



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA PLANIFICACIÓN FISCAL DE LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA
FAMILIAR SOCIETARIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y
DONACIONES: ESPECIAL REFERENCIA AL RÉGIMEN DE DEFINICIÓN
DE MALLORCA.**

Autor: Ana Morales Magnet

5ºE3B

Tutor: María Pilar Navau Martínez-Val
Área de Derecho Financiero y Tributario

Madrid 2023

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	5
1. OBJETIVO.....	5
2. METODOLOGÍA	6
3. ESTRUCTURA.....	7
II. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ASPECTOS GENERALES Y CARACTERÍSTICAS.....	8
1. HECHO IMPONIBLE Y NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	8
1.1. Objeto imponible	8
1.2. Características.	9
1.3. Hecho imponible y supuestos de no sujeción	14
1.4. Solución a la primera cuestión: la sujeción del acto jurídico de la consultante al ISD 16	
2. EL PACTO DE DEFINICIÓN MALLORQUÍN Y EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	18
2.1. Concepto del pacto de definición mallorquín y consideración en la LISD	18
III. PUNTO DE CONEXIÓN A NIVEL TERRITORIAL PARA EXIGIR EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	19
1. SUCESIONES.....	21
2. DONACIONES.....	22
IV. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES	28
1. REDUCCIONES.....	28
a. Por grado de parentesco con el fallecido	28
b. Para personas con discapacidades psíquicas o sensoriales	29
c. Por empresa familiar.....	29
2. COEFICIENTES MULTIPLICADORES.....	33
3. APLICACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES A NO RESIDENTES	34
V. COMENTARIO RESPECTO DEL NUEVO IMPUESTO DE SOLIDARIDAD A LAS GRANDES FORTUNAS	37
VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	40
VII. BIBLIOGRAFÍA	43

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Reglas de aplicación de normativa.....	14
Tabla 2: Cuadro resumen Sucesión.....	22
Tabla 3: Cuadro resumen Donación.....	23
Tabla 4: Coeficiente multiplicador Islas Baleares.....	34
Tabla 5: Escala aplicable a las transmisiones mortis causa para los grupos I y II en las Islas Baleares.....	36
Tabla 6: Tipos a los que se grava la base liquidable del Impuesto.....	38

LISTADO DE ABREVIATURAS

CC.AA.	Comunidades Autónomas
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITSGF	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
LFCA	Ley sobre la financiación de las CCAA
LIP	Ley sobre del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley sobre la Renta de las Personas Físicas
LISD	Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones
RISD	Reglamento sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. OBJETIVO

En este trabajo se va a realizar un Dictamen Jurídico con motivo de la entrega de participaciones sociales que planea realizar la consultante a favor de sus tres hijos. Se trata de una residente en Mallorca, viuda, de 62 años, que proyecta realizar, mediante escritura pública, en mayo de 2023, una entrega gratuita de presente de las participaciones sociales de la empresa familiar. La empresa es Supermac S.A. mediante un pacto de definición mallorquín, a partes iguales. Los tres hijos renunciarían a su legítima a cambio de percibir dichas participaciones sociales. Se trata de:

- a) La hija mayor, de 34 años, residente en el Principado de Asturias, funcionaria, casada. Patrimonio de 300.000 euros. Ingresos anuales de 54.000 euros.
- b) El segundo hijo, de 32 años, soltero, residente en Palma de Mallorca. Patrimonio de 500.000 euros. Como administrador y gerente de Supermac S.A., percibe remuneraciones por tales funciones, las cuales superan el 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.
- c) El hijo menor, de 25 años, residente en los EE.UU., carece de patrimonio. Tiene unos ingresos anuales de 40.000 euros como becario de doctorado en una Universidad norteamericana.

La donante posee el 90% del capital social de SuperMac SA, entidad domiciliada en Palma de Mallorca. Su segundo hijo es gerente de la empresa y tiene un 5% del capital. El objeto social de Supermac SA es la explotación de supermercados. El patrimonio de la sociedad está constituido fundamentalmente por activos afectos a la explotación de los supermercados y por participaciones en otras sociedades. Estas otras sociedades participadas se dedican a la actividad de arrendamiento de inmuebles disponiendo de una persona con contrato laboral y a jornada completa para la gestión de la actividad.

La viuda ha residido en Palma de Mallorca toda su vida. No obstante, por problemas de salud, desde abril de 2021 vive en Asturias, en el domicilio de su hija mayor. Allí se ha empadronado y recibe servicios de asistencia social del Principado (acude a un centro de

día del Principado para mayores). A efectos de IRPF, sigue declarando como vivienda habitual la vivienda familiar situada en Palma de Mallorca.

La consultante plantea las siguientes cuestiones:

1. ¿Resultaría exigible el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta operación? Si es así, ¿cuál sería el hecho imponible?
2. ¿Qué Comunidad Autónoma sería competente, en su caso, para exigir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones? ¿Cuál sería el punto de conexión a nivel territorial?
3. ¿Qué beneficios fiscales podrían resultar, en su caso, aplicables a esta operación? ¿Existe algún beneficio fiscal regulado por alguna Comunidad Autónoma? ¿Podría resultar aplicable a la operación la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley estatal 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?
4. Si los hay, ¿podrán aplicarse a los beneficios fiscales a su hijo menor, a pesar de que reside en los EE. UU.?
5. ¿Qué estrategia de planificación fiscal lícita podría resultar aconsejable para que la consultante y sus hijos minimicen la carga fiscal asociada a esta operación?

2. METODOLOGÍA

En este trabajo, la metodología empleada será de investigación teórica o documental, se estudiará la legislación pertinente como la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹ (en adelante LISD), y las leyes autonómicas relativas al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se utilizarán las bases de datos como Dialnet, Tirant Lo Blanch, Aranzadi, La Ley Digital 360, Thomson Reuters, Vlex o Lefebvre. Por otro lado, se hará un exhaustivo análisis de jurisprudencia, libros doctrinales y revistas jurídicas disponibles en la base de datos Aranzadi.

¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

Por otro lado, al ser un dictamen, se llevará a cabo una metodología deductiva ya que en primer lugar se examina el marco normativo, la interpretación de la Administración al respecto y la jurisprudencia de éste. Posteriormente, se aplican esos conceptos a la solución del supuesto planteado por la consultante.

Asimismo, se llevará a cabo una metodología de Derecho comparado donde se hará una comparación de las diferentes legislaciones y especialidades autonómicas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, "ISD").

3. ESTRUCTURA

El presente trabajo busca dar respuesta en forma de dictamen jurídico a las cuestiones planteadas más arriba.

Para ello, en primer lugar, se hará una breve introducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se hablará de sus aspectos generales, estructura y características.

En segundo lugar, se abordará la cesión de dicho tributo a las Comunidades Autónomas y se explicarán sus peculiaridades, haciendo especial hincapié en el régimen de las Islas Baleares y sus especialidades, ya que es el caso al que hay que dar solución en el dictamen jurídico. No obstante, también se abordará el régimen de otras Comunidades y se compararán.

Posteriormente, se aconsejará a la consultante del dictamen, la mejor estrategia de planificación fiscal lícita para que obtenga la mayor optimización fiscal posible.

Por último, debido a que el ISD está ligado al Impuesto sobre el Patrimonio y ya que es un tema de actualidad, se hará un breve comentario respecto del nuevo Impuesto de solidaridad a las grandes fortunas.

II. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ASPECTOS GENERALES Y CARACTERISTICAS

1. HECHO IMPONIBLE Y NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1.1. Objeto imponible

El ISD es un tributo que grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas físicas. Está regulado por *la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*² (en adelante, LISD), y desarrollado por *el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*³ (en adelante, RISD).

