

1.4. Sucesiones

Reforma de la fiscalidad de las sucesiones en España: tratamiento de las adquisiciones por no residentes. Modificaciones de las pensiones compensatorias consecuencia de una herencia*

Reform of the taxation of the inheritances in Spain: treatment of the inheritances for non-residents in Spain: modification of the compensatory pension result of an inheritance

por

MARÍA CRESPO GARRIDO

Profesora Titular de Hacienda Pública. Universidad de Alcalá

RESUMEN: La reciente reforma de los principales impuestos configuradores del Sistema Fiscal Español ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir una leve modificación en la tributación de las transmisiones lucrativas *mortis causa* o *inter vivos*, realizadas entre personas no residentes en territorio español. Más concretamente, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 se pronunció en favor de la libre circulación de capitales en los casos de transmisiones gratuitas entre personas no residentes en España, de manera que el lugar de residencia no provocara agravios comparativos en la aplicación de las reducciones de las normativas de las Comunidades Autónomas de referencia, cuando las transmisiones se realizan entre personas residentes en España. Por otra parte, recientemente, la doctrina del Tribunal Supremo ha creado jurisprudencia al inclinarse por la procedencia de modificación o extinción de la pensión compensatoria en favor del cónyuge como consecuencia de la alteración de su capacidad económica derivada de la percepción de una herencia. En particular, estima que el fallecimiento de la causante constituye una causa sobrevenida imposible de prever y, menos aún, de valorar en el momento de la determinación de la pensión compensatoria.

ABSTRACT: *The recent reform of the main taxes of the Spanish Tax System has highlighted the need to introduce a slight change in the taxation of profit transmissions «mortis causa» or «inter vivos» made between non-residents in Spanish Territory. More specifically, the judgment of the European Court of Justice on September 3th 2014 was in favor of free movement of capital in the case of free*

* Este trabajo es uno de los RESULTADOS del PROYECTO: ECONOMÍAS DE ESCALAS DE LAS POLÍTICAS SOCIALES: ESTADOS UNIDOS vs ESPAÑA. INSTITUTO FRANKLIN y del Contrato de Investigación: Análisis de la fiscalidad de las familias numerosas. FUNCIÓN MADRID VIVO.

transfers between persons not resident in Spain, so that the place of residence not cause comparative grievances in the implementation of existing reductions in the Autonomous Communities reference when transmissions are made between persons resident in Spain. Moreover, recently the doctrine of the Supreme Court has created case law rule on the merits of modification or termination of spousal support for the spouse as a result of altered economic capacity resulting from the perception of an inheritance, to be estimated that the death of the deceased is impossible to foresee, let alone assess at the time of determination of spousal support supervening cause.

PALABRAS CLAVE: Imposición sobre Sucesiones. Transmisión *mortis causa* de la vivienda habitual. Transmisión *mortis causa* de la empresa familiar. Herencia y pensión compensatoria.

KEY WORDS: *Inheritance Taxation. Inheritance of the residence. Inheritance of the family business. Inheritance and spousal support.*

SUMARIO: I. CUESTIONES PRELIMINARES: 1. LA FISCALIDAD DE LAS SUCESIONES EN ESPAÑA: A. *El hecho imponible del impuesto con especial referencia a las presunciones iuris tantum y a los bienes adicionales a la herencia:* a) Presunciones de hecho imponible. b) Bienes adicionales a la herencia. c) Valoración del usufructo constituido en favor de los cónyuges y de la transmisión de la nuda propiedad. B. *Evolución de la recaudación obtenida por el impuesto en los últimos cuatro años y legislación aplicable:* a) Reducciones aplicables en las Comunidades Autónomas. b) Reducciones aplicables a los sujetos pasivos no residentes en España. c) Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.—II. TRANSMISIONES ENTRE CÓNYUGES DISUELTA LA SOCIEDAD CONYUGAL: 1. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS TRANSMISIONES ENTRE PAREJAS DE HECHO. 2. PENSIÓN COMPENSATORIA Y DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD CONYUGAL: ASPECTOS FISCALES: A. *Regímenes económico-matrimoniales y pensión compensatoria: Aspectos tributarios:* a) Liquidación de la sociedad de gananciales. b) Separación de bienes. 3. TRIBUTACIÓN DE LOS BIENES ADJUDICADOS TRAS LA DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD CONYUGAL. 4. ESTUDIO DEL CASO: MODIFICACIÓN DE LAS MEDIDAS DE DIVORCIO DEBIDO AL AUMENTO DE LA CAPACIDAD DE PAGO DERIVADO DE LA PERCEPCIÓN DE UNA HERENCIA POR PARTE DEL EXCÓNYUGE: A. *Cuestiones fiscales.*—III. REFLEXIONES CONCLUSIVAS.—IV. ÍNDICE DE SENTENCIAS CITADAS.—V. CITAS BIBLIOGRÁFICAS Y BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.

I. CUESTIONES PRELIMINARES

1. LA FISCALIDAD DE LAS SUCESIONES EN ESPAÑA

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España está configurado como tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas, en virtud de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987¹, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En particular, su artículo 3² establece que quedan sujetos al impuesto, entre otros, los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por una persona física por los siguientes títulos; herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

La fiscalidad de las sucesiones en España en el momento actual es competencia de las Comunidades Autónomas, toda vez que la mencionada construcción legal del impuesto como tributo cedido así lo determina, pese a su consideración de impuesto estatal común en todo el territorio nacional, excepción hecha del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. Sin embargo, las propuestas de reforma fiscal plantearon la necesidad de establecimiento de una tributación mínima en todo el territorio, con una tarifa impositiva constituida por tres tramos, aplicables según el grado de parentesco con el causante pero sin relación alguna con el patrimonio preexistente del beneficiario³. La progresividad del impuesto se garantizaba con un único mínimo exento fijado por el Gobierno Central, eliminando gran parte de las reducciones aplicables a la base imponible. No obstante, el texto aprobado el 28 de noviembre de 2014, recoge una tarifa estatal aplicable para aquellos casos en los que la Comunidad Autónoma no haya desarrollado una escala específica para su territorio, en la que se mantienen los dieciséis tramos existentes previamente, sin referencia a los planteamientos hechos por la Comisión de Expertos⁴ nombrada para el análisis de la reforma del sistema tributario español.

El impuesto se exige en la totalidad del territorio español, atribuyéndose a las Comunidades Autónomas su rendimiento, sin perjuicio de la aplicación de los regímenes tributarios forales vigentes en el País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Para el resto del territorio común los artículos 32⁵ y 48⁶ de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establecen que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para regular los siguientes elementos esenciales del tributo:

- Reducciones de la base imponible en las transmisiones *mortis causa*.
- La tarifa del impuesto.
- La fijación de la cuantía del patrimonio preexistente y los coeficientes multiplicadores aplicables en el cálculo de la cuota tributaria.
- Las deducciones y bonificaciones de la cuota.
- La regularización de la gestión y la liquidación del impuesto.

Para aquellos territorios que no hayan hecho uso de sus competencias, se aplicará la legislación estatal desarrollada al efecto. Por lo que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Por otro lado, prevé en su artículo 32 que en las transmisiones por causa de muerte estas se acumulan al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario y tributan en la Comunidad Autónoma en la que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del devengo del impuesto.

A. El hecho imponible del impuesto con especial referencia a las presunciones iuris tantum y a los bienes adicionales a la herencia

En particular, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones define, en su artículo tercero, el hecho imponible. No obstante, tanto los artículos 9.a), 11 y siguientes, como el 22 y sucesivos del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, prevén ciertas circuns-

tancias que obligan a adicionar a la base imponible bienes y derechos, salvo prueba en contrario de su inexistencia. Junto con el hecho imponible, propiamente definido en el artículo 3 de la Ley hay que considerar las presunciones de hecho imponible, así como los bienes adicionales a la herencia.

a) Presunciones de hecho imponible

El artículo 4 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social y el 3.1.a de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, vigente hasta el 11 de marzo de 2004, así como la Disposición Transitoria 3.^a y los artículos 3 y 10 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regulado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, disponen que quedan sujetos al impuesto los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. No obstante, la normativa del impuesto prevé la adición de determinados bienes a la masa hereditaria, salvo prueba de pérdida o transmisión patrimonial, y la acumulación a la herencia de aquellos bienes sobre los que se presume transmisión lucrativa *mortis causa* y sobre los que no exista medio de prueba admisible en derecho para demostrar que la transmisión a título lucrativo no se ha producido.

Sabido es que las presunciones son un medio de prueba por el que a partir de cierto hecho demostrado se llega a una conclusión (CISS, 2014, p. 103). En este sentido, el artículo 4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social⁷, dispone un elenco de presunciones de hecho imponible, según las cuales y salvo prueba en contrario⁸, se presume el incremento lucrativo. En las adquisiciones lucrativas, en particular, el mencionado artículo 4 de la Ley 29/1987 y el artículo 15 del Reglamento, contemplan la presunción derivada de registros fiscales o de otros datos disponibles por la Administración.

En concreto, la normativa establece que si en los registros fiscales⁹ o de otros datos de la Administración, resultase una disminución en el patrimonio de una persona —dentro del plazo de prescripción señalado en el artículo 66¹⁰ de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre—, el incremento correspondiente en el de su cónyuge, descendiente, heredero o legatario, sin título que justifique la sincronía entre disminución e incremento (DGT 24 de noviembre de 1992; TEAC 14 de mayo de 1999¹¹ y SAN, Sala Contencioso-Administrativo, Sección 2.º, 28 septiembre 1999, Rec. 0532/1996) se tratará de una transmisión lucrativa susceptible de ser gravada. Como caso específico de lo expuesto, la DGT ha considerado que la presunción resultará de aplicación en la suscripción de fondos de inversión por un menor mediante aportaciones de los padres, así como el supuesto de un padre que transforma una cuenta corriente a su nombre, en otra mancomunada con su hijo (CISS, 2014, p. 104).

b) Bienes adicionales a la herencia

Estas presunciones de adición, reguladas en los artículos 11 de la LISD y 25 a 29 del RISD, se fundan en la intelección de hecho imponible en determinadas transmisiones realizadas en vida del causante con la intención de eludir el tri-

buto sucesorio. Dada la imposibilidad de acreditar la inexistencia de transmisión lucrativa, los bienes y derechos así transmitidos, se adicionan a la masa hereditaria gravable por el concepto de transmisión *mortis causa*, estableciendo, como no podía ser de otra manera, mecanismos de compensación del impuesto en su caso satisfecho. La *ratio legis* es evitar operaciones de elusión, dictando la normativa del Impuesto ciertas presunciones *iuris tantum* respecto a algunos actos traslativos que, habitualmente, han sido utilizados para traspasar el patrimonio en vida a los sucesores (CISS 2014, p. 128).

