



## **Seminario de Derecho tributario empresarial**

### **Nuevo régimen de la tributación de las donaciones en Cataluña**

**por**

***Xavier Ros García***  
**Abogado**

**Barcelona, 29 de marzo de 2008**

## I. Introducción

Uno de los supuestos que genera más polémica en el sistema tributario español actual es el relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ISD.

Sin ánimo exhaustivo, puesto que supondría ir más allá del contenido de la presente ponencia, no está de más recordar los puntos que justifican la dispersión normativa a este respecto:

- Subsistencia de los regímenes forales, con su legislación propia e independiente de la estatal.
- Condición de tributo cedido a las Comunidades Autónomas, con competencia normativa limitada atribuida en cuanto a determinados aspectos, en sede de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, *por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía*.

El punto de partida, recordemos, fue la voluntad de las Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco – concretamente, Cantabria en primer lugar – de introducir un marco normativo que fuera de alguna manera competitivo respecto al resultante de la norma foral.

A partir de ahí, otras Comunidades han ido a su vez introduciendo modificaciones en la normativa, de suerte que, en el momento actual, podría decirse que en la inmensa mayoría del territorio español el ISD se aplica en un contexto rayano a la exención, en adquisiciones a título lucrativo entre cónyuges o entre padres e hijos, con determinadas, que no honrosas, excepciones. Entre la que, de forma flagrante, se encuentra Catalunya, Comunidad Autónoma en la que el coste tributario por el ISD resulta claramente desmesurado, al menos en adquisiciones *mortis causa*.

Precisamente, uno de los hitos más destacables, en el ámbito de esta suerte de competencia entre Comunidades, se produjo cuando la Comunidad de Madrid introdujo un tratamiento altamente beneficioso para las donaciones, que permitía una práctica exención. Con la particularidad de que dicho régimen resultaba de aplicación no sólo a las donaciones realizadas entre residentes en dicho territorio, sino también a las donaciones de inmuebles sitos en esa comunidad.

Este escenario ha llevado, curiosamente, a una proliferación de donaciones de inmuebles en el ámbito de la comunidad del Oso, el Madroño y la Esperanza – ¿otro tripartito? – por parte de ciudadanos catalanes, que han aprovechado para planificar su coste sucesorio y aprovechar la oferta cultural y lúdica de la capital. Con la correspondiente disminución de recaudación en sede de la Generalitat. Lo cual ha llevado a introducir, a regañadientes, este nuevo tratamiento, que ahora vamos a analizar, que supone una evidente reducción de la carga fiscal de las donaciones realizadas en el ámbito de Catalunya.

## **II. Medidas fiscales en el ISD de Cataluña para 2008: modificaciones a efectos de donaciones**

### **II.1.- Puntos de conexión para determinar la normativa aplicable en las donaciones**

Según se ha mencionado anteriormente, el ISD está incluido entre los tributos que son objeto de cesión a las CCAA. Por ello, una vez determinado que la obtención de un incremento de patrimonio debe tributar por ISD con arreglo a la normativa aplicable en territorio común, hay que establecer a qué Comunidad Autónoma corresponde el rendimiento del tributo. Las reglas aplicables son las recogidas en el artículo 24 de la Ley 21/2001, en cuya virtud:

*"Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:*

*a. En el caso del impuesto que grava las adquisiciones mortis causa y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.*

*b. En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.*

*A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*

*c. En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo".*

Por lo que corresponde a las adquisiciones por donación, la norma establece los siguientes parámetros:

a) De bienes inmuebles, incluidos los valores asimilados: a la Comunidad Autónoma donde radiquen.

b) De bienes distintos: a la Comunidad Autónoma de residencia habitual del donatario.

El artículo 24.5 de la Ley 21/2001, establece que, con la salvedad de la donación de inmuebles, en los supuestos de adquisición *mortis causa* e *inter vivos* de bienes y derechos, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo. Cuando de acuerdo con lo anterior no sea posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado.

Para que se considere residente habitual en una Comunidad Autónoma, el donatario ha debido tener su residencia habitual en la misma Comunidad Autónoma durante los cinco años anteriores. Así, la residencia habitual del donatario se ha de fijar por el siguiente orden:

- En primer lugar, debe tenerse en cuenta en qué Comunidad Autónoma permaneció el donatario más días durante el año anterior a la donación (contado de fecha a fecha y computando como permanencia también las ausencias temporales).
- Si no se puede fijar así la residencia habitual del donatario, se ha de tener en cuenta su centro de intereses, según los distintos componentes de las rentas obtenidas.
- Si tampoco se puede determinar así la residencia habitual, ésta será la última residencia declarada por el donatario.

De no cumplirse ninguna de las hipótesis anteriores, no se aplicará normativa foral ni autonómica alguna, sino la legislación estatal. La residencia del donante es irrelevante, ya que el sujeto pasivo del impuesto es siempre el donatario.