En la Exposición de motivos de la Ley se establece que “El impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba del hasta ahora vigente Impuesto General sobre las sucesiones, resulta, así mismo, en la configuración de la ley, al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente.

El impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detrarse de cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantiene los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo; a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente...”⁴.

Como recoge esta Exposición de motivos, una de las justificaciones de este impuesto es la redistribución de la riqueza, por cada adquisición gratuita que obtiene una persona física, debe pagar un porcentaje a la Hacienda Pública.

² *Ibid.*

³ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).

⁴ Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

Uno de los principios más importantes en los que se fundamenta este impuesto es el principio de capacidad económica, éste está recogido en el artículo 31.1 CE, establece:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”⁵.

Este principio se refiere a la capacidad de cada persona para contribuir equitativamente a los gastos del Estado, teniendo en cuenta su situación financiera.

1.2. Características.

Se define al ISD como un impuesto de cierre en la imposición directa y complementaria del IRPF, se presenta como un tributo de una importancia menor a los principales impuestos de naturaleza directa como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. El ISD tiene una capacidad recaudatoria notablemente menor a los otros impuestos mencionados, pero eso no implica que sea menos importante.⁶

Además, este impuesto se puede clasificar como directo y subjetivo. Existe cierta discusión sobre si los incrementos patrimoniales gratuitos que grava este impuesto pueden considerarse renta o patrimonio. La postura que defiende que el objeto imponible del ISD es renta se fundamenta en lo siguiente:

- El artículo 4 del RISR y el artículo 6.4 de la LIRPF recoge la incompatibilidad entre el IRPF y el ISD, de lo que se puede concluir que ambos tienen la misma materia impositiva.

⁵ *Ibid.*

⁶ Gorosabel Rebolleda, J. M. *Fiscalidad práctica 2017. IRPF, patrimonio y sucesiones y donaciones*. Editorial Aranzadi, 2017. Parte III. Capítulo 12.

- El contexto en el que la Ley 29/1987 fue redactada y aprobada, y es que contó con una fuerte influencia de la teoría de la imposición equitativa de NEUMARK⁷ y por el concepto de renta extensiva del Informe Carter⁸.

Por otro lado, los que defienden la calificación del ISD como impuesto sobre el patrimonio se basan en las siguientes razones:

- El legislador reconoce la notable distinción entre las adquisiciones provenientes de herencias, donaciones y legados, de las otras fuentes de ingresos de las personas físicas. Tal es su diferencia que se opta por gravarlas mediante un impuesto separado en lugar de incluirlas en el IRPF.
- Sostiene la teoría de que el ISD busca gravar el patrimonio adquirido a través de la herencia y demás figuras sucesorias y no el incremento de capacidad económica del heredero.

Se puede concluir que la postura más aceptada es la primera⁹.

Asimismo, es un tributo personal, el hecho imponible se describe haciendo referencia a personas; progresivo, la carga tributaria aumenta a medida que aumenta el nivel del incremento patrimonial de los contribuyentes. También es instantáneo, está acotado temporalmente, éste se produce en el momento concreto de la sucesión o donación¹⁰.

Otro rasgo que se debe mencionar es que el ISD es titularidad del Estado (tributo estatal) aunque es un impuesto cedido a las CC.AA., en virtud de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las CC.AA. de

⁷ NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Madrid, IEF, 1974.

⁸ Comisión CARTER, *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la fiscalidad*, IEF, Madrid, 1975.

⁹ Navau Martínez-Val, M^a.P. “Fundamento y límites del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: examen crítico a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional” en Alonso Madrigal, J. (Dir.) *Fundamento y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial*, Thomsom Reuters Aranzadi, Madrid, 2021, pp.99-143.

¹⁰ Jiménez Muñoz, F. J., Lasarte Álvarez, C., Ignacio Gallego Dominguez, Javier Lasarte Álvarez, García Pérez, C. L., Ignacio Díaz de Lezcano Sevillano, Alicia Calaza López, Carmen Mingorance Gosálvez, Antonio Rodríguez González, CERVILLA GARZÓN, M. D., & Martín Fernández, J. *El derecho de Sucesiones contemporáneo Aspectos civiles y fiscales*. Tirant lo Blanch, p.333.

régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, LFCA)¹¹. El artículo 48 de la Ley 22/2009 recoge:

“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 *inter 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 éste 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, éstas 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

¹¹ 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 (BOE 20 de diciembre de 2009).

de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto”.

Por lo que esta cesión implica la delegación de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, así como la competencia normativa sobre reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota.

Por lo tanto, se aplicarán las normas que hayan elaborado las CC.AA. de régimen común ejerciendo su competencia. No obstante, se aplicará la regulación estatal cuando se trate de una materia no cedida a las CC.AA., como el hecho imponible o en materias donde las CC.AA. no hayan entrado a regular.

Aparte de la cesión a las CC.AA., se han de tener en cuenta otras particularidades como:

- a) Territorios forales: debido a la autonomía normativa de la que gozan Navarra y el País Vasco, tienen aprobada su propia regulación del impuesto (Disposición Adicional 1ª CE¹²). En el País Vasco tenemos lo establecido en el Concierto Autonómico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo¹³ y en Navarra se rige por el Convenio Económico, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre¹⁴. A su vez, en el País Vasco tenemos las tres Normas Forales (de Álava, de Guipúzcoa y de Vizcaya) y en Navarra la Ley Foral que regulan el ISD en estos territorios.
- b) Convenios y Tratados Internacionales: hay que tenerlos en cuenta para evitar la doble imposición de los países con los que España tenga suscritos Convenios.

La Tabla que veremos más abajo resume los puntos de conexión que, en las CC.AA. de régimen financiero común, determina qué C.A. concreta es la competente

¹² *Op. Cit.*, Constitución Española.

¹³ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE 25 de mayo de 2002).

¹⁴ Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE 28 de diciembre de 1990).

para recaudar y cuya normativa propia resulta aplicable. Estos puntos de conexión se recogen en el artículo 32 de la Ley 22/2009¹⁵:

1. “Los ingresos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones generados en el territorio de una Comunidad Autónoma se ceden a dicha comunidad.
2. Se determina el territorio de una Comunidad Autónoma donde se generan los ingresos del impuesto, basándose en los siguientes criterios:
 - a) Para herencias y seguros de vida acumulados en la herencia, se tiene en cuenta la residencia habitual del fallecido en el momento del devengo del impuesto.
 - b) Para donaciones de bienes inmuebles, se considera el territorio donde se ubican los inmuebles.
 - c) Para donaciones de otros bienes y derechos, se tiene en cuenta la residencia habitual del beneficiario en el momento de devengarse el impuesto.
3. Si un mismo donante dona diferentes bienes o derechos a un mismo beneficiario y los ingresos se generan en diferentes Comunidades Autónomas, cada comunidad recibirá los ingresos correspondientes al valor de los bienes o derechos donados en su territorio.
4. Si se acumulan donaciones, la Comunidad Autónoma recibirá los ingresos correspondientes al valor de los bienes y derechos transmitidos actualmente, considerando el valor total acumulado.
5. En los casos de las letras a) y c) del punto 2, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma donde el fallecido o beneficiario haya tenido su residencia habitual, según lo establecido en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley”.