Son bienes adicionales¹² —según prevé el mencionado artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones en la redacción operada por Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, y de conformidad a los artículos 23 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones—, aquellos bienes que en el momento del fallecimiento no pertenecen al causante pero sobre los que la Ley presume la titularidad del causante por el hecho de haberse desprendido de ellos en fecha anterior y próxima al devengo del impuesto. En concreto, estas presunciones, que en todo caso admiten prueba en contrario¹³ afectan a:

1. Bienes de toda clase que hubieran pertenecido al causante hasta un año antes a la fecha de su fallecimiento. Según prevé el artículo 11.a de la Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones y el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, esta presunción quiebra si se acredita la transmisión por el causante y están en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del fallecido. Esta presunción se desvirtúa si se justifica suficientemente que en el caudal relicto aparece el valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos.
2. Bienes y derechos adquiridos en usufructo por el causante durante los tres años anteriores al fallecimiento. En este punto será de aplicación tanto el artículo 11.b de la Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones como el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. La presunción no resultará de aplicación si se acreditase suficientemente que el adquirente de la nuda propiedad entregó al transmitente dinero, bienes o derechos por valor equivalente, como contraprestación.
3. Bienes y derechos transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, con reserva de usufructo¹⁴ sobre los mismos o cualquier otro derecho vitalicio. Así, el artículo 11.c de la Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones y el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, se aplica esta presunción a cualquiera que sea la persona que hubiese adquirido del fallecido, por título de compraventa, el bien. No obstante, se desvirtúa tal presunción si en el caudal relicto figura dinero u otros bienes recibidos en contraprestación por la transmisión de la nuda propiedad.
4. Valores y efectos transmitidos por endoso (art. 11.d de la Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones y 28 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre). Este supuesto se refiere a: valores y efectos depositados, generalmente en entidades financieras, así como a los valores nominativos que hayan

sido endosados. La presunción es de aplicación con independencia del parentesco entre endosante y endosatario.

5. Los bienes integrantes del ajuar doméstico¹⁵ (art. 15 LISD y 23 y 24 RISD) salvo prueba fehaciente de su inexistencia¹⁶ o menor valor (TEAC 29 de junio de 2005). La presunción de existencia del ajuar es automática aunque puede desvirtuarse mediante prueba en contrario (TEAC 14 de diciembre de 2005).

La adición afecta a todos los causahabientes en idéntica proporción a la de herederos, salvo que se acredite fehacientemente la transmisión a un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos.

Respecto a los bienes pertenecientes al causante el año anterior al devengo del impuesto, a la Administración le basta con la existencia en el patrimonio del fallecido el año anterior, pues una vez observada esta circunstancia es necesaria la acreditación de la inexistencia de los bienes mediante la destrucción de la prueba (TS 14 de abril de 2003 y 17 de julio de 2003¹⁷).

Si bien la jurisprudencia argumenta que la veracidad de la prueba en contrario se debe fundar en la existencia de recursos materiales para que se haya podido realizar tal adquisición, no siendo suficiente la aportación de documentos en los que se materializan formalidades que no acreditan la existencia de bienes suficientes que garanticen la capacidad adquisitiva necesaria para justificar tal adquisición, desvirtuando así el carácter gratuito de la entrega (STS de 13 de marzo de 2003, STSJ Comunidad Valenciana de 27 de septiembre de 2004).

Por su parte, la Dirección General de Tributos (DGT 31 de enero de 1996) estableció que la condición de sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública no puede verse alterada por pactos entre particulares, con independencia de su validez entre las partes.

- c) Valoración del usufructo constituido en favor de los cónyuges y de la transmisión de la nuda propiedad

Según dispone el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en su artículo 51.5¹⁸, en el caso de un usufructo constituido a favor de dos cónyuges simultáneamente, la valoración de la nuda propiedad será calculada considerando el usufructo de mayor porcentaje, si bien no se practica liquidación por la consolidación del dominio hasta el fallecimiento del último de los cónyuges.

Dispone el artículo 51.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que si el nudo propietario transmitiese su derecho a otro, al consolidarse el dominio en la persona del nudo propietario procede hacer otra liquidación, con independencia de la realizada al adquirente de la nuda propiedad.

B. Evolución de la recaudación obtenida por el impuesto en los últimos cuatro años y legislación aplicable

Como ya se ha indicado, el Impuesto sobre Sucesiones es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, siendo competencia de los territorios regionales la aplicación de las reducciones aplicables a la base imponible para la determinación de la base liquidable del impuesto. La Ley 22/2009, continúa el camino abierto por

la Ley 14/1996, ensanchando la capacidad de las Comunidades Autónomas en esta materia, extendiéndola a las transmisiones lucrativas *inter vivos* y mejorando las reglas de coordinación entre la norma estatal y la autonómica, de tal forma que, a la vista del artículo 48 de la Ley 22/2009 y la actual redacción del artículo 20 de la Ley del ISD, desde la perspectiva competencial las reducciones establecidas por las Comunidades Autónomas se pueden clasificar en las siguientes:

1. Reducciones análogas o «de mejora»¹⁹ a las del Estado: son las reducciones que regula el artículo 20 de la Ley y que, en consecuencia, incidan sobre el parentesco, minusvalía, empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades, vivienda habitual, patrimonio histórico, anteriores transmisiones *mortis causa* y seguros. Su coordinación con la normativa estatal se realiza en virtud de los siguientes criterios:

- a. Las reducciones establecidas en la normativa estatal tienen el carácter de mínimo, de tal forma que las CCAA pueden ampliar el importe de la reducción, ampliar los sujetos pasivos que puedan acogerse o disminuir los requisitos precisos para su aplicación, pero en ningún modo pueden minorar su importe ni establecer requisitos adicionales.
- b. La regulación que de las mismas realicen las Comunidades Autónomas excluye la aplicación de la normativa estatal.

2. Reducciones «propias» o específicas sobre presupuestos de hecho no regulados en la normativa estatal, por tanto, que no incidan sobre los regulados por el artículo 20 de la Ley del ISD. Su coordinación con la normativa estatal se realiza de acuerdo a los siguientes criterios:

- a. Se aplican para determinar la base liquidable con posterioridad a las estatales o «análogas» autonómicas.
- b. En ningún caso pueden suponer restricción directa o indirecta sobre las establecidas con carácter mínimo por la normativa estatal (CISS, 2014, p. 169).

De conformidad a lo anterior, la recaudación²⁰ obtenida, según los últimos datos facilitados por el Ministerio de Hacienda del ejercicio 2010, refleja que del total de ingresos impositivos, un 3,1 por ciento corresponde a ingresos recaudados en los territorios autonómicos. Esta recaudación supone una caída del 21,51 por ciento desde el año 2007, debido, fundamentalmente, al ejercicio por parte de las Comunidades²¹ de las competencias conferidas por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, modificada por la Ley Orgánica 3/2009 y, posteriormente, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, todas ellas ampliaron dichas competencias en este impuesto. De modo que, los territorios autonómicos, han implantado un buen número de beneficios fiscales, analizados a continuación.

a) Reducciones aplicables en las Comunidades Autónomas

El impuesto declara ciertas reducciones subjetivas por razón del parentesco entre el causante y el beneficiario y reducciones por minusvalía. Basadas en la concurrencia de determinadas circunstancias en el sujeto pasivo, de manera que el sujeto pasivo beneficiario puede aplicar la reducción en su base imponible, con independencia del carácter de su adquisición *mortis causa* sea a título de

heredero, legatario u otro concepto, en usufructo, nuda propiedad, pleno dominio y otros derechos de contenido patrimonial. La reducción consiste en una cuantía aplicable sobre la base imponible, variable en función de las condiciones del sujeto pasivo.

Por otro lado, la normativa contempla reducciones objetivas, aplicables en las circunstancias en las que un concreto bien esté presente en la sucesión (CISS, 2014, pp. 170 y 171). Estas reducciones pueden sintetizarse en las siguientes:

- a) Reducción por cantidades percibidas por seguros de vida para el caso de fallecimiento.
- b) Reducción por adquisición de vivienda habitual del causante.
- c) Reducciones por empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.
- d) Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico español o patrimonio histórico o cultural de las Comunidades Autónomas.
- e) Reducciones por adquisiciones de explotaciones agrarias prioritarias de la Ley 19/1995.

Las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de la competencia normativa conferida por la Ley 22/2009, han desarrollado reducciones aplicables a la base imponible del impuesto, cuya minoración permite el cálculo de la base liquidable sobre la que se girará la tarifa correspondiente.

Esta competencia evidencia diferencias sustanciales entre los distintos territorios, pues el acervo normativo les permite de forma adicional, establecer reducciones propias aplicables, hasta el momento, exclusivamente, a las personas físicas residentes o bienes radicados en su Comunidad Autónoma.