El hecho de aplicar la normativa estatal implica que no resultará de aplicación el régimen normativo objeto de la presente ponencia.

## **II.2.- Donación de vivienda habitual del descendiente**

En materia de donaciones, se crea una nueva reducción por la donación de una vivienda que deba constituir la primera vivienda habitual del descendiente o de cantidades destinadas a la adquisición de esta primera vivienda, en los términos que se transcriben seguidamente:

*“1. La donación a los hijos y descendientes de cantidades destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual o de una vivienda con esta misma finalidad da derecho a aplicar una reducción del 95% del importe o del valor de la vivienda donada, hasta un máximo de 60.000 euros. En el caso de contribuyentes discapacitados con un grado de discapacidad igual o superior al 65%, el importe máximo es de 120.000 euros.*

*2. Los importes máximos establecidos por el apartado 1 son aplicables tanto en el caso de donación única como en el caso de donaciones sucesivas o simultáneas, ya sean provenientes del mismo ascendente o de distintos ascendientes, que son acumulables a tales efectos. En el caso de donaciones de*

*dinero sucesivas acumulables, solamente tienen derecho a disfrutar de la reducción, dentro del límite cuantitativo señalado, las que se hayan efectuado dentro del plazo de tres meses anteriores a la adquisición de la vivienda, de acuerdo con lo establecido por la letra d del apartado 3. Asimismo, los importes máximos mencionados actúan como límite en el caso de que se efectúe simultáneamente o sucesivamente la donación de una vivienda y de dinero.*

*3. La aplicación de la reducción regulada por este artículo está sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:*

*a) La donación de dinero debe formalizarse en escritura pública, en la cual debe expresarse la voluntad de que el dinero se destine a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario o donataria. En el caso de donación de la vivienda, debe hacerse constar en la escritura pública que la vivienda se destinará a vivienda habitual del donatario o donataria.*

*b) El donatario o donataria debe tener treinta y dos años o menos, o tener un grado de discapacidad igual o superior al 65%.*

*c) La base imponible total, menos los mínimos personal y familiar, del donatario o la donataria en su última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no puede ser superior a 30.000 euros.*

*d) En el caso de donación de dinero, el donatario o donataria debe adquirir la vivienda en el plazo máximo de tres meses desde la fecha de la donación, o desde la fecha de la primera donación si hay varias donaciones sucesivas. Esta reducción no es aplicable a donaciones posteriores a la adquisición de la vivienda.*

*4. Se entiende por vivienda habitual la que se ajusta a la definición y a los requisitos establecidos por la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas. La vivienda, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento pueden considerarse conjuntamente como vivienda habitual, pese a que no hayan sido adquiridos de manera simultánea en unidad de acto, si están situados en el mismo edificio o complejo urbanístico y se encuentran, en el momento de la transmisión, a disposición de sus titulares, sin haber sido cedidos a terceros.*

*5. Se entiende por adquisición de la primera vivienda habitual la adquisición de la totalidad, o de una parte indivisa en el caso de cónyuges o contrayentes, de la vivienda en plena propiedad”.*

La reducción es del 95% del importe o del valor de la vivienda donada, con un máximo de 60.000 euros (120.000 euros para discapacitados con un grado igual o superior al 65%).

Como puede verse se exige el cumplimiento de determinados requisitos.

Habida cuenta lo reducido del importe máximo, que recordemos deberá computarse de forma conjunta en su caso por parte de diversos ascendientes, así como los requisitos formales exigidos, me temo que esta reducción no tendrá excesivo predicamento práctico.

### **II.3.- Cuota íntegra de las transmisiones lucrativas entre vivos**

Por otro lado destaca la introducción, en el artículo 14 de la mentada *Llei*, de una nueva tarifa aplicable a las donaciones en favor de contribuyentes de los grupos I y II (que, recordemos, se refiere a cónyuges, descendientes, adoptados, ascendientes y adoptantes).

Concretamente, la cuota íntegra de las transmisiones lucrativas *inter vivos* a favor de tales contribuyentes de los grupos I y II, se obtiene aplicando a la base liquidable una escala reducida, siempre que tal donación se realice en escritura pública:

<b>Base liquidable</b>	<b>Cuota íntegra</b>	<b>Resto base liquidable</b>	<b>Tipo % aplicable</b>
0		200.000	5
200.000	10.000	600.000	7
600.000	38.000	En adelante	9

El anterior escalado de 16 tramos se simplifica en tres, con la introducción de una rebaja muy significativa de los tipos. Concretamente el tipo mínimo actual del 7,42% se reduce hasta el 5% y el tipo máximo pasa del 32,98% al 9%.

Entiendo que sobre dichos porcentajes serán susceptibles de aplicar, en su caso, el incremento en función del patrimonio preexistente del donatario.