¹⁵ *Op. Cit.*, Ley 22/2009

Tabla 1: Reglas de aplicación de normativa

Resultan aplicables las siguientes reglas, a efectos de determinar a qué CA corresponde el rendimiento y la normativa que resulta aplicable en cada caso:
1) CCAA de régimen común:

Incremento	CA a la que le corresponde el rendimiento	Normativa aplicable
Adquisiciones mortis causa Seguros de vida (acumulados a la porción hereditaria del beneficiario)	CA donde el causante tuviese su residencia habitual en el momento del devengo	Normativa de la CA en cuyo territorio el fallecido o el donatario hubiese permanecido un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo*.
Adquisiciones inter vivos	- Inmuebles, incluidos los valores asimilados (nº 11467 s.): CA donde radiquen los bienes	Normativa de la CA donde radique el bien inmueble o los valores.
	- Demás bienes y derechos: CA donde el donatario tenga su residencia habitual en la fecha del devengo	Normativa de la CA en cuyo territorio el fallecido o el donatario hubiese permanecido un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo*.

* Para determinar el período de permanencia se computan las ausencias temporales.

2) Territorios forales: la determinación de si la residencia corresponde a un Territorio Foral o a una CA de régimen común, se dispone en la ley reguladora del régimen de concierto o convenio económico, sin que en ningún caso sean aplicables las reglas recogidas en la normativa reguladora del régimen propio de las CCAA de régimen común (DGT CV 11-1-12; CV 3-4-13; CV 13-2-14).

Fuente: Memento fiscal 2022, Lefebvre

1.3 Hecho imponible y supuestos de no sujeción

Respecto del hecho imponible, tanto el artículo 3 LISD¹⁶, como el artículo 10 RISD¹⁷ recogen las operaciones que son gravadas por este impuesto:

“1º La adquisición de bienes o derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

2º La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

3º La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro 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”.

El artículo 659 del Código Civil¹⁸ define herencia como “todos los bienes,

¹⁶ *Op. Cit.*, Ley 29/1987.

¹⁷ *Op. Cit.*, Real Decreto 1629/1991.

¹⁸ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid de 25 de julio de 1889).

derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte”. En cuanto al legado, podemos definirlo como una sucesión a título particular, con más limitaciones que la herencia.

Esta figura se regula a partir del artículo 858 del Código Civil¹⁹. La doctrina mayoritaria como Claudio García Díez²⁰, diferencia estas dos figuras ya que el heredero sucede a título universal y el legatario sucede a título particular.

Además de la herencia y el legado recoge el artículo 11 del RISD²¹, que son títulos sucesorios, entre otros, los siguientes supuestos: “la donación mortis causa; los contratos o pactos sucesorios; las cantidades que las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de los empleados fallecidos, salvo las derivadas de seguros sobre la vida para caso cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, o las que deban tributar por IRPF; y, las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, siempre que excedan de las establecidas por usos o costumbres o del 10% del valor comprobado del caudal hereditario”.

Respecto del segundo supuesto del artículo 3 LISD²² que constituye hecho imponible, el artículo 618 del CC²³ define donación como “un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta.”

Por otro lado, aparte de la donación, el artículo 12 del RISD²⁴, considera negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos*, los siguientes supuestos: la condonación de deuda siempre que se haga con ánimo de liberalidad; la renuncia de derechos a favor de una persona determinada; la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación; el desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte realizados con ánimo de liberalidad; el contrato de seguro sobre la vida y el contrato individual de seguro, siempre que el beneficiario sea persona distinta del contratante.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ García Díez, C., “La condición de heredero a efectos tributarios”, *RCyT. CEF*, núm. 367, 2013, pp. 5-56.

²¹ *Op. Cit.*, Real Decreto 1629/1991.

²² *Op. Cit.*, Ley 29/1987.

²³ *Op. Cit.*, Real Decreto de 24 de julio de 1889.

²⁴ *Op. Cit.*, Real Decreto 1629/1991.

Por su parte, el art. 3.2 del RISD²⁵ termina de delimitar el hecho imponible del ISD con la mención de una serie de supuestos de no sujeción²⁶.

1.4 Solución a la primera cuestión: la sujeción del acto jurídico de la consultante al ISD

Tras esta breve exposición sobre los aspectos generales y características del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, vamos a centrarnos en resolver la siguiente cuestión: **¿Resultaría exigible el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la entrega gratuita de participaciones sociales mediante un pacto de definición mallorquín? Si es así, ¿cuál sería el hecho imponible?**

Parece que tras todo lo expuesto anteriormente, podemos concluir que sí sería exigible el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que éste grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas físicas y en el caso que nos ocupa, la consultante tiene intención de realizar una entrega gratuita de presente de las participaciones sociales de la empresa familiar Supermac S.A. mediante un pacto de definición mallorquín, a partes iguales. Los tres hijos renunciarían a su legítima a cambio de percibir dichas participaciones sociales. Esto supondría un aumento de patrimonio para los hijos.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ No están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- a) Los premios obtenidos en juegos autorizados.
- b) Los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- c) Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.
- d) Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquéllas.
- e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor.
- f) Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.

Según el artículo 3.1 a) de la LISD²⁷, constituye hecho imponible: “La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, en este caso, la entrega gratuita de presente de las participaciones sociales de la empresa familiar por parte de la madre a los hijos. Este negocio jurídico se conoce como pacto de definición mallorquín regulado en el texto refundido de la Compilación del Derecho Civil aprobado por Decreto Legislativo 79/1990 de 6 de septiembre²⁸. El artículo 50 de esa ley recoge que: “Por el pacto sucesorio conocido por definición, los descendientes, legitimarios y emancipados, pueden renunciar a todos los derechos sucesorios, o únicamente a la legítima que, en su día, pudieran corresponderles en la sucesión de sus ascendientes, de vecindad mallorquina, en contemplación de alguna donación, atribución o compensación que de éstos reciban o hubieren recibido con anterioridad”. También especifica que la definición “deberá ser pura y simple y formalizarse en escritura pública”.

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha confirmado mediante consultas vinculantes que el pacto de definición mallorquín tiene consideración de título sucesorio, en concreto en la consulta vinculante V2397-16 del 1 de junio de 2016²⁹, recoge que respecto de su naturaleza jurídica, puede ser calificado como un negocio jurídico “mortis causa” debido a que los artículos 50 y 51 se encuentran en el título que regula las sucesiones del texto refundido de la Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares³⁰.

Por si no fuera suficiente justificación lo anterior, el artículo 6³¹ del mismo texto recoge que “la herencia se defiende por testamento, por Ley y por los contratos regulados en este Libro”.

Por lo tanto, podemos afirmar que por la entrega gratuita de presente de las participaciones sociales de la empresa familiar que quiere llevar a cabo la consultante del dictamen mediante pacto mallorquín es exigible el ISD y la entrega de las participaciones

²⁷ *Op. Cit.*, Ley 29/1987.

²⁸ Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares (BOIB de 2 de octubre de 1990).

²⁹ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V2397-16, de 1 de junio. Fecha de la última consulta: 21 de noviembre de 2022.

³⁰ *Ibid.*

³¹ *Ibid.*

sociales de la empresa familiar mediante pacto mallorquín- calificable como título sucesorio-, constituye el hecho imponible.

En el siguiente apartado del trabajo se va a desarrollar este tema.

2 EL PACTO DE DEFINICIÓN MALLORQUÍN Y EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

2.1 Concepto del pacto de definición mallorquín y consideración en la LISD

Como explica Juan Calvo Vérguez en la Revista Quincena Fiscal num.6/2022 de Aranzadi, los pactos sucesorios son acuerdos que se hacen en vida del futuro causante, en los cuales se dispone de sus bienes en adelanto de la herencia que dejará. En España, existen diferentes tipos de Derecho Civil que se aplican en los distintos territorios del Estado. En algunos territorios, como Euskadi, Navarra, Cataluña, País Valenciano, Islas Baleares, Aragón y Galicia, los pactos sucesorios no están prohibidos porque tienen un Derecho Civil propio (Especial o Foral) que lo permite. Sin embargo, en el resto del territorio donde se aplica el Derecho Civil Común, los pactos sucesorios están prohibidos³².