En la actualidad las regiones que han desarrollado reducciones para el territorio de aplicación del impuesto son las siguientes:

- Andalucía²², mejora las reducciones estatales. En concreto, se eleva al 99,99 por ciento del valor de la vivienda habitual que se transmita al cónyuge o parientes directos del causante. Añade una reducción aplicable por discapacidad, así como en las aplicables en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.
- Aragón²³ establece una reducción del 100 por cien a hijos menores de edad y discapacitados. La reducción estatal sobre la transmisión de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades se aplica con ciertas especialidades. Tienen una reducción del 30 por ciento, las adquisiciones *mortis causa* destinadas a la creación de empresas individuales, negocios profesionales o entidades societarias. La transmisión de la vivienda habitual al cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral, presenta una reducción del 99 por ciento. Las transmisiones entre cónyuges, descendientes, ascendientes se reducen en un 100 por cien.
- Asturias²⁴ aplica una reducción adicional y acumulable a la estatal, si en la herencia está incluida una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Se aplica una reducción variable en función del valor real del inmueble cuando se realicen transmisiones *mortis causa* de la vivienda habitual.
- Baleares²⁵ reconoce reducciones aplicables por razón de parentesco con el causante, por discapacidad, por adquisición de vivienda habitual, por adquisición de bienes y derechos afectos a actividades económicas y par-

participaciones sociales en entidades, adquisición de dinero para la creación de nuevas empresas y empleo, adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural, transmisión consecutiva de bienes y adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrario.

- Canarias²⁶ establece mejoras a las reducciones estatales relacionadas con el parentesco y el grado de discapacidad. Por otro lado, prevé reducción del 99 por ciento en la transmisión de empresas individuales o negocios profesionales y participaciones en entidades. Se reducirá en un 99 por ciento la transmisión de la vivienda habitual del causante en favor de familiares con ciertos requisitos. Se prevé una reducción para las transmisiones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural, así como reducciones propias por edad del sujeto pasivo o por la transmisión de bienes del Patrimonio Natural. Esta Comunidad Autónoma tiene en cuenta que, cuando unos mismos bienes o derechos sean objeto, en un periodo de diez años, de dos o más transmisiones a favor del cónyuge, descendientes o ascendientes, en la segunda y ulteriores transmisiones se puede reducir la base imponible en la cantidad más favorable entre; el importe de las cuotas satisfechas por el impuesto o, una reducción del 50, 30 o 10 por ciento, del valor real de los bienes y derechos, con ciertos requisitos.
- Cantabria²⁷ reconoce en su legislación reducciones personales superiores a las previstas en la legislación estatal y otro tipo según la condición física o psíquica del adquirente. Para las empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, así como para la transmisión de la vivienda habitual la Comunidad Autónoma prevé reducciones específicas.
- Castilla-La Mancha²⁸, como reducción propia, establece la aplicable a las transmisiones *mortis causa* de derechos o participaciones sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en los mercados organizados.
- Castilla y León²⁹ reconoce reducciones por discapacidad, descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes, por adquisición de bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico, por indemnizaciones públicas, por transmisión de explotaciones agrarias y de la empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.
- Cataluña³⁰ incluye reducciones específicas por razón de parentesco con el causante, por discapacidad y edad del beneficiario, por adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, por transmisiones de participaciones en entidades, de la vivienda habitual, de fincas rústicas de dedicación forestal, de bienes del patrimonio natural, explotaciones agrarias, bienes culturales, así como otras adicionales por exceso de base imponible e imposición decenal.
- Extremadura³¹ mejora las reducciones estatales referidas a las transmisiones percibidas por causahabientes incluidos en el grupo I de parentesco, a personas con discapacidad, transmisiones de explotaciones agrarias, vivienda habitual del causante, empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.
- Galicia³² las determina en función del grado de parentesco, por discapacidad, por indemnizaciones públicas, por transmisión de bienes y derechos afectos a una actividad económica y participaciones en entidades, por transmisiones de explotaciones agrarias y elementos afectos, vivienda

habitual del causante, fincas rústicas y parcelas de agrupaciones de propietarios forestales.

- La Rioja³³ establece reducciones específicas a la transmisión de la empresa individual, negocio profesional o participación en entidades, a la transmisión de la explotación agraria y vivienda habitual del causante.
- Madrid³⁴ aplica reducciones personales específicas, en función de la condición física o psíquica del adquirente, en las transmisiones *mortis causa* de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, vivienda habitual, bienes del Patrimonio Histórico Español e indemnizaciones para las víctimas del síndrome tóxico y terrorismo.
- Murcia³⁵ las concreta a las transmisiones de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.
- Valencia³⁶, presenta dos tipos, las personales, por condición física o psíquica del adquirente, así como en transmisiones de la empresa individual agrícola, Bienes del Patrimonio Histórico Artístico, empresa individual o negocio profesional y participaciones en entidades.

Para la aplicación de cualquiera de las reducciones anteriores, es preceptivo el vínculo del causante o el beneficiario con el territorio de aplicación del beneficio fiscal, en función del lugar en el que uno u otro tengan su residencia habitual. En otro caso, resultarán aplicables las reducciones estatales.

b) Reducciones aplicables a los sujetos pasivos no residentes en España

En aquellos casos en los que no existe conexión personal o real con algún territorio autonómico, hasta la aprobación de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, introducida en la modificación de 28 de noviembre de 2014, se aplicaba la normativa estatal, sin más consideraciones. Ese era el supuesto de los causantes no residentes al carecer de vínculo territorial alguno.

No obstante, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), estableció que la normativa aplicable, hasta el momento, no afectaba a la libre circulación de personas, como sostenía la Comisión Europea³⁷. Pero, sí afectaba a la libre circulación de capitales³⁸. Previamente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) en sentencia de 17 de octubre de 2013, se pronunció en favor de la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales³⁹ entre las personas residentes en los Estados miembros⁴⁰.

En aquellos casos en los que una sucesión o una transmisión lucrativa *inter vivos* en la que, o bien el causante, o bien el beneficiario, fuera no residente⁴¹ en territorio español o, en los supuestos en los que se produzcan transmisiones lucrativas —*inter vivos* o *mortis causa*— de inmuebles no situados en España, se impedía la aplicación de las reducciones fiscales⁴² correspondientes. Estas solo serían de aplicación si existiese alguna conexión, en su caso, con el territorio autonómico.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpreta en esta sentencia⁴³ que dicha restricción afecta a la libre circulación de capitales, ya que el sujeto pasivo por obligación real⁴⁴, lo es con independencia del lugar de residencia. La sentencia declara al régimen estatal del Impuesto sobre Sucesiones español, contrario a lo establecido en los artículos 63 del Tratado de la Unión Europea y

al artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992. El fallo declara contrario al principio de libre circulación de capitales la legislación española, al discriminar el trato fiscal dispensado a las transmisiones lucrativas entre los causahabientes residentes y no residentes en España y sobre los inmuebles situados en territorio español y los situados fuera de este.

La sentencia afirma literalmente que «la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que solo intervienen residentes o que solo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales».

La Ley reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, en los artículos 32 y 48, prevé la posibilidad de que estas establezcan reducciones fiscales aplicables a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que tengan conexión con la autonomía y, en consecuencia, sean residentes en territorio español.

c) Efectos de la sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, obligó a modificar la forma de tributación de las entregas lucrativas *mortis causa* en favor de personas no residentes en territorio español⁴⁵, y en las establecidas en favor de residentes en España, cuando percibieran bienes situados fuera del ámbito de aplicación del impuesto⁴⁶.

En consecuencia, la Disposición Adicional Segunda de la Ley, que adecúa la normativa estatal⁴⁷ del Impuesto a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, que establece los siguientes supuestos:

- a) Sujeto pasivo residente en España⁴⁸ y causante no residente en España, en fecha anterior al fallecimiento, habiendo residido en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo: En las adquisiciones de bienes y derechos por cualquier título sucesorio y, en los casos en los que el causante hubiera sido residente en un Estado de la Unión Europea distinto de España, a los sujetos pasivos se les aplicará la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma en la que se encuentre la mayor parte de los bienes que conforman el caudal relicto. Si no existieran bienes en España, se le aplicará la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma de residencia del sujeto pasivo.
- b) Transmisiones lucrativas *mortis causa* cuando el causante haya sido residente en España y sujetos pasivos no residan en territorio español: La liquidación del impuesto se realizará según la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia previa del causante.
- c) Donación o transmisión lucrativa *inter vivos* de bienes inmuebles situados en España a contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión

Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España: En este caso se aplicará el ordenamiento de la Comunidad Autónoma en la que el inmueble esté situado.

- d) Donaciones o transmisiones gratuitas *inter vivos* de inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por un contribuyente residente en España: concurre la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del sujeto pasivo.
- e) Adquisiciones gratuitas de bienes muebles situados en España por contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo: A dicha transmisión le será aplicable la normativa de la Comunidad Autónoma en la que hayan estado situados los bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.
- f) Transmisiones de bienes en las que resultan aplicables normativas de diferentes Comunidades Autónomas: Procederá la liquidación del impuesto teniendo en cuenta los siguientes criterios: —cálculo del tipo medio de gravamen resultante de la aplicación de la normativa estatal y de cada Comunidad Autónoma, al conjunto de bienes y derechos transmitidos; —aplicación de este tipo medio, obtenido en virtud de la normativa propia, valor de los bienes y derechos situados en la Comunidad Autónoma.

Con esta modificación del Impuesto sobre Sociedades estatal que, según la doctrina comunitaria, incumplía el principio de movilidad de capitales, queda adaptada a los principios constitutivos del Tratado de la Unión Europea.

II. TRANSMISIONES ENTRE CÓNYUGES DISUELTA LA SOCIEDAD CONYUGAL

1. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS TRANSMISIONES ENTRE PAREJAS DE HECHO

El artículo 20.2.a de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según redacción dada por 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 las Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE, 31 de diciembre de 2001), que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE, 31 de diciembre de 2001), en las transmisiones realizadas entre cónyuges se prevé una reducción general de 15.956,87 euros, deducidos de la base imponible y que da lugar al cálculo de la base liquidable.