#### **II.4.- Breve análisis comparativo de los efectos de la norma**

Con el fin de que puedan constatar los aspectos prácticos más relevantes de la reforma, se incluyen como Anexo algunos ejemplos, partiendo de supuestos hipotéticos.

Resulta palmario el ahorro que se genera con la aplicación de esta norma. Lo cual, a su vez, hace que sea aún más criticable el coste desmesurado de la sucesión *mortis causa*, en el ámbito de Catalunya.

Como puede verse en los ejemplos, la ventaja real que supone la nueva tarifa se produce en tanto en cuanto, la liquidación de las donaciones al amparo de esta nueva tarifa, no supondrá tributación adicional a futuro – con el matiz que se detalla en el siguiente párrafo - cuando se cause la posterior sucesión *mortis causa*, puesto que la norma contempla un mecanismo de acumulación entre las donaciones y la posterior sucesión realizadas entre un mismo donante/causante y donatario/heredero o legatario durante un determinado período de tiempo, cuatro años concretamente.

De suerte que las donaciones que se hayan producido durante ese plazo de cuatro años tendrán como consecuencia el incremento del tipo medio aplicable en la sucesión posterior, que se aplica sobre la base liquidable resultante de la misma. Es decir, sería un mecanismo similar al que regula la denominada exención con progresividad, mecanismo típico en el ámbito del derecho tributario internacional.

Con la ventaja añadida de que las donaciones previas permiten, asimismo, una minoración adicional de la base de cálculo del ajuar, en ese mecanismo perverso de determinación automática del mismo en función del caudal relicto, que se suele aplicar como regla general sin perjuicio de su manifiesta incorrección.

### **III.- Posible conflicto normativo: adición vs. acumulación**

A pesar de lo reciente de la modificación analizada, y sin perjuicio de que, en mi opinión la metodología de cálculo es la que resulta de los ejemplos y filosofía previamente expuestos, hay algunas opiniones que cuestionarían la operativa práctica antes referida, para los supuestos de adquisiciones *mortis causa* que se produzcan en el año posterior a una donación.

Con el fin de profundizar en el tema merece la pena detenernos y analizar en los preceptos que resultarían, en su caso, de aplicación.

#### **III.1.- Acumulación**

En primer lugar, nos encontramos con lo previsto en el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, *del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, en adelante LISD, que regula la acumulación entre las donaciones entre un mismo donante y donatario en un intervalo determinado de tiempo:

*“30.1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.”*

Asimismo, en caso de fallecimiento del donante se acumula a la base de la herencia el de las donaciones realizadas por el fallecido en los cuatro años anteriores en favor del heredero de que se trate.

*“30.2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables acumulables a la sucesión que se cause*

*por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años”.*

Esta acumulación debe realizarse sumando el valor de los bienes o derechos donados en los tres años anteriores a la fecha de la donación que se está liquidando. El valor que se suma debe ser el comprobado en su día para las mismas, aunque hubiese variado en el momento de realizar la acumulación.

Finalmente, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 30.3 de la LISD:

*“30.3. A estos efectos, se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables anteriores y la de la adquisición actual”.*

Para determinar la cuota tributaria se aplica a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas. A estos efectos, se entiende por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables anteriores y la de la adquisición actual.

A los efectos del presente estudio, considero de gran importancia revisar la evolución de este artículo concreto a lo largo de la vigencia de la LISD, puesto que los diversos cambios entiendo que nos serán de gran ayuda en la interpretación de la controversia que se analizará en el apartado posterior.

Concretamente, en la redacción inicial, la norma establecía el siguiente tratamiento para la acumulación de donaciones: consideraba que debían acumularse en la base imponible, siendo deducibles las cuotas satisfechas con anterioridad en las donaciones previas.

*“Artículo 30. Acumulación de donaciones.*

*1. Las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las*

***donaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación.***

*2. Las donaciones a que se refiere el apartado anterior serán acumulables a la base imponible en la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cinco años, y se considerarán a los efectos de determinar la cuota tributaria como una sola adquisición. De la liquidación practicada por la sucesión será deducible, en su caso, el importe de lo ingresado por las donaciones acumuladas, procediéndose a la devolución de todo o parte de lo ingresado por éstas cuando la suma de sus importes sea superior al de la liquidación que se practique por la sucesión.”.*

A mayor abundamiento, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629, de 8 de noviembre, en adelante RISD, mantiene en sus artículos 60 y 61 la regulación que resulta del desarrollo del precepto en su redacción originaria, sin perjuicio de que en el artículo 61 se definía el alcance del importe a deducir por las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas “*aplicando al valor comprobado en su día para los bienes y derechos el tipo medio efectivo de gravamen que, calculado como dispone el artículo 46, letra b), de este Reglamento, corresponda a la sucesión*”, método en puridad que permitía una deducción superior a la que resulta de la literalidad del artículo 30.2. En cualquier caso, dejando de lado la polémica en su día suscitada al respecto de la disparidad entre Ley y Reglamento – que en este caso beneficiaba a los contribuyentes como regla general – es evidente que tras la modificación normativa que se indicará seguidamente en estos momentos el artículo 61 RISD está tácitamente derogado.