Como ya hemos mencionado antes, respecto a su naturaleza, tiene consideración de adquisición *mortis causa* (art. 11 del RISD). La Sentencia del Tribunal Supremo 407/2016, del 9 de febrero de 2016³³ confirmó la calificación previa mencionada y afirmó que los acuerdos sucesorios son ganancias patrimoniales obtenidas por causa de muerte. El tribunal explicó que la naturaleza jurídica de estos acuerdos no se ve afectada por el hecho de que sus efectos patrimoniales se produzcan antes del fallecimiento. Esta opinión fue posteriormente adoptada por el TEAC en su Resolución del 2 de marzo de 2016 y por

³² Calvo Vérguez, J., “A vueltas con las fiscalidad de los pactos sucesorios”, *Revista Quincena Fiscal num.6/2022*, 2022.

³³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. STS 407/2016, de 9 de febrero de 2016 [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS:2016:407]. Fecha de la última consulta: 28 de noviembre de 2022.

la Dirección General de Tributos a través de numerosas consultas vinculantes (V043017, de 17 de febrero y V1225-17, de 18 de mayo)³⁴.

La Sentencia anteriormente mencionada permitió, al calificar como transmisiones por causa de muerte a los pactos sucesorios que involucren la entrega de bienes o derechos en el momento de su formalización, estar no sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en virtud del artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006³⁵.

El devengo se producirá el día que se celebre dicho pacto, art 24.1 LISD: “No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo”.

III. PUNTO DE CONEXIÓN A NIVEL TERRITORIAL PARA EXIGIR EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En este punto se va a hablar sobre las leyes, criterios y puntos de conexión mediante los cuales se determina la Comunidad Autónoma que tiene legitimidad para exigir el pago de este tributo. Para ello, tenemos que tener en cuenta la siguiente regulación y jurisprudencia:

- El artículo 28 de la Ley 22/2009³⁶ que regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía determina la residencia en las CC.AA. si el contribuyente es residente en territorio español.
- El artículo 32 de la misma Ley, trata sobre el alcance de la cesión y puntos de conexión del ISD³⁷.

³⁴ Álvarez Barbeito, P., “Adquisición de empresa familiar mediante actos sucesorios con eficacia de presente: problemática actual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal num.3/2021*, 2021.

³⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del 29 de noviembre de 2006).

³⁶ *Op. Cit.*, Ley 22/2009

³⁷ *Ibid.*

- Sentencia del Tribunal Supremo 550/2018 (Sala de lo Contencioso, Sección 5ª), de 19 de febrero (recurso 62/2017)³⁸
- Sentencia del Tribunal Supremo 1098/2018 (Sala de lo Contencioso, Sección 5ª), de 22 de marzo (recurso 125/2016)³⁹.

Las Sentencias mencionadas del Tribunal Supremo ilustran cómo los tribunales evalúan la residencia habitual en el contexto del ISD y cómo diversos factores, como el empadronamiento, la vivienda habitual y los vínculos familiares y sociales, pueden influir en la determinación de la residencia habitual y la competencia de las CC.AA. en materia fiscal.

En cuanto a la Sentencia del Tribunal Supremo 550/2018 (Sala de lo Contencioso, Sección 5ª), de 19 de febrero (recurso 62/2017), aborda el tema de la residencia habitual en el contexto del ISD y la competencia de las CC.AA en la aplicación de sus propias normativas fiscales en este ámbito. El caso implica a un contribuyente que heredó bienes situados, tanto en la Comunidad de Madrid, como en la Comunidad Valenciana. La cuestión principal en este caso es si el contribuyente es considerado residente habitual de la Comunidad de Madrid o de la Comunidad Valenciana a efectos del ISD. El Tribunal Supremo concluye que el contribuyente tiene su residencia habitual en la Comunidad de Madrid, basándose en la evaluación de diversos factores, como el lugar de empadronamiento, la vivienda habitual, el lugar de trabajo y otros vínculos familiares y sociales. En consecuencia, la sentencia determina que la Comunidad de Madrid es la competente para exigir el ISD en este caso y aplicar su normativa fiscal.

En cuanto a la Sentencia del Tribunal Supremo 1098/2018 (Sala de lo Contencioso, Sección 5ª), de 22 de marzo (recurso 125/2016) también trata la residencia habitual en el contexto del ISD, pero en relación con una donación. El caso involucra a un contribuyente que donó bienes situados en la Comunidad Valenciana a sus hijos, quienes residen en la Comunidad de Madrid. La cuestión principal en este caso es si los

³⁸ Sentencia del Tribunal Supremo núm. STS 550/2018, de 19 de febrero de 2018 [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS:2018:550]. Fecha de la última consulta: 21 de noviembre de 2022.

³⁹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. STS 1098/2018, de 22 de marzo de 2018 [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS:2018:1098]. Fecha de la última consulta: 21 de noviembre de 2022.

hijos son considerados residentes habituales de la Comunidad de Madrid o de la Comunidad Valenciana a efectos del ISD. El Tribunal Supremo concluye que los hijos tienen su residencia habitual en la Comunidad de Madrid, basándose en la evaluación de diversos factores, como el lugar de empadronamiento, la vivienda habitual y otros vínculos familiares y sociales. En consecuencia, la sentencia determina que la Comunidad de Madrid es la competente para exigir el ISD en este caso y aplicar su normativa fiscal.

El punto de conexión a nivel territorial en el ISD se refiere al criterio utilizado para determinar qué Comunidad Autónoma es competente para exigir el impuesto y aplicar su normativa específica. Los principales criterios utilizados en el ISD son:

- La residencia fiscal del causante (en el caso de sucesiones)
- La residencia fiscal del donatario (en el caso de donaciones)
- El lugar de situación del bien, en algunas donaciones.

1. SUCESIONES

Como mencionábamos previamente, en el caso de las sucesiones, la residencia fiscal del causante es el punto de conexión principal. Según el artículo 32.1 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la Comunidad Autónoma competente para exigir el ISD en las sucesiones será aquella en la que el causante haya tenido su residencia habitual durante los últimos cinco años anteriores al fallecimiento. Si el causante tuviera residencia fiscal en el extranjero, se aplicaría la normativa estatal en lugar de la autonómica⁴⁰. Podemos ver estos criterios respecto a la sucesión resumidos en el cuadro a continuación.

⁴⁰ *Op. Cit.*, art. 32 Ley 22/2009.

Tabla 2: Cuadro resumen Sucesión

A) SUCESIÓN (Adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio)

Causante	Causahabiente (Sujeto pasivo)	Competencia	Normativa aplicable
Residente	Residente	CA residencia causante	CA residencia causante
	No residente	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA residencia causante
No residente	Residente	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA con el mayor valor de los bienes situados en España; si no hay bienes, CA en la que reside
	No residente	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA con el mayor valor de los bienes situados en España

Fuente: Memento fiscal 2022, Lefebvre

2. DONACIONES

En el caso de las donaciones, la residencia fiscal del donatario es el punto de conexión principal. La Comunidad Autónoma competente para exigir el ISD en las donaciones será aquella en la que el donatario tenga su residencia fiscal en el momento de la donación (artículo 32.1 de la Ley 22/2009)⁴¹.

Si el donatario tuviera residencia fiscal en el extranjero, se podría aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto (Disposición Adicional Segunda LISD)⁴².