No obstante lo anterior, en las transmisiones *mortis causa* realizadas entre parejas de hecho se aplica la tarifa correspondiente a la sucesión efectuada entre personas sin parentesco con el causante, y no la tarifa que procedería en transmisiones efectuadas entre cónyuges (TEAC 25 de febrero de 2004; 10 de marzo de 1999).

Sin embargo, la mayor parte de las Comunidades Autónomas han equiparado esta relación al matrimonio, tal es el caso de; Andalucía, Asturias⁴⁹, Baleares⁵⁰, Cantabria⁵¹, Castilla y León⁵², Extremadura⁵³, Galicia⁵⁴ y Madrid⁵⁵, por lo que el

tratamiento fiscal aplicable es idéntico al otorgado a las transmisiones efectuadas entre cónyuges.

El tratamiento fiscal dado a la pensión compensatoria, percibida por uno de los excónyuges, disuelta la sociedad conyugal o en su caso, la relación de hecho, está influida tanto por el régimen económico-matrimonial existente, constante matrimonio, como con la forma en la que tal pensión se percibe, como a continuación se describe.

2. PENSIÓN COMPENSATORIA Y DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD CONYUGAL: ASPECTOS FISCALES

El artículo 97 del Código Civil reconoce el derecho a favor de un cónyuge, a recibir una pensión en los casos de separación o divorcio en la medida en la que esta circunstancia suponga un desequilibrio económico tal, que implique un empeoramiento de su situación económica.

No obstante lo anterior, el artículo 99 del Código Civil contempla la posibilidad de sustituir dicha pensión por una renta vitalicia, el usufructo de determinados bienes o la entrega de un capital en bienes o dinero (LASARTE, 2015, *Principios* 6 y 7).

A. Regímenes económico-matrimoniales y pensión compensatoria: Aspectos tributarios

Los regímenes económico-matrimoniales constituyen el marco jurídico regulador de las relaciones patrimoniales entre cónyuges. Desde el punto de vista civil común, están previstos en los artículos 1315 y siguientes del Código civil. Desde la óptica fiscal, tienen una gran trascendencia ya que determinan las reglas de atribución y titularidad patrimonial de los bienes.

a) Liquidación de la sociedad de gananciales

La liquidación de la sociedad de gananciales⁵⁶ se realiza de acuerdo a lo previsto en los artículos 1392 y sigs. del Código civil, sin que proceda liquidación alguna en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del tributo. Por otra parte, la adjudicación de bienes de la sociedad a los cónyuges, está exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según el artículo 45.I.B).3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, planteándose el interrogante sobre si esta exención es aplicable o no a la adjudicación de bienes correspondientes al haber ganancial y atribuidos a uno de los cónyuges. En este sentido se pronuncia el TSJ de Cataluña en sentencia de 4 de enero de 2000, 7 de julio de 2000, 17 de julio de 2000 y 27 de noviembre de 2000⁵⁷.

Según afirma CALVO VÉRGUEZ (2011) «La adjudicación de bienes se encuentra exenta cuando consiste en la compensación económica por las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal, dentro de las que debe entenderse comprendidas, no ya solo las aportaciones económicas, sino también la dedicación a la familia o al trabajo del hogar. En este sentido, la STSJ de Cataluña de 4 de enero de 2000 declaró la aplicación de la exención del artículo 45.I.B) TRLITP y AJD en la adjudicación de la mitad indivisa de un inmueble perteneciente al otro cónyuge en pago de la pensión compensatoria derivada del convenio de

separación, siendo además el régimen económico matrimonial existente el de separación de bienes. Tal y como precisó el Tribunal «El dato determinante a efectos de tributación o exención en el ITP y AJD no es la tributación separada del bien en su mitad, sino su imposibilidad de disposición y disfrute independiente en el caso de que la sociedad conyugal se disuelva si el bien es indivisible y se posee el pro indiviso y sobre todo, el dato determinante de que al liquidarse se adjudique a uno de sus miembros en compensación de sus aportaciones anteriores constante convivencia»⁵⁸.

Sin perjuicio de las discrepancias doctrinales a las que ha dado lugar la interpretación del artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido regulador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es preciso puntualizar que se trata de una exención⁵⁹ prevista para estos casos, distinguiéndose claramente de los supuestos de no sujeción contemplados por la Ley⁶⁰.

b) Separación de bienes

El régimen económico matrimonial de gananciales, se fundamenta en la idea de que los cónyuges hagan comunes sus bienes, derechos y ganancias obtenidos a partir del momento de su constitución, de forma que si se disuelve, serán atribuidos por mitades a cada uno de ellos. Si se produjera la ruptura de la pareja, y ya que la intención de los cónyuges fue poner en común todos los bienes generados vigente el matrimonio, parece muy coherente que tras su disolución, se establezca una pensión compensatoria en favor de aquel miembro de la pareja que vea mermado su patrimonio tras la disolución del matrimonio.

Sin embargo, en el régimen económico de separación de bienes la cuestión no está exenta de polémica, ya que no faltan argumentos en favor⁶¹ y en contra⁶² de tal reconocimiento. No obstante, la doctrina mayoritaria entiende que es compatible el régimen económico de separación de bienes con el reconocimiento de una pensión compensatoria tras la ruptura del matrimonio, con el fundamento del desequilibrio económico producido por la disolución del vínculo conyugal.

No obstante lo anterior, el artículo 1438 del Código Civil reconoce el derecho al cónyuge que ha realizado el trabajo para la casa, a ser compensado por el otro cónyuge una vez producida la extinción del régimen de separación, compensación que se puede realizar en metálico o mediante la adjudicación de determinados bienes. El desplazamiento patrimonial originado por dicha compensación no queda sujeto al ISD, pues no tiene carácter gratuito, aunque sí queda sujeto a la modalidad de TPO pues presenta causa onerosa —compensar al otro cónyuge— salvo que se satisfaga en metálico. Finalmente, puede propugnarse el disfrute de la exención del artículo 45.I.B).3) del TR pues la transferencia patrimonial se funda en una norma de liquidación del régimen de separación de bienes. En tal sentido se pronuncian las Sentencia de del TSUPJ de Cataluña de 1 de julio de 1996, 24 de marzo de 2005 y 26 de abril de 2007⁶³.

3. TRIBUTACIÓN DE LOS BIENES ADJUDICADOS TRAS LA DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

El régimen fiscal aplicable a las adjudicaciones que se produzcan tras la disolución del vínculo matrimonial, hace indiferente cuál ha sido el régimen económico previo, y la forma de tributación no distingue si las adjudicaciones

se corresponden a la finalización de un régimen de gananciales o de separación de bienes.

La tributación de la adjudicación de bienes, disuelta la sociedad conyugal, la exención prevista en el artículo 45.I.B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, alcanza también a las adjudicaciones realizadas habiendo estado vigente el régimen económico matrimonial de separación de bienes. Como indica CALVO VERGEZ, J. (2011) «su extinción tampoco determina el surgimiento de una ganancia o pérdida patrimonial, siempre que por imposición legal o por resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causa distinta de la pensión entre los cónyuges. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 33.3.D) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, este supuesto tampoco da lugar a las actualizaciones de los valores de bienes o derechos adjudicados».

4. ESTUDIO DEL CASO: MODIFICACIÓN DE LAS MEDIDAS DE DIVORCIO DEBIDO AL AUMENTO DE LA CAPACIDAD DE PAGO DERIVADO DE LA PERCEPCIÓN DE UNA HERENCIA POR PARTE DE LA EXCÓNYUGE

La pensión compensatoria del artículo 97⁶⁴ de Código Civil común, está concebida como medio para evitar el desequilibrio producido en uno de los cónyuges tras la separación o divorcio⁶⁵. Así lo considera el Tribunal Supremo en diversas sentencias (SSTS 864/2010, de 19 de enero, 25 de noviembre 2011 y 20 de junio de 2013). De forma que si el desequilibrio económico entre ambos desaparece, también lo hace la razón de ser de tal pensión, atendidos los artículos 100 y 101 del Código Civil.

Así ocurre en el caso que nos ocupa, que plantea la modificación de las medidas de divorcio, instado por el marido, por la que pretendía la extinción de la pensión compensatoria concedida a la esposa, al haberse superado el desequilibrio económico que determinó la pensión, ya que esta había percibido una herencia tras el fallecimiento de su madre. El Tribunal Supremo (TS 1.^a, sentencia 17/3/2014. Rec. 1482/2012) anula la sentencia recurrida en lo referido a la percepción de la pensión compensatoria.

De esta forma se consolida como doctrina jurisprudencial que recibir una herencia, como hecho no previsible y susceptible de incidir favorablemente en la situación económica del beneficiario de la pensión y, como tal sobrevenida, de conformidad a los artículos 100 y 101 del Código Civil hace aplicable la modificación o extinción de la pensión compensatoria fijada antes del fallecimiento de la madre de la beneficiaria.

Por otra parte, el carácter temporal de la prestación, reforzado⁶⁶ por la Ley 15/2005, de 8 de julio, por la que se modifican el Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de separación y divorcio, subraya el carácter de la pensión como elemento que sirva para ayudar y aportar sustento eventual al excónyuge, en tanto no obtenga recursos suficientes como para situarse en una posición económica similar a que hubiera tenido de no haber existido el vínculo matrimonial.

Como se analizó en páginas anteriores, la pensión tiene una finalidad niveladora más que indemnizatoria, pues su objetivo es dar cumplimiento al principio de equidad por el que, tras el cese de la convivencia, aquel cónyuge que experimente algún desequilibrio económico, le sea compensado, con carácter temporal mientras dure tal circunstancia.

En el caso que nos ocupa, la herencia percibida por la esposa es una circunstancia sobrevenida, como afirma el Alto Tribunal, y no previsible en el momento de la determinación de la cuantía de la pensión compensatoria tras la disolución del vínculo matrimonial. En consecuencia, este incremento patrimonial, justifica la modificación o incluso la extinción de la pensión reconocida en un momento anterior, pues la capacidad económica de la beneficiaria se ha visto alterada tras la aceptación de la herencia.