Con vigencia a partir de 1 de enero de 1997 se introduce una nueva redacción del Artículo 30 de la LISD, redactado por el número 5 del artículo 29 de la Ley 14/1996, 30 diciembre, *de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias*, de suerte que se deja de aplicar el sistema de acumulación en la base imponible para implantar la acumulación con efectos en el tipo medio de la sucesión futura, la exención con progresividad antes referida:

*“Artículo 30. Acumulación de donaciones.*

*1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.*

*2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cinco años.”.*

Finalmente, con efectos desde el 1 de enero de 2001, se reduce el número de años en el que se realizará la acumulación de donaciones a la sucesión posterior, pasando de cinco a cuatro años, como consecuencia de la Ley 14/2000, 29 diciembre, *de Medidas fiscales, administrativas y del orden social*.

### **III.2.- Adición de bienes a la herencia**

#### **III.2.1.- Análisis del precepto**

En este caso encontramos la regulación legal en el artículo 11 de la LISD, que dispone:

*“1. En las adquisiciones "mortis causa", a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se **presumirá** que forman parte del caudal hereditario:*

*a) Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión **hasta un año antes de su fallecimiento**, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente.*

*b) Los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en*

*nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.*

*c) Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones; y*

*d) Los valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieren endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubieren retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubieren sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiere hecho constar en los libros de la entidad emisora con anterioridad también al fallecimiento del causante.*

*No tendrá lugar esta presunción cuando conste de un modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes o efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio del vendedor o cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la liquidación del impuesto, o si se justifica suficientemente que la retirada de valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido verificarse con anterioridad al fallecimiento del causante por causas independientes de la voluntad de éste y del endosatario. Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de lo prevenido bajo las letras a), b) y c) anteriores.*

*2. El adquirente y los endosatarios a que se refieren los apartados c) y d) precedentes serán considerados como legatarios si fuesen personas distintas del heredero.*

*3. Cuando en cumplimiento de lo dispuesto en este artículo resultare exigible por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, una cuota superior a la que se hubiere obtenido, en su caso, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo satisfecho por este último se deducirá de lo que corresponda satisfacer por aquél.*

*4. Si los interesados rechazasen la incorporación al caudal hereditario de bienes y derechos en virtud de las presunciones establecidas en este artículo, se excluirá el valor de éstos de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa de la cuestión suscitada.*

*5. Asimismo, serán de aplicación, en su caso, las presunciones de titularidad o cotitularidad contenidas en la Ley General Tributaria y en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.*

Como puede verse, y como consecuencia de este artículo, a través de un elenco de presunciones legales, la Administración puede adicionar a los bienes declarados otros que, jurídicamente, ya no pertenecían al causante en el momento de su fallecimiento. De suerte a que, en atención, sobre todo, al hecho de haberse desprendido de tales bienes en una fecha anterior, pero próxima al fallecimiento, la ley presume que la disposición sólo obedecía al ánimo de eludir el pago del impuesto sucesorio por parte de los futuros adquirentes por herencia.

Nos encontramos en un contexto de potencial elusión del ISD, estableciéndose un mecanismo de defensa para el erario público a través de serie de presunciones, acerca de las que conviene señalar:

- Se trata de presunciones que admiten prueba en contrario. Pese a su dificultad, entiendo que la posible prueba no debería limitarse a la mera acreditación de que los bienes transmitidos han sido sustituidos por su valor o por otros equivalentes.
- La adición se realiza exclusivamente a efectos de la liquidación y pago del impuesto sin repercusiones, por consiguiente, en los problemas civiles de división y partición de la herencia.
- Las presunciones no operan de forma automática, sino que por el contrario debe requerirse a los interesados para que presten su consentimiento a la adición. En caso de discrepancia, el valor de los bienes a que se refiera la presunción de adición no debe, de momento, ser objeto de incorporación a la masa hereditaria o a la porción hereditaria individual de que se trate. El expediente de comprobación continúa sólo con los bienes declarados y, en su caso, con la adición del ajuar doméstico, pero debe iniciarse un nuevo expediente para decidir, en vía administrativa, sobre la procedencia de la adición (según dispone el artículo 93 del RISD).
- No procede la adición en el supuesto de que lo satisfecho por ITPAJD sea superior a lo que correspondería pagar por ISD.