Cuando se trate de la donación de bienes inmuebles, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma donde estén situados los bienes, independientemente de la residencia fiscal del donante y del donatario (artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009)⁴³.

Si los bienes son muebles se aplicará la ley de la CA de la residencia fiscal del causante en el momento de la donación como hemos explicado más arriba. Podemos ver estos criterios respecto a la donación resumidos en el cuadro a continuación.

⁴¹ *Op. Cit.*, Ley 22/2009.

⁴² *Op. Cit.*, Ley 29/1987.

⁴³ *Ibid.*

Tabla 3: Cuadro resumen Donación

B) DONACIÓN (Adquisición de bienes derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito inter vivos)

Donatario (Sujeto pasivo)	Tipología de los bienes	Situación de los bienes	Competencia	Normativa aplicable
Residente	Inmueble	España	CA donde se sitúe el inmueble	CA donde se sitúe el inmueble
		Fuera de España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA residencia
	Demás bienes y derechos	España	CA residencia	CA residencia
No residente	Inmueble	España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA situación del inmueble
	Demás bienes y derechos	España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CA donde hayan estado los bienes el mayor número de días en los 5 años anteriores, de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto

Fuente: Memento fiscal 2022, Lefebvre

En el supuesto planteado, se trata de una donación de participaciones sociales de una empresa familiar, Supermac S.A. Para determinar el punto de conexión territorial, tenemos que valorar si el pacto de definición mallorquín debe ser tratado como una donación o como una sucesión. Según lo expuesto anteriormente en esta investigación, el pacto de definición mallorquín tiene consideración de título sucesorio, “mortis causa” y, por lo tanto, debería tratarse como una sucesión, a pesar de que se entregue aún en vida del causante. En consecuencia, para determinar la Comunidad Autónoma competente en el caso de sucesiones, el criterio principal es el lugar de residencia habitual del causante en los últimos cinco años anteriores al fallecimiento y debemos aplicar el artículo 32 de la Ley 22/2009⁴⁴:

- “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

⁴⁴ *Ibid.*

percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

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

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

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

En el supuesto planteado, la consultante es residente en Palma de Mallorca, pero desde abril del 2021 vive en Asturias por problemas de salud y se ha empadronado allí, aunque sigue declarando como vivienda habitual la vivienda familiar situada en Palma de Mallorca. A efectos del ISD, la residencia habitual podría ser discutible, y la determinación final dependerá de la interpretación de la Administración Tributaria y de la regla sobre residencia habitual del art. 28 Ley 22/2009⁴⁵.

El artículo 32 de la Ley 22/2009 recoge que el criterio de conexión territorial en este caso será la residencia habitual del causante en los últimos cinco años anteriores al fallecimiento. El problema en este caso es que hay una laguna de ley ya que la Ley 22/2009 no prevé qué pasa con el punto de conexión en los pactos sucesorios, cuando no hay todavía fallecimiento.

El artículo 14 de la Ley 58/2003⁴⁶ dice: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. En nuestro caso, pensamos que la solución podría ser hacer una integración analógica y aplicar al pacto sucesorio, la regla de la C.A. en la que el futuro causante haya residido más tiempo en los 5 años anteriores al devengo. Por lo tanto, la consultante de los últimos 5 años (2018-2023) ha residido en Palma de Mallorca en 2018, 2019 y 2020 y de enero a marzo del 2021.

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre de 2003).

Desde abril de 2021 reside en Asturias. Por lo tanto, de los 5 últimos años previos al pacto de definición mallorquín, la consultante ha pasado más tiempo en Palma de Mallorca que en Asturias.

Por otro lado, habría que analizar qué entiende la Administración como “residencia habitual”. En el artículo 28 de la Ley 22/2009 se define la residencia habitual de personas físicas. Esta definición es confirmada en la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0107-21 de 28 de enero de 2021⁴⁷, la DGT reproduce el artículo 72 de la Ley 35/2006⁴⁸ de igual contenido que el artículo 28 de la Ley 22/2009 mencionado previamente:

“1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios

⁴⁷ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V0107-21 de 28 de enero. Fecha de la última consulta: 16 de abril de 2023.

⁴⁸ *Opt, Cit Ley 35/2006.*

establecidos en los ordinales 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Según el primer criterio, la residencia habitual debería ser Palma de Mallorca ya que la consultante ha residido más tiempo en Palma de Mallorca (2018, 2019 y 2020 y de enero a marzo del 2021) que en Asturias en los 5 años previos al devengo del pacto sucesorio. Además, hay que añadir que la consultante tiene su vivienda habitual en Palma de Mallorca.

El segundo criterio que se utiliza para determinar la residencia habitual es el principal centro de intereses, podemos interpretar que su principal centro de intereses está en Palma de Mallorca ya que allí está situada su empresa, Supermac S.A. y, por tanto, de dicha ciudad es de donde proviene su principal fuente de ingresos.

Por otro lado, podríamos pensar que como se ha empadronado en Asturias en casa de su hija y acude a un centro de día del Principado para mayores, es decir, recibe servicios sociales del Principado, su centro principal de intereses está en Asturias. Tenemos que determinar que Comunidad Autónoma sería competente para exigir el ISD.

Vamos a resolver esta cuestión, siguiendo los pasos de la Administración en una consulta realizada para determinar la residencia habitual de una persona que había duda entre dos Comunidades (consulta nº 381/2020)⁴⁹ caso similar al de nuestra consultante.

La Administración, primero analiza el primer criterio para determinar la residencia habitual: será considerada como residente habitual si permanece en ese territorio un mayor número de días del período impositivo. Es importante resaltar que, “aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto”.

La Administración aclara que, solo en el caso de que con este criterio no sea

⁴⁹ Consulta nº 381/2020. Fiscalidad autonómica y local. Agencia Tributaria. Fecha de la última consulta: 20 de mayo 2023.

posible determinar la residencia, deberá acudirse al siguiente criterio explicado más arriba. Si tampoco se pudiese establecer con este segundo, “ésta deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos del IRPF”. Añade la Administración que la persona ha de presentar pruebas válidas en Derecho para acreditar su residencia habitual y que el empadronamiento no constituye prueba suficiente para acreditar la residencia habitual, así como tampoco lo constituye el traslado del domicilio fiscal a otro lugar.

En nuestro caso, por lo tanto, si la consultante aporta pruebas válidas de que ha permanecido más tiempo en Palma de Mallorca que en el Principado de Asturias en los últimos cinco años previos al devengo del pacto de definición, debería ser considerada residente habitual en Palma de Mallorca y entonces la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares sería la competente para exigir el ISD.

En resumen, los puntos de conexión a nivel territorial en el ISD juegan un papel fundamental en la determinación de la competencia tributaria y la aplicación de la normativa autonómica correspondiente. La residencia fiscal del causante (sucesiones) y la residencia fiscal del donatario (donaciones), así como la situación de los bienes inmuebles (donaciones de bienes inmuebles), son criterios clave para establecer qué Comunidad Autónoma es competente para exigir el impuesto.

Es importante tener en cuenta que las diferencias en la normativa autonómica pueden generar desigualdades en la carga fiscal entre las distintas regiones de España. Por ello, es fundamental analizar la legislación, la jurisprudencia y las obras doctrinales relacionadas con los puntos de conexión en el ISD para comprender mejor su funcionamiento y aplicar correctamente la normativa correspondiente en cada caso.

IV. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES

En nuestro caso, aunque en un primer momento se pueda pensar que, en relación con el ISD, el pacto sucesorio debería ser tratado como una donación, la realidad es que tiene la misma consideración que una herencia y, por lo tanto, hay que aplicarle las mismas reducciones que en una sucesión *mortis causa*.