El Tribunal Supremo interpreta que el fallecimiento de la madre de la esposa no estuvo ni en la causa del convenio regulador suscrito, ni en la sentencia de divorcio, ni se tomó en consideración para la determinación de la cuantía de la pensión compensatoria, pues se desconocía tanto la salud de la madre como la cuantía que percibiría la mujer como herencia, no era posible su valoración *a priori*.

En atención a estas circunstancias y a tenor de la interpretación dada a los artículos 100⁶⁷ y sin considerar el artículo 101⁶⁸, el derecho a la pensión se extingue por el cese de la causa que la motivó, y, en consecuencia, por la desaparición del desequilibrio económico.

Dos son los aspectos controvertidos y resueltos por el Alto Tribunal, como son la duración de la pensión y la obligatoriedad de su mantenimiento una vez modificada la situación económica de la mujer.

Respecto a la temporalidad de la pensión, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo afirma que la jurisprudencia otorga al órgano judicial la posibilidad de fijar la pensión con carácter temporal. Al constituirse como posibilidad y no una obligación, resulta viable la pensión indefinida o vitalicia. El mero transcurso del tiempo no es causa suficiente que motive la extinción de la pensión, pues es necesario que se haya producido una alteración patrimonial sustancial en el perceptor.

A. Cuestiones fiscales

La extinción del derecho a la percepción de la pensión compensatoria no tiene efecto tributario alguno ya que, como se vio antes, el pagador no se deduce cantidad alguna por la entrega de estas cantidades de dinero, ni es objeto de reducción de la base imponible o aplicación de beneficio fiscal alguno.

Por su parte, la perceptora, como se ha constatado, habrá tributado en concepto de rendimientos del trabajo personal en el momento en el que estas cantidades fueron percibidas y dejará de tributar una vez cese el derecho a la pensión.

Por otra parte, el tratamiento fiscal de la herencia, tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin efecto alguno sobre las bases imponibles declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por incompatibilidad entre la tributación por incremento patrimonial derivado de una transmisión *mortis causa* y su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

III. REFLEXIONES CONCLUSIVAS

I. A lo largo de las páginas anteriores, se ha evidenciado la heterogeneidad del tratamiento de las transmisiones *mortis causa* en cada una de las Comunidades Autónomas derivado del acervo normativo de los territorios regionales. Esta heterogeneidad plantea una diversidad en la carga fiscal soportada, que poco o

nada tiene que ver con la capacidad de pago de los ciudadanos, como podría esperarse de un trato fiscal tan desigual.

II. El Impuesto sobre Sucesiones, como tributo personal, se exige atendiendo al principio de residencia efectiva, pero en el caso de transmisiones de bienes por parte de personas físicas no residentes en territorio español o, en su favor, la obligatoriedad de aplicación de la normativa estatal impedía que los no residentes pudieran beneficiarse de las reducciones aplicables en las Comunidades Autónomas de residencia, como sí se aplicaría de ser residente en territorio español el sujeto pasivo o el causante.

III. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, se pronunció en favor de la libre circulación de capitales, estimando que la diferencia de tributación según se tratara de un residente en territorio español o en cualquier otro territorio de la Unión Europea provocaba agravios comparativos que obstaculizan la libertad de capitales en el espacio comunitario.

IV. Por su parte, la reciente reforma del Impuesto ha eliminado los agravios comparativos por inaplicabilidad de las reducciones autonómicas, según el causante o el beneficiario de la herencia fuera residente o no en territorio español.

V. La determinación de la capacidad de pago de uno de los cónyuges en el momento de la determinación de la pensión compensatoria tras la disolución de la sociedad de gananciales, puede verse alterada con posterioridad, como consecuencia de la percepción de una herencia o incremento patrimonial a título gratuito.

VI. La posibilidad de que la percepción de una herencia altere la capacidad de pago de un cónyuge, es una circunstancia imposible de determinar y constatar en el momento de la fijación de la cuantía, por lo que su percepción debe dar lugar a la valoración y, en su caso posible modificación de la cantidad percibida por el ex cónyuge en concepto de pensión compensatoria.

IV. ÍNDICE DE SENTENCIAS CITADAS

- STJUE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014
- STS de 17 de marzo de 2014
- STS de 20 de junio de 2013
- STS de 25 de noviembre de 2011
- STS de 19 de enero de 2010
- STSJ Cataluña de 26 de abril de 2007
- STSJ Cataluña de 24 de marzo de 2005
- STSJ Cataluña de 24 de diciembre de 2005
- STSJ Cataluña de 27 de noviembre de 2000
- STSJ Cataluña de 17 de julio de 2000
- STSJ Cataluña de 7 de julio de 2000
- STSJ Cataluña de 4 de enero de 2000
- STSJ Cataluña de 1 de julio de 1996

V. CITAS BIBLIOGRÁFICAS Y BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

ALLINGHAM, M. G. Y SANDMO, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics*, 1.

- BOZA I RUCOSA, M. y SÁNCHEZ MOLERO, J. (2008). La necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones. *Diario La Ley*, núm. 6984, Sección Tribuna, 8 de julio de 2008, Año XXIX, Ref. D-214. La Ley 22990/2008. Disponible en: http://diariolaleyley.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAO29B2AcSZYlJi9tynt_SvVK1-B0oQiAYBMk2JBAEOzBiM3mkuwdaUcjKasqgcplVmVdZhZAZO-2dvPfee--999577733ujudTif33_8_XGZkAWz2zkraYz4hgKrIH9-fB8_In7ROq-v3-Tv2s-eZ58s82neZHWRfVln51W9yD6Z5eUnZ4vVom_a6pOmmT5J6_X1KiolnnzC5vrZbW8Xnz2pl7nv7DNJs1nu7_7g-ke_f_eL8ym7Torn1bTz3bxe3GZv8km9HtbtVn5Km8-O_iFVT3L6yfXn-38wmZeXb3ILouLrCXIT7JaQBaz2WdP3-zgeXh_Z3f3F17mNbr7CeLi3zZ5r9wXlzMn9P_W2mfNU3RnFQlddPkWT2dv8wu8s-eF02bUY_rss1mVfM8Wy-n83HWRN79wqxs83qZATtuSuiFwS5-ja9U9XF-tJJ25ftffWaYXJX_w9YqDZlNwEAAA=WKE [15 de diciembre de 2014].
- BOSCH, N. (2009). El Modelo de Financiación Autonómica de 2009: Un Análisis Bajo la Perspectiva del Federalismo Fiscal», en VV.AA., *Informe Sobre Federalismo Fiscal en España '09*, Barcelona: Instituto d'Economia de Barcelona, pp. 10-21.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2011). Fiscalidad de las operaciones de disolución y liquidación de los regímenes económico matrimoniales: en torno a la STS de 30 de abril de 2010, *Diario La Ley*, núm. 7595, Sección Doctrina, 23 de marzo de 2011. Año XXXII. Disponible en: http://diariolaleyley.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAO29B2AcSZYlJi9tynt_SvVK1-B0oQiAYBMk2JBAEOzBiM3mkuwdaUcjKasqgcplVmVdZhZAZO2dvPfee--999577733ujudTif33_8_XGZkAWz2zkraYz4hgKrIH9-fB8_In7ROq-v3-Tv2s9W-blIpquUn02qBX7O2qovsk3le58tpkf3C-5npZLa8Xn72p1_kvblNJ89nu7_5gukf_v_cLs2m7zsqn1fSsz3T38UVVzmb7LJ-Z7u_sK3arHyVN5_t7f7Cqp7l9ZPrz3Z-YTOvrl5kl8VF1lKHT7JagBaz2WdP3-zQs3t_98GD-7_wMq-B0Wc_WVzkyzb_hfPiYv6c_t9K-6xpiuakKqmfJs_q6fxldpF_RlisF9S8GmfN6t0vzMo2r5cZUAq_nbRYIRTbVc0x6tVXV3ms8_2dnb3d-7vHuw_e7B38wnL5l155zfC52_8HFv108TEBAAA=WKE
- CISS (2014). *Todo Sucesiones*. Wolters Kluwer CISS.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (2014): *Informe*. Febrero de 2014.
- CRESPO GARRIDO, M. y VALMAÑA OCHAITA, S. (2013). El interés del menor en la mediación: Programas de Actuación, *Estado del arte de la mediación*. Aranzadi.
- ESEVERM MARTÍNEZ (2014). El impuesto sobre sucesiones de No Residentes y la Sentencia del TJUE de 4 de septiembre de 2014: problemas de ejecución 1. www.ccopyme.es (febrero de 2015).
- FERRE NAVARRETE, M. (2014). La política tributaria del Estado en 2014, *Presupuesto y Gasto Público* 74/1. Instituto de Estudios Fiscales.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J. M. (2014). Informe sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014. Respecto de la tributación en España por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Disponible en: www.notariosyregistradores.com [15 de enero de 2015].
- LAGARES CALVO, M. J. (1974). Hacia una teoría económica de la evasión tributaria», *Hacienda Pública Española*, 28.
- LASARTE ÁLVAREZ, C. (2014). *Principios de Derecho civil*, tomos 6 y 7. Madrid. Marcial Pons.
- LEFEBVRE, F. (2014a). *Memento Fiscal 2014*. Madrid.
- (2014b). *Memento Express. Novedades Tributarias 2014*, Madrid.
- (2013). *Memento Fiscal 2013*. Madrid.
- LÓPEZ, J. (2007). La Nivelación Horizontal, en S. Lago (Dir.), *La Financiación del Estado de las Autonomías: Perspectivas de Futuro*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 165-188.