Por el contrario, cuando la cantidad ingresada por ITPAJD fuese inferior, procede la adición, pero el sujeto pasivo tiene derecho a que se le deduzca de la liquidación practicada por ISD lo satisfecho por aquél (artículo 11.3 de la LISD; artículo 29 del RISD).

Según lo indicado, estas presunciones afectan, entre otros, al supuesto que se incluye en la letra a) del apartado 1 del mentado artículo 11 de la LISD, *“Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento”*.

Es necesario realizar un breve comentario al respecto, en tanto en cuanto puede ser el más problemático, en el caso que nos ocupa, al referirse a bienes que hubiesen pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento. En la práctica, el citado precepto tiene su más frecuente aplicación en el caso de bienes incluidos en la última declaración presentada a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio por el causante, que no figuren, en cambio, en la relación presentada por los interesados a efectos del ISD; también suele ser aplicable a los mayores saldos que, en el período de un año, arrojasen las cuentas bancarias a nombre del fallecido, con relación a los declarados que deberían corresponder a los existentes en el día del fallecimiento.

Esta presunción se desvirtúa cuando:

- Se justifique que en el caudal relicto figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos, con valor equivalente;
- Los interesados prueben, de modo fehaciente, que los bienes fueron transmitidos a persona distinta de un heredero, legatario, pariente (dentro del tercer grado), o cónyuge de cualquiera de ellos o del fallecido.

Si sólo se prueba, por parte de la Administración tributaria correspondiente, la pertenencia al fallecido, la adición se produce al total caudal hereditario del mismo y, por consiguiente, al distribuir éste entre los herederos, su valor se prorratea entre todos o, al menos, entre los

que el testador no haya instituido en bienes concretos, para incrementar el valor de su adquisición individual. En cambio, si la prueba se refiere, no sólo a la preexistencia del bien en el patrimonio del fallecido, sino también a quien sea la persona adquirente del mismo, el valor del bien adicionado incrementa sólo la base imponible de éste, sin afectar a la de los demás herederos.

La doctrina jurisprudencial interpretativa del precepto viene sosteniendo que la presunción analizada, que tiene como finalidad atraer al caudal relicto, a efectos únicamente liquidatorios, los bienes que figuraban en el patrimonio de la causante durante el año anterior al fallecimiento, y, así, evitar la elusión del pago del impuesto sucesorio o la mitigación de la progresividad de las tarifas, es una presunción *iuris tantum*, en la que le basta a la Administración con acreditar que los bienes han pertenecido al causante hasta un período de un año anterior a su fallecimiento, y, una vez acreditado esto, sólo cabrá destruirla mediante prueba practicada por los interesados (SS TS de 14 de abril y 17 de julio de 2003, entre otras).

### **III.2.1.- Análisis acerca de la aplicabilidad del mismo**

De la mera literalidad del precepto, se ha llegado a considerar en algunos contextos doctrinales y, de forma oficiosa, administrativos, que en el caso de una donación efectuada en el año anterior al fallecimiento, por parte del causante, a un heredero/legatario, cabría aplicar el artículo 11 de la LISD, y por tanto adicionar al caudal relicto el valor de los bienes objeto de donación, en lugar del artículo 30.2 de la LISD, que regula la acumulación.

Esto supondría que a los efectos de determinar la base liquidable de la sucesión se incluiría el valor de las donaciones realizadas en ese año anterior al fallecimiento, con lo que resultaría de aplicación la escala progresiva – y *cuasi* confiscatoria en opinión personal del ponente – aplicada en las sucesiones *mortis causa*.

Concretamente la interpretación, repito, eminentemente literalista, del artículo 11 de la LISD, parte del siguiente íter: los bienes donados en última instancia son bienes de todas clases que:

- Habían pertenecido al causante de la sucesión *hasta un año antes de su fallecimiento*;
- No ha podido otorgarse prueba fehaciente de que “*tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante*” (lo cual es evidente, puesto que como consecuencia de la donación esos bienes se hallan en poder, previsiblemente, de cualquiera de las personas enunciadas en la norma);
- Sin que pueda justificarse que en el caudal “*figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente*”.

Ello no obstante, es mi opinión que este planteamiento no resulta admisible jurídicamente, y que la adición de bienes resultante del artículo 11 de la LISD no resulta procedente en el caso de bienes donados por el causante durante el año anterior al fallecimiento del mismo.

Opinión que sustento en base a los siguientes argumentos:

- Principio de especialidad: la norma del artículo 30.2 de la LISD, que se refiere a la acumulación de donaciones en caso de sucesión causada en un plazo que no exceda de cuatro años.

En este sentido parece evidente que el artículo 30 de la LISD contempla, de forma indubitada, el supuesto de referencia, sin que introduzca excepción alguna, cual sería la que nos ocupa.