En las Islas Baleares, como en otras Comunidades Autónomas de España, existe legislación autonómica sobre los beneficios fiscales en relación con el ISD que pueden aplicarse.

Los artículos contenidos en el capítulo V del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio⁵⁰, recogen las reducciones que establece la Comunidad Autónoma de Islas Baleares, en materia de tributos cedidos. En este capítulo también se recogen las reducciones que establece el Estado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que también son de aplicación de manera subsidiaria.

1. REDUCCIONES

a. Por grado de parentesco con el fallecido

El artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2014 establece reducciones en el Impuesto en función del grado de parentesco con el fallecido. Las reducciones son las siguientes:

- a) Grupo I: Descendientes menores de 21 años: 25.000 euros, más 6.250 euros por cada año menor de 21, sin exceder 50.000 euros.
- b) Grupo II: Descendientes de 21 o más años, cónyuges y ascendientes: 25.000 euros.
- c) Grupo III: Colaterales de 2.º y 3.º grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 8.000 euros.
- d) Grupo IV: Colaterales de 4.º grado, grados más distantes y extraños: 1.000 euros.

⁵⁰ Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado (BOE del 2 de julio de 2014).

En nuestro caso, según este artículo cada hijo de la causante tendría derecho a una reducción de 25.000 euros ya que todos son descendientes mayores de 21 años.

b. Para personas con discapacidades psíquicas o sensoriales

También se prevén reducciones adicionales para personas con discapacidades físicas, psíquicas o sensoriales, según la naturaleza y el grado de la discapacidad en el artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2014:

- a) Discapacidad física o sensorial con grado igual o superior al 33% e inferior al 65%: 48.000 euros.
- b) Discapacidad física o sensorial con grado igual o superior al 65%: 300.000 euros.
- c) Discapacidad psíquica con grado igual o superior al 33%: 300.000 euros.

En nuestro caso, con la información de la que disponemos no sería de aplicación ya que no tenemos constancia de que ningún hijo tenga una discapacidad.

c. Por empresa familiar

Según el artículo 26 del Decreto Legislativo 1/2014, en las adquisiciones por herencia de empresas familiares y participaciones en entidades, se puede aplicar una reducción del 95% en la base imponible del impuesto si el cónyuge o los descendiente cumplen con los requisitos recogidos en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio⁵¹ (en adelante LIP):

1. El sujeto pasivo debe ejercer funciones de dirección en la entidad y percibir una remuneración por estas funciones. Esta remuneración debe representar, al menos, el 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal en el ejercicio.
2. La entidad no debe dedicarse a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

⁵¹ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 7 de julio de 1991).

3. La participación del sujeto pasivo, junto con la de su cónyuge y familiares en línea directa o colateral hasta el segundo grado, debe ser igual o superior al 5% individualmente, o al 20% de forma conjunta.

Nuestro ordenamiento jurídico no da una definición completa de empresa familiar. Pero en términos fiscales, se puede afirmar que una empresa posee este rasgo si una persona física realiza una actividad económica en solitario o si un grupo familiar tiene una presencia importante en el capital de una sociedad que le permite controlarla y participar personalmente en sus operaciones. La naturaleza familiar de estas empresas les confiere una disposición a perdurar en el tiempo gracias a la sucesión generacional⁵².

Por otro lado, el artículo 27 del Decreto Legislativo 1/2014 añade que, para poder disfrutar de la reducción explicada previamente, el sujeto pasivo debe mantener la adquisición durante los cinco años posteriores a la muerte del causante, a no ser que el adquirente fallezca en ese plazo. Si esto no se cumple, entonces deberá abonar las reducciones de las que se ha beneficiado por el artículo 26.

En nuestro supuesto, sería de aplicación la reducción por empresa familiar. Cumple los requisitos: el segundo hijo es administrador y gerente de Supermac S.A. y percibe remuneraciones por tales funciones, que superan el 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. La consultante ostenta el 90% del capital social de la sociedad y el segundo hijo un 5%, por lo que superan el 20% exigido. Además, Supermac S.A., tiene como objeto social la explotación de supermercados, por lo que también cumple el requisito de no estar dedicada a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

El problema es que la DGT mediante las resoluciones V1788-20⁵³, V1790-20⁵⁴ y 1792-20⁵⁵, que se refieren al pacto sucesorio de anticipo de legítima con transmisión de presente regulado en el Derecho Civil Especial de Baleares rechazó la aplicación de la

⁵² Jiménez Muñoz, F. J., et al, *Op. Cit.*, p 350.

⁵³ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V2788-20, de 5 de junio. Fecha de la última consulta: 3 de abril 2023.

⁵⁴ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V1790-20, de 5 de junio. Fecha de la última consulta: 3 de abril 2023.

⁵⁵ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V1792-20, de 5 de junio. Fecha de la última consulta: 3 de abril 2023.

reducción por transmisión de empresa familiar a las transmisiones convenidas mediante dichos pactos⁵⁶.

En efecto, estas transmisiones se consideraron sucesorias y sujetas al Impuesto Sucesorio, pero la DGT negó la aplicación de la reducción fiscal porque consideró que, al haber supervivencia del transmitente, su aplicación sería una extensión analógica de un beneficio fiscal. Esta decisión no está exenta de debate. La DGT argumenta que el “finiquito de legítima” debe ser tratado como una adquisición *mortis causa* en este impuesto y concluyó que, según la normativa estatal aplicable, es necesario el fallecimiento físico del titular para poder aplicar la reducción fiscal (debido a que se refiere a la persona del fallecido), a diferencia de lo que sucede en Cataluña o Galicia, cuyas leyes autonómicas usan el término “causante”. Además, dado que el pacto sucesorio no se considera una donación, la reducción prevista para las transmisiones gratuitas *inter vivos* tampoco sería aplicable⁵⁷.

No obstante, con posterioridad, en la contestación de la DGT a la consulta V1038-21⁵⁸ reconoció que, para determinar la aplicación de una reducción de impuestos en pactos sucesorios de presente, se deben aplicar las mismas reglas que para las adquisiciones *mortis causa*. Esto se debe a que los pactos sucesorios se consideran títulos sucesorios para efectos fiscales, y la naturaleza jurídica de estos pactos no cambia simplemente porque la transferencia de bienes se realice antes del fallecimiento del causante. Por lo tanto, los requisitos para aplicar una reducción en el ISD en el caso de adquisiciones mediante pactos sucesorios de presente, son los mismos que se aplican en la adquisición de una empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades o derechos de usufructo.

Sin embargo, en la misma resolución, la DGT concluye que “(...) Por las razones expuestas (...) la pregunta sobre si cabe aplicar las reducciones previstas en el artículo 20.2.c) de la LISD en el pacto de definición mallorquín, en el que no se habrá producido el fallecimiento del causante en el momento de realizarse la transmisión de las

⁵⁶ Calvo Vérguez, J., *Op. Cit.*

⁵⁷ *Ibid.*

⁵⁸ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V1038-21, de 21 de abril. Fecha de la última consulta: 7 de abril 2023.

participaciones, debe contestarse en sentido negativo”. Por lo que, aunque previamente hubiera admitido la posibilidad de aplicar las reducciones recogidas en el artículo 20.2.c) de la LISD en el pacto de definición mallorquín, al final deja muy claro que no se puede aplicar por faltar el requisito del fallecimiento del causante.

