejecución hipotecaria y se encuentren situación de vulnerabilidad por causas socioeconómicas según se define en el proyecto de ley.

— Se prevé la incompatibilidad con los incentivos previstos para las donaciones a favor del cónyuge y los hijos del donante artículos⁵².

CONCLUSIONES

Si bien en un primer momento la imposición de este tributo no fue de tipo recaudatorio, a lo largo de los años, así se ha considerado para el común de los mortales. Hemos podido comprobar, que la pretensión de las reformas normativas respecto de la materia tratada, ha sido ir eliminando poco a poco el contenido de dicho impuesto. De ahí el conjunto de deducciones y reducciones, que se han ido describiendo.

En distintas ocasiones, los partidos políticos, has intentado realizar una reforma total del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, para suprimirlo, circunstancia que hasta el momento de escribir estas líneas no se ha producido.

Los presupuestos de la Comunidad de Aragón de 2018⁵³ no incluyen ninguna novedad significativa para este ejercicio. Las últimas medidas importantes que se adoptaron para 2017, fueron la supresión del requisito de que tanto el donante como

49. Artículo 132-8 del TRTC.

50. También a los nietos del donante cuando hubiera premuerto su progenitor, siendo este hijo del donante.

51. Requisitos: Que el importe de esta reducción sumado al de otras reducciones aplicadas por el contribuyente por adquisiciones *inter vivos* en los últimos cinco años, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, no supere los 250.000 euros. En caso contrario, se aplicará la reducción en la cuantía necesaria hasta alcanzar dicho límite.

- a) Que el patrimonio preexistente del donatario no supere los 100.000 euros,
- b) Que el inmueble reúna las condiciones de vivienda habitual fijadas por el IRPF vigente a 31 de diciembre de 2012 para la deducción por inversión para vivienda habitual.
- c) Que en caso de donación de dinero, la vivienda se adquiriera en los doce meses anteriores o posteriores a la donación.
- d) Que la vivienda habitual adquirida o recibida mediante donación mantenga tal condición durante los cinco años posteriores a la adquisición.
- e) Si en los cinco años posteriores a la donación se produce una sucesión en la que causante y causahabiente coincidan con donante y donatario, la cuantía aplicada de esta reducción se integrará en el cómputo de los límites para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 131 -5 del TRTC.

52. 132-2 y 132-6 del TRTC.

53. Ley 2/2018, de 28 de febrero, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2018 (DOA 12/372018).

el donatario tuvieran su residencia fiscal en Aragón para beneficiarse de las reducciones en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En el momento de escribir este trabajo, los partidos políticos han alcanzado un primer acuerdo para dejar exentos los primeros 500.000 euros en herencias procedentes de familiares directos (solo tributarían las grandes fortunas) Los contactos preliminares no han fructificado en una tramitación de urgencia del cambio impositivo en las Cortes, dado que algunos partidos políticos se hayan avenido al acuerdo alcanzado. Sin embargo, no todo está perdido si se negocia en serio. Es probable que se llegue a aprobar, de forma definitiva, una medida que ha sido muy demandada por una ciudadanía, que está viendo aturrida las desavenencias producidas en esta materia. Son incapaces de entender por qué heredar en Aragón es más caro, el impuesto de sucesiones, respecto de otros lugares.

Si bien esta circunstancia, resultaría altamente grata para los ciudadanos aragoneses, también se debe de dejar claro que las consecuencias para la Administración autónoma aragonesa serían serias, puesto que se verían reducidos los ingresos, imprescindibles para poder financiar los servicios básicos. Aragón arrastra problemas de financiación. La posible solución al este problema se deberá de afrontar en su momento, paso a paso.

A pesar de todo lo anteriormente citado, es curioso destacar un hecho, Aragón es una de las regiones con menos renuncias a herencias del país, con el 7,8 por 100, a pesar de la presión fiscal de Sucesiones. El motivo de dicha circunstancia entendemos que se produzca por ser el propio derecho foral el que fija que las deudas del difunto se pagarán con su propio legado, es decir, que de las deudas de un difunto solo se responderá con su legado y nunca con el patrimonio del heredero. Esta excepción es de gran importancia, puesto que se aplica en la Comunidad Aragonesa exclusivamente.