- LUCAS DURÁN, M. (2012). *Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial*. Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT.
- (2010). Aspectos tributarios de las transferencias internacionales de tecnología, *Derecho de la I+D+i; Investigación, desarrollo e innovación. Cuestiones jurídicas actuales relacionadas con propiedad industrial y transferencias de tecnología*, pp. 583-680. Ed. Bosch.
- POUS DE LA FLOR y MORETÓN SANZ (2014). Comunidad conyugal y partición hereditaria: la previa liquidación del régimen económico matrimonial, *RCDI*.
- REGISTRO DE ECONOMISTAS Y ASESORES FISCALES (2013). Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral». *Economistas. Consejo General. REAF*.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2010). Financiación de las Comunidades Autónomas por los Impuestos Cedidos, el Fondo de Suficiencia y la Garantía de Financiación de los Servicios de Asistencia Sanitaria Correspondiente al Ejercicio 2008, disponible en <http://www.meh.es/es-ES/Estadistica%20e%20Informes/Estadisticas%20territoriales/Paginas/Estadisticas%20Territoriales.aspx> (14 de noviembre de 2010).
- VV.AA. (2007). *Estudio comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas*. Cátedra ALTAE de Estudios Financieros y Fiscales. Universidad Pontificia de Comillas. ICAI-ICADE.

NOTAS

¹ Según la última modificación introducida a 28 de noviembre de 2014.

² 1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*. c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. 2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades» (art. 3 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre según redacción dada en la modificación introducida el 28 de noviembre de 2014).

³ Así lo planteó el Informe emitido por la Comisión de Expertos nombrada por el Gobierno al efecto de establecer un marco normativo que reformara el Sistema Fiscal Español.

⁴ Comisión nombrada por Acuerdo del Gobierno, de 5 de julio de 2013.

⁵ Ley 22/2009, de 18 de diciembre: Artículo 32, Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio. 2. 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 estos 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. 3. Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de

un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos. 4. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual. 5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1.º b) de esta Ley.

⁶ Ley 22/2009, de 18 de diciembre: Artículo 48 Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones, ínter vivos, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.— Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por este o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.— Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, estas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado. b) Tarifa del impuesto. c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.— Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado. 2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando este conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

⁷ La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social modifica el artículo 4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que con efectos desde el 1 de enero del año 2001, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Uno. Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 4, que quedará redactado de la siguiente forma: «1. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

⁸ Cuando aparezcan bienes en la última declaración del Impuesto sobre el Patrimonio que no existen en la relación de bienes aportada por los herederos, esta presunción puede desvirtuarse por los siguientes medios: —se justifique que en el caudal 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. b) Los bienes y derechos adquiridos durante los 3

años anteriores a título oneroso en usufructo por el fallecido y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del fallecido, según prevén el artículo 11.1.b de la Ley y el artículo 26 del Reglamento. —No se aplica, si se acredita que los adquirentes de la nuda propiedad hicieron efectiva la contraprestación. c) Bienes y derechos transmitidos por el causante durante los 4 años anteriores a su fallecimiento reservándose el usufructo —o cualquier otro derecho vitalicio— de los mismos o de otros del adquirente. Se excluyen las transmisiones a cambio de renta vitalicia a entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones.

Se desvirtúa si en el caudal hereditario figura dinero u otros bienes recibidos en contraprestación de la nuda propiedad. d) Valores y efectos depositados: — los valores y efectos depositados —generalmente en entidades financieras—, cuyos resguardos se hubiesen endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubieran retirado aquellos o tomado razón del endoso en libros del depositario; y —los valores nominativos —aunque no estén depositados— que hubieran sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiese hecho constar en los libros de la entidad emisora, con anterioridad también al fallecimiento del causante.

⁹ a) Presunción derivada de Registros Fiscales o de datos que tenga la Administración. La presunción se aplica cuando: 1. Disminuye el patrimonio de una persona. 2. Se produzca un correlativo incremento en otra persona. La disminución y el incremento deben referirse a los mismos bienes y derechos. 3. La persona que tiene el incremento sea cónyuge (no separado), descendiente, heredero o legatario del que sufre la disminución. En el caso de herederos o legatarios se plantea el problema de que: salvo los herederos forzosos, hasta el momento del fallecimiento no se sabe si lo son. 4. Que entre la disminución y el correlativo incremento no haya transcurrido un plazo superior a cuatro años. 5. Que la disminución y el incremento se constaten a partir de algún Registro Fiscal o de datos que tenga la Administración. CISS 2014, p. 103.

¹⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según la última modificación, de 17 de septiembre de 2014 (BOE A 2003-23186): Artículo 66 Plazos de prescripción. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

¹¹ El TEAC (14 de mayo de 1999) considera aplicable la presunción en el supuesto de venta de un bien privativo de un cónyuge a otro formalizado a través de un contrato privado de préstamo entre ellos, préstamo que no reúne ninguna de las condiciones del artículo 1227 del Código Civil para gozar de eficacia frente a terceros. CISS 2014, p. 104.

¹² El Comité de expertos nombrado para la Reforma del Sistema Fiscal Español preveía el mantenimiento de la deducibilidad de las cantidades satisfechas en las adquisiciones lucrativas *inter vivos* que se acumulen a la herencia (DGT CV 0145-12, 25 de enero de 2011).

¹³ La adición se realiza exclusivamente a efectos de la liquidación y pago del impuesto, sin repercusión, por tanto, en los problemas civiles de división y partición de la herencia. Es importante concretar qué personas quedarán afectadas por las adiciones que se realicen, es decir, cuáles son las adquisiciones individuales que se van a ver incrementadas a consecuencia de la adición. Las presunciones no operan de forma automática. Se tiene que requerir a los interesados para que presten su consentimiento a la adición. Si estos rechazan la incorporación, el valor de los bienes a que se refiere la presunción de adición no se incorpora, de momento, a la masa hereditaria o a la porción hereditaria individual que se trata. El expediente de comprobación continúa solo 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 (RISD artículo 93).— No procede adición en el supuesto, infrecuente pero posible, de que lo satisfecho por ITP y AJD sea superior a lo que correspondería pagar por ISD.—Si la cantidad ingresada por ITP y AJD es inferior, procede la adición, pero el sujeto pasivo tiene derecho a que se le deduzca de la liquidación practicada por ISD lo satisfecho por aquel impuesto (LISD art. 11.3 y RISD

art. 29).— Cuando el adquirente de un bien, o de su nuda propiedad, es alguien ajeno al grupo de personas que resultan ser herederos o legatarios en virtud de ley o testamento, se considera como legatario. Lefebvre (2014a).

¹⁴ Las reglas de valoración de los derechos de usufructo, uso y habitación están previstos en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (BOE, 31 de diciembre de 2002) así como en el artículo 49 y sigs. del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y pueden sintetizarse de la siguiente forma: Valoración del usufructo temporal: Se computa el 2% por cada periodo de un año, sin exceder del 70% del valor del bien. Valoración del usufructo vitalicio: Su valoración es igual al 70% del valor total del bien cuando el usufructuario tenga menos de 20 años. Este porcentaje se minora en un 1% menos por cada año superior a 20 que tenga el usufructuario, con el límite mínimo del 10% del valor total del bien. Respecto a la valoración dada a la nuda propiedad, el valor de este derecho se computa por diferencia entre el valor total de los bienes y el valor atribuido al usufructo. El valor de la nuda propiedad no puede ser inferior al 30% del valor total de los bienes.

¹⁵ El artículo 15 de la LISD se limita a indicar que el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria. Ni la Ley ni el artículo 34 del Reglamento establecen una definición de ajuar doméstico que permita delimitar con exactitud los bienes y derechos que se entienden incluidos y los que se deben considerar excluidos y, por tanto, deben incluirse con independencia del ajuar en la masa hereditaria gravable. Por su parte, el artículo 4.4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio tampoco define el ajuar doméstico pero expresamente excluye a efectos de exención en dicho tributo del ajuar doméstico las joyas, las pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones y aeronaves, así como las obras de arte y antigüedades. De otro lado, el diccionario de la Real Academia define el ajuar doméstico como el conjunto de muebles, enseres y ropa de uso común en la casa. Se cuantifica el ajuar familiar por el artículo 15 de la LISD en un valor estimativo o *forfait* determinado en un porcentaje del 3% del importe del caudal relicto del causante, es decir, los bienes y derechos del causante a su fallecimiento, sin incluir para su cálculo los bienes objeto de incorporación mediante las presunciones de adición del artículo 11 de la LISD, ni las donaciones acumuladas, ni las cantidades que se perciban por los sucesores por seguros para el caso de fallecimiento del causante que se integran en la sucesión *mortis causa* (art. 34.3. RISD). El valor así obtenido, caso de que el causante esté casado, se minora por el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, en concepto de ajuar que corresponde al cónyuge viudo por disposición del artículo 1321 del Código Civil o disposición análoga de Derecho foral. Por tanto, es de aplicación cuando el causante estuviese casado sujeto al régimen del Código Civil o cuando estando casado en régimen foral, el Derecho foral le reconozca igual derecho (casos, por ejemplo, de Aragón y Cataluña).

En régimen de declaración-liquidación, el ajuar se calcula sobre el 3% del valor declarado de los bienes integrantes del caudal relicto. La comprobación de valores por la administración de dichos bienes conlleva un nuevo cálculo del ajuar sobre el valor comprobado del caudal relicto. CISS, 2014, p. 124.

¹⁶ Incluso en el caso de que el causante hubiese sufrido el síndrome de Diógenes, la mera constancia de ello no acredita la inexistencia de ajuar, como tampoco prueba el que se destruyesen todos los bienes existentes en el domicilio del causante (TEAC 29 de junio de 2005, 13 de septiembre de 2006). Lefebvre (2014a mg 5396-98).

¹⁷ Afecta a todos los sucesores universales o herederos en proporción al título sucesorio cuando los bienes hayan dejado de formar parte del patrimonio del causante sin que se acredite fehacientemente la transmisión a un sucesor (CISS, 2014, p. 129).