En la Resolución V1132-21 de 28 de abril de 2021, la DGT reitera la no aplicabilidad de las deducciones del artículo 20.2.c) de la LISD en el pacto de definición mallorquín y añade: “(...) La consideración del fallecimiento del transmitente como requisito para la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2.c) de la LISD, criterio manifestado en las resoluciones V1788-20, V1790-20 y V1792-20, en contestación a consultas vinculantes, todas ellas de fecha 5 de junio de 2020, así como en la resolución V1038-21, de fecha 21 de abril de 2021, supone un cambio de criterio respecto del manifestado por la Dirección General de Tributos con anterioridad al mes de junio de 2020. La motivación del cambio de criterio (...) tiene su fundamento en el hecho de que el referido artículo 20.2.c) de la LISD exige que la adquisición *mortis causa* objeto de reducción corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una persona fallecida, circunstancia que no se da en las adquisiciones mediante pactos sucesorios de presente, como el de definición o el de finiquito de legítima, en los que la adquisición se produce con anterioridad al fallecimiento del causante”.

Este cambio de criterio resultará de aplicación a partir del 5 de junio del 2020, que es la fecha de las resoluciones donde la DGT cambió de criterio. En el caso que nos ocupa se deberá aplicar este nuevo criterio de la no aplicabilidad de la reducción del artículo 20.2.c de la LISD al pacto de definición mallorquín ya que la donación se quiere hacer en el año 2023.

Este cambio de criterio no ha estado exento de polémica ya que algunos autores como Álvarez Barbeito⁵⁹ consideran que la DGT no tiene competencia suficiente para determinar la naturaleza de una institución de Derecho Civil y que por el simple hecho de que en el artículo 20.2.c) se utilice “fallecido” en lugar de “causante”, determina la no aplicabilidad de este artículo a los pactos de definición.

⁵⁹ Álvarez Barbeito, P., *Op. Cit.*

Además, si consideramos el propósito de la reducción, que es disminuir la carga impositiva para apoyar la sucesión intergeneracional de las empresas familiares, resulta difícil justificar el cambio de dirección experimentado por la DGT, que ahora se enfoca en la interpretación literal del término “fallecido” en el artículo 20.2.c de la LISD, aparte de por motivos puramente recaudatorios. De hecho, el Tribunal Supremo ha defendido una interpretación finalista de las normas que contienen beneficios fiscales para las empresas familiares, evitando formalismos que puedan obstaculizar el propósito subyacente de un beneficio fiscal patrocinado por la Unión Europea, que no es otro que favorecer y facilitar la continuidad de las empresas familiares⁶⁰.

2. COEFICIENTES MULTIPLICADORES

Por otro lado, hay que tener en cuenta los conocidos como coeficientes multiplicadores, que varían en función del patrimonio preexistente del heredero, y del grupo de parentesco entre el heredero y el fallecido. Según lo mencionado, se definen los siguientes grupos de parentesco en el Impuesto de Sucesiones:

- Grupo I: hijos y adoptados menores de 21 años.
- Grupo II: hijos y adoptados de 21 años o más, cónyuges, padres y adoptantes.
- Grupo III: parientes colaterales de segundo grado (hermanos) y tercer grado (sobrinos, tíos), así como ascendientes y descendientes por afinidad.
- Grupo IV: parientes colaterales de cuarto grado (primos), grados más lejanos y personas no relacionadas.

Al cruzar el patrimonio previo del heredero con su grado de parentesco, se obtiene el coeficiente multiplicador que se utilizará para multiplicar la cuota íntegra y, así, calcular la cuota tributaria. Para hacer esto disponemos de la siguiente tabla:

⁶⁰ *Ibid.*

Tabla 4: Coeficiente multiplicador Islas Baleares

Patrimonio preexistente (euros)	Grupos por parentesco		
	I y II	III	IV
De 0 a 400.000,00	1,0000	1,5882	2,0000
De 400.000,01 a 2.000.000,00	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.000.000,01 a 4.000.000,00	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.000.000,00	1,2000	1,9059	2,400

Fuente: Agencia Tributaria Islas Baleares⁶¹

Por lo tanto, en nuestro caso, el segundo hermano deberá aplicarse un 1,05% como coeficiente multiplicador para multiplicar la cuota íntegra ya que su patrimonio actual es de 500.000 euros (supera los 400.000); La hermana mayor deberá aplicarse un 1% como coeficiente multiplicador para multiplicar la cuota íntegra ,ya que su patrimonio actual es de 300.000 euros (no supera los 400.000). Del hermano menor hablaremos a continuación, ya que no es residente en España y merece analizar por separado qué se hace en estos casos.

3. APLICACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES A NO RESIDENTES

Respecto de si le es aplicable algún beneficio al hijo residente en Estados Unidos, primero vamos a exponer qué se hace cuando uno de los herederos reside en el extranjero.

La reforma de la Disposición Adicional Segunda de la LISD mediante la Ley 11/2021⁶², acabó con la discriminación respecto de la aplicación o no de beneficios fiscales de los que residen en Estados terceros a la Unión Europea. Previamente en 2014, tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 3 de septiembre del

⁶¹ Agencia Tributaria Islas Baleares, “Impuesto de Sucesiones y Donaciones”, Agencia Tributaria Islas Baleares. (Disponible en <https://www.atib.es/TA/contenido.aspx?Id=9855&lang=en>; última consulta 7/05/2023).

⁶²Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE del 10 de julio de 2021).

2014⁶³, se permitió la aplicación de la normativa autonómica y, por lo tanto, de esos beneficios. Esto se determinó en la sentencia antes mencionada porque antes solo permitían la aplicación de la normativa estatal y se producían situaciones de desigualdad entre coherederos donde la única diferencia era la residencia y por lo tanto se daba una situación de discriminación entre residentes y no residentes y contravenía el principio de libre circulación de capitales de la Unión Europea. Por lo que, a partir de 2014, se aplican los mismos beneficios fiscales de la C.A. competente a los residentes en España y los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Respecto de los españoles residentes en el extranjero, en Estados terceros a la Unión Europea, la competencia respecto del ISD es del Estado. No obstante, la reforma de la Disposición Adicional Segunda de la LISD mediante la Ley 11/2021⁶⁴, mencionada más arriba, acabó con esta discriminación de los que residen en Estados terceros a la Unión Europea. Esta disposición adicional recoge lo siguiente:

“1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma”.

Por lo tanto, a partir de la Ley 11/2021⁶⁵, no hay discriminación ni para los residentes en otro país miembro, ni para los residentes en un Estado tercero a la Unión Europea y se les puede aplicar los beneficios fiscales de la Comunidad Autónoma donde resida el causante o donde se hallen los bienes inmuebles.

Respecto del coeficiente multiplicador, en aplicación de la Disposición Adicional Segunda de la LISD 1.b, recogido más arriba, el hermano menor residente en Estados Unidos puede aplicarse el coeficiente multiplicador previsto en la normativa de las Islas

⁶³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea núm. C-127/12, de 3 de septiembre de 2014 [versión electrónica - base de datos CURIA EUROPA. Ref. ECLI:EU:C:2014:2130]. Fecha de la última consulta: 7 de mayo de 2023.

⁶⁴ *Op. Cit.* Ley 11/2021.

⁶⁵ *Ibid.*

Baleares como sus hermanos. Deberá aplicarse un 1 como coeficiente multiplicador para multiplicar la cuota íntegra ya que no cuenta con patrimonio superior a los 400.000)

Para recapitular, cada hijo de la causante tendría derecho a una reducción de 25.000 euros ya que todos son descendientes mayores de 21 años; la hermana mayor y el hermano menor se aplicarán un 1 de coeficiente multiplicador y el hermano mediano se deberá aplicar un 1,05. A pesar de cumplir con los requisitos para aplicar la reducción por empresa familiar, ésta no puede aplicarse debido al cambio de criterio (explicado más arriba) de la DGT el 5 de junio del 2020 al considerar que, al haber supervivencia del transmitente, su aplicación sería una extensión analógica de un beneficio fiscal, es decir, que hace falta que se produzca la muerte del causante para poder aplicar esta reducción por empresa familiar.