Lo que ha hecho el legislador, para evitar actuaciones tendentes a desvirtuar la progresividad del impuesto, ha sido incluir en el mentado artículo 30 el mecanismo de acumulación. El cual no permite el pleno restablecimiento de la progresividad, según lo indicado anteriormente, sino el incremento de la carga tributaria inherente

a posteriores adquisiciones a título lucrativo. Esto es, en mi opinión, extremadamente importante, en tanto en cuanto el legislador habría podido establecer un sistema basado en la adición, en lugar de acumulación, pero no lo ha hecho así, lo cual demuestra una voluntad tácita de atribuir efectos beneficiosos a las transmisiones previas efectuadas, sin perjuicio de introducir mecanismos correctores, en este caso, repito, el de acumulación.

A mayor abundamiento, entiendo que el análisis del precepto a lo largo de la vigencia de la LISD abona, de forma palmaria, este criterio, en tanto en cuanto, según se ha indicado anteriormente, en la redacción originaria del artículo 30 de la LISD la acumulación se producía para determinar la base imponible. Es evidente, por tanto, que en caso de donaciones previas a la sucesión, ese artículo 30 introducía un tratamiento independiente y de aplicación prioritaria del que resulta del artículo 11. Posteriormente, el efecto de la acumulación directa en base quedó en gran medida paliado con la redacción del artículo 61 del RISD, vigente a partir de 2002. Y finalmente, quedó configurado a través del sistema que resulta de la modificación en sede de la Ley 14/1996.

Ahora bien, entiendo que no puede albergarse duda alguna, en una interpretación sistemática, lógica e histórica de la evolución del precepto, en el sentido de que si en un primer estadio el artículo 30 era claramente aplicable de forma preferente al artículo 11, el hecho de que se hayan introducido modificaciones en la redacción del mismo no puede llevar aparejada, como consecuencia, la procedencia del artículo 11 de la LISD.

- El legislador, al introducir el nuevo régimen especial para las donaciones, en previsión de posibles abusos normativos, a los efectos de aplicar la tarifa reducida, ha introducido la exigencia de que las donaciones se hayan otorgado ante fedatario público.

Recordemos que en la normativa civil tan sólo se exige otorgar escritura pública en las donaciones de bienes inmuebles. Por lo que parece obvio que el motivo que

sustenta este requisito es evitar posibles maniobras fraudulentas, esto es, presuntas donaciones que, al no haberse otorgado ante fedatario público, podrían resultar difícilmente comprobables para la Administración tributaria.

Si realmente procediese la adición para las donaciones efectuadas en el año anterior al fallecimiento, carecería en gran medida de sentido la exigencia de escritura pública.

- En el apartado 3 del artículo 11 de la LISD tan sólo se contempla el reembolso del ITPAJD para el caso de que opere la presunción. Lo cual, implícitamente, reconoce que este artículo sólo entraría en juego ante potenciales transacciones onerosas previas, y no ante una donación.

Pensemos en el siguiente supuesto: una donación previa al fallecimiento, que habrá liquidado obviamente el ISD. Si como consecuencia de la adición se volviese a incluir para la determinación de la base liquidable, el valor de los bienes donados, se estaría produciendo una flagrante doble imposición, que la norma no contempla en modo alguno. Está claro, en opinión del ponente, que no se trata de un olvido del legislador, sino que obedece al hecho de que el artículo 11 no está pensando en transmisiones previas a través de donación.

El caso paradigmático sería el siguiente: el futuro causante vende un inmueble, valorado en 1.000.000 de euros, a su heredero, tres meses antes del fallecimiento. Dentro del caudal relicto no se incluye dicho bien, obviamente, pero tampoco figuran bienes en metálico/derechos de crédito que correspondan a dicho importe. En este caso parece lógico que opere la presunción del artículo 11 de la LISD, con lo que se incluiría para determinar la base liquidable de la sucesión el valor del inmueble, y a su vez el heredero podría deducir el ITPAJD en su momento satisfecho.

Éste es, en mi opinión, el contexto para el que se incluyó en la normativa sucesoria el artículo 11, esto es, para evitar determinadas elusiones del tributo. Y no, en

cambio, para supuestos como el que estamos analizando, es decir, donaciones, para las que a su vez el legislador introdujo asimismo otros procedimientos para prevenir posibles actuaciones en perjuicio del erario público.

La línea argumental sustentada a este respecto se refuerza, entiendo, si nos remitimos de nuevo a la redacción originaria del artículo 30 de la LISD y su desarrollo reglamentario, que en la redacción vigente hasta 1996, que contemplaba acumulación en la base imponible, reconocía de forma expresa la deducibilidad del ISD satisfecho en las donaciones anteriores (artículo 61 del RISD), Es decir, el legislador sí que tuvo en cuenta que debía paliarse la doble imposición, estableciendo un mecanismo para ello.