¹⁸ Artículo 51. Reglas especiales. 1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

¹⁹ Con el fin de evitar dudas interpretativas que suscitó la deficiente técnica empleada por alguna Comunidad Autónoma en el ejercicio de la capacidad normativa durante la vigencia de la Ley 14/1996, las Comunidades Autónomas deben indicar al regularlas si la reducción

es análoga o de mejora, respecto a la estatal o, propia, o específica. Las reducciones autonómicas «análogas» o de «mejora» que conlleven un recorte del ámbito de aplicación o de la cuantía de las reducciones estatales, adolecen de vicio de incompetencia y, en nuestra opinión, a la vista de la Ley 22/2009, no impiden la aplicación de la normativa estatal si es, en efecto, más favorable. Las Comunidades Autónomas pueden dictar normas de desarrollo de las normas que dicten en el ejercicio de su capacidad normativa, e igualmente a las mismas corresponde la Resolución de las Consultas que sobre su normativa se planteen. En tanto ello no se produzca parece que se deben de aplicar en lo que fuera susceptible de aplicación analógica las normas inferiores estatales y los criterios de la DGT del Estado, en especial la Resolución 2/1999. CISS, 2014, p. 170.

²⁰ En 2010 la recaudación total del impuesto fue de 2.018.732, según datos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, mientras que en 2009 se recaudaron 2.273.142, y en 2007 las cifras habían sido de 2.572.111.

²¹ Esta caída de recaudación no es exclusiva del Impuesto sobre Sucesiones, sino que el Impuesto sobre el Patrimonio, entre 2007 y 2010 experimentó una disminución del 94,86%, fundamentalmente por la eliminación del tributo en muchas Autonomías.

²² D. Leg. Andalucía 1/2009 artículo 18, 19, 20 —redacción L. Andalucía 11/2010-21 y 22 ter. Rec. L. Andalucía 8/2010.

²³ L. Aragón 10/2012 (art. 131-1 a 131-7).

²⁴ L. Asturias 6/2008, artículos 4 y 5.

²⁵ L. Balear 22/2006, artículo 1 a 12; L. Balear 3/2012, artículo 7.

²⁶ D. Leg. Canarias 1/2009 artículo 19 a 24 bis rec. L. Canarias 4/2012.

²⁷ D. Leg. Cantabria 62/2008 artículo 5.1 a 5.6 rec. L. Cantabria 1/2012.

²⁸ L. Castilla-La Mancha 9/2008 artículo 8 rec. L. Castilla-La Mancha 2/2012.

²⁹ D. Leg. Castilla y León 1/2008 artículos 15 a 21, rec. L. Castilla y León 9/2012 y 26 rec. L. Castilla y León 10/2009.

³⁰ L. Cataluña 19/2010 artículo 1 a 29 —rec. L. Cataluña 7/2011 — 30 a 23, 33 rec. L. Cataluña 52012—, 34 a 36 y dis. Final 1.^a —redacc. L. Cataluña 3/2011.

³¹ D. Leg. Extremadura 1/2006 artículo 9 a 15 rec. L. Extremadura 6/2008, L. Extremadura 19/2010 artículo 14 rec. L. Extremadura 4/2012.

³² D. Leg. 1/2011, artículo 6, 7, 8 seis y disp. Trans. 1.^a.

³³ L. La Rioja 7/2012 artículo 4 a 7 y disp. trans. primera.

³⁴ D. Leg. Madrid 1/2010 artículo 21, 22 y disp. trans. 1.^a rec. L. Madrid 9/2010.

³⁵ D. Leg. Murcia 1/2010. Artículo 3.1.

³⁶ L. C. Valenciana 13/1997. Artículo 10 —rec. L. C. Valenciana 14/2005 y L. C. Valenciana 10/2006.

³⁷ La sentencia ha sido dictada tras la interposición por parte de la Comisión Europea de un recurso, en marzo de 2012, contra España, al considerar que se infringía la normativa europea que garantiza la libre circulación de capitales.

³⁸ Es esta una cuestión que puede afectar a los ocho millones de ciudadanos europeos que residen fuera de las fronteras de su país de nacimiento, y que provoca diferencias fiscales en el modo de tributación de los dos millones y medio de inmuebles que son propiedad de ciudadanos que viven en países diferentes al de localización del inmueble. Anualmente se autorizan alrededor de 450.000 herencias transfronterizas por un valor aproximado de 123.000 millones de euros.

³⁹ El tenor literal de la sentencia dice: Constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de estos. Sentencia TJUE, de 3 de septiembre de 2014.

⁴⁰ La sentencia del Tribunal de Justicia, de 17 de octubre de 2013, declaró que *por lo que respecta al importe que se ha de pagar en concepto de impuesto de sucesiones por un bien inmueble situado en Alemania, no existe ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad en el tratamiento fiscal entre la situación de personas que no residen en dicho Estado miembro y aquella en la que al menos una de ellas resida en el referido Estado, res-*

pectivamente. En efecto, el importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones correspondiente a un inmueble situado en Alemania se calcula, con arreglo a la ErbStG, en función al mismo tiempo del valor de dicho bien inmueble y del vínculo personal que exista entre el causante y el heredero. Pues bien, ninguno de esos dos criterios depende del lugar de residencia de estos (véanse, en este sentido, las sentencias Jäger, apartado 44; Eckerlkamp y otros, apartado 61, y Arens-Sikken, apartado 55).

⁴¹ Respecto a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional para el caso de un residente en España que percibe un legado libre de impuestos procedente de Holanda véase Lefebvre (2014b mg 4610) donde según DGT (CV 5 de septiembre de 2013) si el consultante tiene la residencia habitual en España, al no haber convenio de doble imposición con Holanda en materia de herencias, se atiende a las normas del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, está sujeto por obligación personal por la adquisición hereditaria de los bienes del causante, lo que implica la obligación de pagar el impuesto por la totalidad de los bienes adquiridos con independencia del lugar dónde se encuentren.— No obstante, si satisface realmente el impuesto en el país de situación de los bienes, y para evitar la doble imposición, de la liquidación que proceda practicar en España se puede aplicar la deducción por doble imposición y el aplicable la LISD artículo 23.

⁴² El artículo 20.4 establece que: *En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.*

⁴³ El examen debe destacar los siguientes aspectos: (I) Es dictada como consecuencia de un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España. Por tanto, no deriva de una petición de decisión prejudicial suscitada por un órgano jurisdiccional español. La diferencia no es baladí, especialmente en cuanto a determinar sus efectos y alcance. (II) Resulta de su lectura la actitud obstruccionista del Reino de España, que pretendió paralizar y dilatar el recurso. (III) La misma no se refiere a la normativa de las CCAA, sino esencialmente a la normativa estatal, en concreto a la Ley 22/2009, de Cesión de Tributos, que delimita los puntos de conexión para determinar la administración y normativa autonómica aplicable en el ISD, excluyendo a los no residentes que quedan sujetos en todo caso a la competencia y normativa estatal, tal y como resulta del inicio del artículo 32 de dicha ley. Por tanto, no afecta a la legislación emanada de las CCAA en el ejercicio de su capacidad normativa. (V) Parte de la base que la normativa autonómica, consecuencia del ejercicio de las atribuciones conferidas a las CCAA por la Ley 22/2009, es más favorable al contribuyente, al tener la normativa estatal el carácter de, “mínimo”. (IV) Declara a la normativa estatal contraria al derecho originario de la UE (que constituye una especie de constitución europea) como se ha indicado al inicio y no al derecho derivado, lo que supone un, “plus”, de gravedad. JUÁREZ GONZÁLEZ (2014).

⁴⁴ El artículo 7 LISD establece que: A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se hayan celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

⁴⁵ De la sentencia y del fallo, a mi criterio, son los siguientes: (I) Sucesiones, *mortis causa*, en las que el causante es residente en territorio español y alguno o algunos o todos los sucesores-contribuyentes son no residentes. Se justifica en la discriminación que conlleva de los sujetos pasivos no residentes (que quedan sujetos a la normativa estatal) con respecto a los sujetos pasivos residentes (que quedan sujetos a la normativa autonómica correspondiente a la CA donde el causante hubiere tenido su residencia habitual al devengo). (II) Sucesiones en que el causante es no residente en España. En este caso, conforme a la Ley 22/2009 el régimen en principio es igual para todos los sujetos pasivos: es competente y rige la normativa del Estado. Pues bien, aunque el trato fiscal es igual para todos, sin embargo, es de peor condición que la carga fiscal soportada cuando el causante es residente en una Comunidad Autónoma, lo que justifica la vulneración del Derecho Comunitario primario.

(III) Donaciones de inmuebles situados en territorio español, en cuanto que los no residentes deben tributar por la hacienda y normativa estatal y los residentes por la hacienda y normativa autonómica correspondiente a la ubicación del inmueble. (IV) Donaciones de inmuebles radicados fuera del territorio español, en cuanto que los no residentes no tributan en España (sujetos por obligación real) y los residentes en España deben tributar por la normativa estatal (sujetos por obligación personal). (V) Donaciones de otros bienes y derechos situados en territorio español, puesto que los no residentes deben tributar por la hacienda y normativa estatal y los residentes por la hacienda y normativa autonómica correspondiente a la Comunidad Autónoma de su residencia habitual. (VI) Donaciones de otros bienes y derechos situados fuera del territorio español. En este caso, los donatarios no residentes no tributan en España (sujetos por obligación real) mientras que los residentes en España deben tributar por la hacienda y normativa correspondiente a la Comunidad Autónoma en donde tienen su residencia habitual. JUÁREZ GONZÁLEZ (2014).

⁴⁶ Para un análisis sobre aspectos tributarios de las transferencias internacionales ver LUCAS DURÁN (2010), pp. 605 y sigs.

⁴⁷ *Sin embargo, queda ilesa la normativa propia de las CCAA dictadas al amparo de la capacidad que les otorga el artículo 48 de la Ley 22/2009. La sentencia que comentamos no entra a valorar ni por tanto emite juicio sobre la legislación de las CCAA, tan solo se limita a constatar que la normativa estatal de coordinación conlleva la desigualdad tributaria y, en consecuencia, constituye un obstáculo para la libre circulación de capitales.* JUÁREZ GONZÁLEZ (2014).

⁴⁸ La Disposición Adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, según última modificación de 28 de noviembre de 2014, establece: 2. *A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.*

⁴⁹ Las parejas estables definidas en la Ley Asturias 4/2002, de 23 de mayo, de Parejas Estables se equiparan a cónyuges.

⁵⁰ Se hace extensivo a los miembros de la parejas estables reguladas en la Ley de Baleares 18/2001, de 19 de diciembre, de Parejas Estables, siempre que los convivientes verifiquen todos los requisitos y las formalidades requeridas, incluida la inscripción en el Registro de Parejas Estables de esta Comunidad Autónoma. En todo caso, el conviviente que sobreviviera al miembro de la pareja premuerto tiene los mismos derechos y las mismas obligaciones que la Compilación de Derecho Civil de las Islas Baleares prevé para el cónyuge viudo, tanto en la sucesión testada como en la intestada. (L. Baleares 22/2006, Dis. Adic. Única). Lefebvre (2014a).

⁵¹ Según la Ley 1/2005 de 16 de mayo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Cantabria, a los efectos de aplicar las reducciones aplicables a la base imponible en las adquisiciones *mortis causa* y la bonificación aplicable a las adquisiciones *mortis causa* de los herederos comprendidos en los grupos I y II de parentesco, se asimilan a cónyuges las parejas de hecho que estén inscritas en el Registro conforme a lo previsto en la Ley.

⁵² Se asimilan al matrimonio las uniones de hecho que hayan tenido convivencia estable durante, al menos, dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión se haya inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de Castilla y León, según lo previsto por el artículo 25 del Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado. *Artículo 25. Equiparaciones.* A los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales regulados en este capítulo se asimilarán a los cónyuges los miembros de uniones de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión se haya inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de Castilla y León.

⁵³ En Extremadura se equiparan a los cónyuges los miembros de las parejas de hecho inscritas en el Registro de Uniones o Parejas de Hecho de la Comunidad, según lo dispuesto en el D. Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de

Tributos Cedidos por el Estado y la Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁵⁴ Según lo previsto en el artículo 12 del Decreto Legislativo 1/2011 de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, se equiparan al matrimonio las uniones de dos personas mayores de edad, capaces, que convivan con intención o vocación de permanencia en una relación de afectividad análoga a la conyugal y que estén inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia, cuando hayan expresado su voluntad de equiparar sus efectos a los del matrimonio.

⁵⁵ A los efectos de la aplicación de las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones pertinentes de carácter autonómico, se asimilan a los cónyuges los miembros de las uniones de hecho que cumplan con los requisitos exigidos en la Ley Madrid 11/2001 y el artículo 26 del Decreto Legislativo de Madrid 1/2010.

⁵⁶ El régimen económico matrimonial de gananciales está regulado en los artículos 1344 y sigs. del Código Civil; sobre la materia *vid.*, POUS DE LA FLOR y MORETÓN SANZ (2014), Comunidad conyugal y partición hereditaria: la previa liquidación del régimen económico matrimonial, *RCDI*.

⁵⁷ STSJ Cataluña 27 de noviembre de 2000: Ciertamente los bienes de cada cónyuge en el régimen de separación de bienes guardan una titularidad individual y separada; sin embargo, al permanecer en común y pro indiviso a la disolución de la sociedad conyugal se hace necesaria su distribución separada, siendo el dato determinante a efectos de tributación o exención por ITP y AJD, no la titularidad separada del bien en su mitad, sino su imposibilidad de disposición y disfrute independiente de no procederse a la liquidación de los que se encuentran en común y pro indiviso. Citado en CALVO VÉRGEZ, J. (2011).

⁵⁸ *Pues bien, desde el punto de vista fiscal, y en congruencia con su naturaleza sustantiva, la liquidación de gananciales, al ser un acto de disolución de una comunidad, no origina una transmisión sujeta como tal a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPyAJD. Hemos de reconocer, no obstante que a ello se opone la dicción literal del artículo 45.I.B) 3 del Texto Refundido de la Ley reguladora del citado impuesto (TR)m, tenor literal que no ha impedido, sin embargo, que lo anterior constituya una consolidada doctrina común de los Tribunales jurisdiccionales. Véase a este respecto las SSTs de 23 de mayo de 1998 y de 28 de junio de 1999. También la Dirección General de Tributos (DGT) ha defendido esta línea de interpretación en contestaciones a Consultas de 5 de octubre de 1999 y de 8 de febrero de 2000.* CALVO VÉRGEZ, J. (2011).

⁵⁹ (...) si se admite que el fundamento de la exención reside en la protección a la familia, o en la intención de otorgar un tratamiento fiscal más favorable a cualquier hecho imponible que se produzca en el contexto cónyuge-sociedad conyugal, habría que plantearse la posibilidad de aplicar la exención a supuestos relacionados con otros regímenes económico matrimoniales. Concretamente, debería considerarse también la posibilidad de que la exención pudiera aplicarse a supuestos de adjudicación y de transmisión de bienes realizados como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal, a pesar de que el régimen económico del matrimonio fuera el de separación de bienes o el de participación en las ganancias, regulados en los artículos 1411 a 1434 del Código Civil. Ello parece una exigencia derivada del principio de igualdad. CALVO VÉRGEZ, J. (2011).

⁶⁰ Especial referencia merece la posibilidad de sustituir dicha pensión por una renta vitalicia, el usufructo de determinados bienes o la entrega de un capital en bienes o en dinero. En este caso nos encontramos ante un desplazamiento patrimonial análogo a la dación o adjudicación en pago cuya tributación por la modalidad de TPO se haya prevista en el artículo 7.2.A) del TR del ITP y AJD, por lo que pueden distinguirse dos supuestos: 1) Caso de que la adjudicación del derecho real de usufructo o de los bienes se establezca en la resolución judicial que aprueba el convenio regulador. En este caso no tiene el carácter de desplazamiento patrimonial y no puede resultar sujeta un a la modalidad del TPO ni en el ISD. 2) Caso en el que la adjudicación se produzca una vez declarada judicialmente la pensión y en sustitución de la misma. Nos encontramos ante una dación en pago que queda sujeta a la modalidad de TPO —Artículo 7.2.A del TR—. Ahora bien, entendemos que no es en absoluto infundado considerar la aplicación de la exención del artículo 45.I).B)3 del TR, pues es un desplazamiento patrimonial consecuencia del matrimonio y como tal debe

quedar amparado por la exención, dirección interpretativa acogida por el TSJ Cataluña en la sentencia 24 de diciembre de 1999. CISS (2014).

⁶¹ Entre las sentencias que afirman la procedencia del reconocimiento del derecho a la percepción de una pensión compensatoria disuelto el matrimonio cuyo régimen matrimonial era el de separación de bienes, conviene citar las sentencias del Tribunal Supremo, de 10 de febrero de 2005, de 28 de abril de 2005 y de 10 de marzo de 2009.

⁶² Quienes se oponen al reconocimiento de la pensión compensatoria en los casos de separación de bienes, suponen una opción minoritaria en la doctrina. No obstante sus argumentos se basan en que la solicitud de tal pensión supondría una infracción de los artículos 1091 y 1258 del Código Civil, ya que las capitulaciones matrimoniales tienen un carácter contractual. Entienden que con esta petición se va en contra de uno de los principios esenciales del Derecho Privado *Pacta Sunt Servanda*. Por otro lado, se entiende que tal solicitud va en contra de la voluntad de los esposos al pretender desvincularse uno del otro en el momento en el que optaron por el régimen económico de separación de bienes.

⁶³ CISS, 2014, p. 450.

⁶⁴ Se trata de una cuantía que uno de los cónyuges debe satisfacer al otro, normalmente bajo la forma de renta periódica, y cuyo objeto es el resarcimiento de uno de los cónyuges por el deterioro sufrido tras la ruptura matrimonial (art. 97 del Código Civil).

⁶⁵ Para un análisis cuantitativo de la situación del divorcio en España ver CRESPO (2013).

⁶⁶ El artículo 97 queda redactado de la siguiente forma: «El cónyuge al que la separación o el divorcio produzca un desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tendrá derecho a una compensación que podrá consistir en una pensión temporal o por tiempo indefinido, o en una prestación única, según se determine en el convenio regulador o en la sentencia.— A falta de acuerdo de los cónyuges, el juez, en sentencia, determinará su importe teniendo en cuenta las siguientes circunstancias: 1.ª Los acuerdos a que hubieran llegado los cónyuges. 2.ª La edad y el estado de salud. 3.ª La cualificación profesional y las probabilidades de acceso a un empleo. 4.ª La dedicación pasada y futura a la familia. 5.ª La colaboración con su trabajo en las actividades mercantiles, industriales o profesionales del otro cónyuge. 6.ª La duración del matrimonio y de la convivencia conyugal. 7.ª La pérdida eventual de un derecho de pensión. 8.ª El caudal y los medios económicos y las necesidades de uno y otro cónyuge. 9.ª Cualquier otra circunstancia relevante. En la resolución judicial se fijarán las bases para actualizar la pensión y las garantías para su efectividad».

⁶⁷ RD 1/1898, de 24 de julio, según redacción operada por la Ley 30/1981, de 7 de julio (BOE de 20 de julio), por la que se modifica la regulación del matrimonio en el Código Civil y se determina el procedimiento a seguir en las causas de nulidad, separación y divorcio, artículo 100, Fijada la pensión y las bases de su actualización en la sentencia de separación o de divorcio, solo podrá ser modificada por alteraciones sustanciales en la fortuna de uno u otro cónyuge.

⁶⁸ Artículo 101 según redacción dada por la Ley 30/1981, de 7 de julio: El derecho a la pensión se extingue por el cese de la causa que lo motivó, por contraer el acreedor nuevo matrimonio o por vivir maritalmente con otra persona. El derecho a la pensión no se extingue por el solo hecho de la muerte del deudor. No obstante, los herederos de este podrán solicitar del juez la reducción o supresión de aquella, si el caudal hereditario no pudiera satisfacer las necesidades de la deuda o afectara a sus derechos en la legítima.