De donde los mecanismos de doble imposición definidos en la norma estarían, tácitamente, reconociendo el esquema operativo diseñado por el legislador:

- Transmisiones efectuadas con motivo de donaciones en el plazo de cinco/cuatro años anteriores a la sucesión *mortis causa*: su tratamiento se define en el artículo 30 de la LISD y 61 del RISD, que reconoce la deducción de las cuotas previamente liquidadas por este impuesto.
- Otros supuestos, que podrían dar lugar a la adición: regulados en el artículo 11 de la LISD, que reconoce la deducibilidad del ITPAJD, único tributo con el que podría suscitarse una duplicidad impositiva en este contexto.
- Podría pensarse que el escenario de ahorro fiscal relevante que estamos analizando tiene como consecuencia el hecho de que, a raíz de la modificación objeto de la presente ponencia, se está introduciendo un régimen fiscal claramente beneficioso para las donaciones, del que resultaría una evidente reducción de la carga tributaria, en situación por tanto novedosa y que no se producía con la normativa anterior.

Ahora bien, esto no es cierto, puesto que incluso en la normativa original del ISD la posible ejecución de donaciones previas a una sucesión *mortis causa* permitía asimismo un posible ahorro fiscal.

En este sentido no hay que olvidar que tal ahorro se generaba ya cuando solo existía una única tarifa en el Impuesto. Lo que viene a reafirmar que su aplicación se delimita a aquellos supuestos en los que se pretende no pagar el ISD, acudiendo a otros Impuestos o simplemente no declarando el ISD. Ni la Jurisprudencia, ni la AEAT, ni la Generalitat, han aplicado la figura de la adición a ninguna donación, aunque con el juego de las acumulaciones se redujera la progresividad del Impuesto, y por tanto la cuota a pagar.

En resumen, estamos ante dos normas especiales referidas a dos supuestos dispares. Así, el artículo 11 recoge una serie de presunciones *iuris tantum*, mientras que el artículo 30 recoge un mandato legal que se ha de aplicar en todos los casos que se cumplan los requisitos necesarios para la acumulación de donaciones efectuadas en un plazo determinado previo a la sucesión *mortis causa*.

La adición solamente se produce si a través de otro impuesto, como el ITPAJD, o realizando una operación de dudosa calificación, se pretende eludir el pago del ISD, pero en ningún caso tiene sentido la adición si se produce el pago del ISD con anterioridad por la realización de una donación, dado que no se está eludiendo dicho Impuesto.

En resumen, lo que para mí es palmario es que, en la configuración original de la LISD podían ya producirse problemas de desimposición a través de donaciones sucesivas, habiendo optado el legislador por corregir el impacto de las mismas a través de una figura, la acumulación, y no de la adición. Figura que a su vez fue objeto de modificaciones funcionales, pasando de acumulación en base a exención con progresividad. Siendo esto así, el hecho de que a futuro, habida cuenta la introducción de una doble tarifa, se pretendan cambiar las reglas del juego, y aplicar un mecanismo, la adición, que no era el que estaba previsto inicialmente, entiendo que no tendría soporte legal alguno, resultando una actuación susceptible de reeditar el fraude de ley en nuestro sistema tributario. Con el

agravante de que quien estaría actuando de forma fraudulenta sería la Administración tributaria.

- *Supuesto de hecho 1:*

Se otorgan por un mismo donante a favor de un mismo donatario las siguientes donaciones y posterior sucesión hereditaria:

- El 8.1.2008 se realiza una donación por 200.000 Euros.
- El 12.2.2008 se realiza otra donación por 200.000 Euros.
- El 15.5.2008 se produce el fallecimiento del donante, siendo el total del caudal relicto 100.000.0000 Euros, con un único heredero, el donatario a la sazón.

- *Costes fiscales*

1. *Donación 8.1.2008*

Respecto de la primera donación la tributación sería:

	<b>Base liquidable</b>	<b>Tipo</b>	<b>Cuota</b>
<b>1ª Donación</b>	200.000	5%	<b>10.000</b>

2. *Donación 12.2.2008*

En lo referente a la segunda donación, resulta de aplicación el régimen de acumulación de donaciones del artículo 30.1 de la LISD.

<b>Base liquidable teórica</b>	400.000		
<b>segunda donación</b>			
		<b>Tipo</b>	<b>Cuota</b>
Hasta 200.000		5%	10.000
A partir		7%	14.000
			<i>24.000</i>
<b>Tipo medio 2ª Donación</b>		6%	

De donde resultando que el tipo medio es el 6 por 100 es el que se aplica sobre la base de la segunda donación:

	Base liquidable	Tipo	Cuota
<b>2ª Donación</b>	200.000	6%	<b>12.000</b>

### 3. Sucesión 15.5.2008

En el caso de fallecimiento del donante se acumula a la base de la herencia el de las donaciones realizadas por el causante en los cuatro años anteriores en favor del heredero de que se trate. La única diferencia con la acumulación expuesta anteriormente es que en este caso el plazo de acumulación se amplía a los cuatro años anteriores al fallecimiento. En lo demás son aplicables las reglas anteriormente expuestas.

Base liquidable teórica	100.400.000		
		Tipo	Cuota
Hasta 800.000			194.028,80
A partir		32,98%	32.848.080
			<b>33.042.108,80</b>
<b>Tipo medio Herencia</b>		32,91	

Una vez determinado el tipo medio, se aplica sobre la base de la herencia.

<b>Herencia</b>	100.000.000	32,91%	<b>32.910.000</b>
-----------------	-------------	--------	-------------------

### 4. Acumulación costes

	Base liquidable	Tipo	Cuota
<b>1ª Donación</b>	200.000	5%	10.000
<b>2ª Donación</b>	200.000	6%	12.000
<b>Herencia</b>	100.000.000	32,91%	32.910.000
			<b>32.932.000</b>

### 5. Coste sin donaciones previas

Si no se hubiesen formalizado previamente las donaciones, el caudal relicto habría sido de 100.400.000 Euros. En tal caso el coste tributario habría sido:

<b>Base liquidable</b>	100.400.000		
		<b>Tipo</b>	<b>Cuota</b>
Hasta 800.000			194.028,80
A partir		32,98%	32.848.080,00
			<b>33.042.108,80</b>

Como puede verse del comparativo adjunto el ahorro fiscal es significativo:

<b>Acumulación donaciones- herencia</b>	<b>Herencia Cuota importe</b>	<b>Diferencia</b>
<b>Cuota importe total</b>	<b>Cuota total</b>	
32.932.000,00	33.042.108,80	
		<b>110.108,80</b>

- *Supuesto de hecho 2:*

Se otorgan por un mismo donante a favor de un mismo donatario las siguientes donaciones y posterior sucesión hereditaria:

- El 8.1.2008 se realiza una donación por 20.000.000 Euros.
- El 12.2.2008 se realiza otra donación por 20.000.000 Euros.
- El 15.5.2008 se produce el fallecimiento del donante, siendo el total del caudal relicto 60.400.000 Euros, con un único heredero, el donatario a la sazón.

- *Costes fiscales*

1. *Donación 8.1.2008*

Respecto de la primera donación la tributación sería:

	Base liquidable	Tipo	Cuota
<b>1ª Donación</b>	20.000.000		
Hasta 600.000			38.000
A partir		9%	1.746.000
			<b>1.784.000</b>

2. *Donación 12.2.2008*

<b>Base liquidable teórica</b>	40.000.000		
<b>segunda donación</b>			
		<b>Tipo</b>	<b>Cuota</b>
Hasta 600.000			38.000
A partir		9%	3.546.000
			<b>3.584.000</b>
<b>Tipo medio 2ª Donación</b>		8,96%	

De donde resultando que el tipo medio es el 8,96 por 100, es el que se aplica sobre la base de la segunda donación:

	Base liquidable	Tipo	Cuota
<b>2ª Donación</b>	20.000.000	8.96%	<b>1.792.000</b>

### 3. Sucesión 15.5.2008

Base liquidable teórica	100.400.000		
		Tipo	Cuota
Hasta 800.000			194.028,80
A partir		32,98%	32.848.080
			33.042.108,80
<b>Tipo medio Herencia</b>		32,91%	

Una vez determinado el tipo medio, se aplica sobre la base de la herencia.

<b>Herencia</b>	60.400.000	32,91%	<b>19.877.640</b>
-----------------	------------	--------	-------------------

### 4. Acumulación costes

	Base liquidable	Tipo	Cuota
<b>1ª Donación</b>	20.000.000	9%	<b>1.784.000</b>
<b>2ª Donación</b>	20.000.000	8.96%	<b>1.792.000</b>
<b>Herencia</b>	60.400.000	32,91%	<b>19.877.640</b>
			<b>23.453.640</b>

### 5. Coste sin donaciones previas

Si no se hubiesen formalizado previamente las donaciones, el caudal relicto habría sido de 100.400.000 Euros. En tal caso el coste tributario habría sido:

<b>Base liquidable</b>	100.400.000		
		<b>Tipo</b>	<b>Cuota</b>
Hasta 800.000			194.028,80
A partir		32,98%	32.848.080,00
			<b>33.042.108,80</b>

Como puede verse del comparativo adjunto el ahorro fiscal es ciertamente relevante:

<b>Acumulación donaciones- herencia</b>	<b>Herencia Cuota importe total</b>	<b>Diferencia</b>
<b>Cuota importe total</b>		
23.453.640	33.042.108,80	
		<b>9.588.468,80</b>