Por último, hay que añadir que según recoge el artículo 33.2 del Decreto Legislativo 1/2014⁶⁶, en las Islas Baleares, está prevista una escala propia para las sucesiones de los grupos I y II (aplicable en nuestro caso). Se prevé un tipo bonificado del 1% si la porción a heredar de cada hijo no supera los 700.000 euros. Se puede observar la escala completa en la siguiente tabla.

Tabla 5: Escala aplicable a las transmisiones *mortis causa* para los grupos I y II en las Islas Baleares

Base liquidable desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto de base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	700.000	1
700.000	7.000	300.000	8
1.000.000	31.000	1.000.000	11
2.000.000	141.000	1.000.000	15
3.000.000	291.000	En adelante	20

Fuente: Decreto Legislativo 1/2014⁶⁷

⁶⁶ *Op. Cit.* Decreto Legislativo 1/2014.

⁶⁷ *Ibid.*

V. COMENTARIO RESPECTO DEL NUEVO IMPUESTO DE SOLIDARIDAD A LAS GRANDES FORTUNAS

Durante 2022, el grupo parlamentario Unidas-Podemos presentó en el Congreso una proposición de ley para crear un nuevo impuesto dirigido a personas con grandes fortunas. La propuesta buscaba gravar patrimonios individuales superiores a 10 millones de euros (incluyendo bienes exentos y no exentos) con tasas progresivas entre el 3,6% y el 5% para patrimonios mayores a 150 millones de euros⁶⁸. Además, se propuso aumentar el límite conjunto entre el IRPF y el IP hasta un máximo del 69%, frente al 60% actual, limitar la exención por empresa familiar en el IP solo a pymes y establecer ciertos requisitos para acceder a la exención en el nuevo impuesto⁶⁹.

El 28 de diciembre del 2022, se aprobó la Ley 38/2022⁷⁰ para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (en adelante, ITSGF), y se modifican determinadas normas tributarias.

El nuevo ITSGF es un tributo directo, personal y complementario del IP, de carácter estatal y no cedido a las C.AA.⁷¹, aplicable a patrimonios netos de personas físicas superiores a 3 millones de euros. El patrimonio neto incluye bienes y derechos económicos, deduciendo cargas, gravámenes, deudas y obligaciones personales.

El hecho imponible del nuevo impuesto es la titularidad de un patrimonio neto superior a 3 millones de euros, aplicándose las exenciones del IP según la Ley 19/1991. Los sujetos pasivos son los mismos que en el IP y, en ciertos casos, deben nombrar un

⁶⁸ Chouza, P., “Podemos propone un impuesto para las grandes fortunas superiores a los 10 millones de euros”, El País, 4 de abril de 2022. (Disponible en <https://elpais.com/economia/2022-04-04/podemos-propone-un-impuesto-para-las-grandes-fortunas-superiores-a-los-10-millones-de-euros.html>; última consulta 26/05/2023).

⁶⁹ Calvo Vérguez, J., “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista Quincena Fiscal num.4/2023*, 2023.

⁷⁰ Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 28 de diciembre de 2022).

⁷¹ No obstante, la concertación del tributo al Concierto Económico del País Vasco y del Convenio Económico de Navarra se acordará respectivamente en la Comisión Mixta con ambas Comunidades.

representante en España. La base imponible del nuevo impuesto es el valor del patrimonio neto, aplicándose las reglas contenidas en la Ley 19/1991 y reduciéndose en 700.000 euros en caso de obligación personal. Es un tributo temporal que estará en vigor inicialmente durante los años 2022 y 2023, con el objetivo de que los ingresos recaudados tengan impacto en 2023 y 2024, coincidiendo con la liquidación del impuesto. El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año⁷². La escala de los tipos a los que se grava la base liquidable está en la tabla a continuación.

Tabla 6: Tipos a los que se grava la base liquidable del Impuesto

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5

Fuente: Ley 38/2022⁷³

Este impuesto ha sido bastante polémico y algunos autores consideran que podría considerarse inconstitucional, ya que se verían afectados significativamente los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, al aplicar dos impuestos estatales idénticos sobre un mismo hecho imponible, el patrimonio neto.

Argumentan que este impuesto añade un gravamen adicional al ya existente (también estatal, aunque cedido, la LIP), con el objetivo de neutralizar las bonificaciones que las CC.AA. han establecido respecto al Impuesto vigente, que se derivan de sus propias competencias normativas. De hecho, el nuevo gravamen se crea para anular las bonificaciones del 100% que aplican varias CC.AA. en el IP. Esto se logra aplicando una deducción del 100% en las regiones que mantengan dicho impuesto, con el fin de neutralizar las bonificaciones promovidas por algunas Comunidades y evitar la doble imposición existente.

Así, las deducciones y bonificaciones establecidas en el marco del IP por dichas regiones terminarán siendo desvirtuadas. En la Exposición de Motivos de la Ley

⁷² Calvo Vérguez, J. 2023. *Opt. Cit*

⁷³ *Opt. Cit*, Ley 38/2022

aprobada, se menciona que el nuevo gravamen busca “reducir las diferencias en la tributación del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga fiscal de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que hayan eliminado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas que no han optado por disminuir la tributación de dicho impuesto”.

Algunas consecuencias prácticas significativas de la aplicación del nuevo gravamen que prevé el catedrático Juan Calvo Vérguez⁷⁴ incluyen la posibilidad de que las familias aceleren la distribución de herencias en vida, especialmente en las Comunidades Autónomas con un régimen fiscal favorable, fraccionando el patrimonio para que los beneficiarios tengan menos de tres millones de euros de patrimonio neto, aunque podrían terminar pagando el Impuesto sobre Donaciones.

Otra opción factible sería donar la nuda propiedad de ciertos bienes mientras el donante conserva el usufructo vitalicio, distribuyendo así la carga fiscal del nuevo Impuesto entre el nudo propietario (teniendo en cuenta el mínimo exento) y el usufructuario. También podrían producirse cambios de residencia fiscal, aunque para ello sería necesario demostrar una residencia fuera del país de al menos 183 días, lo cual no es materialmente posible para el ejercicio 2022.

Por otro lado, se descarta una eventual fuga de capitales, ya que el tributo grava la riqueza independientemente de su ubicación. Sin embargo, en el caso de patrimonios improductivos o de baja rentabilidad, se podría llegar a producir la venta parcial y gradual de activos para obtener la liquidez necesaria para cumplir con el nuevo gravamen⁷⁵.

En el caso de la consultante, al no saber en cuanto está valorada su empresa Supermac S.A., no podemos determinar si este impuesto le sería de aplicación o no. Sabemos que si le afectará si tiene un patrimonio de 3 millones de euros o superior, con un mínimo exento de 700.000 euros. Por otro lado, sabemos que a los hijos de la consultante no les será de aplicación con sus patrimonios actuales, ya que el que mayor patrimonio tiene, cuenta con 500.000 euros, cifra que se queda lejos de la mínima gravada por este nuevo gravamen.

⁷⁴ Calvo Vergéz, J. 2023. *Opt. Cit*

⁷⁵ *Ibid.*

VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Analizar este caso concreto nos ha permitido ver la variedad de posibles beneficios fiscales que existen en el ISD que difieren según la Comunidad Autónoma donde nos encontremos.

Por otro lado, también hemos podido observar las posibilidades de elusión fiscal más o menos abusiva a través de los cambios de residencia fiscal entre distintas CC.AA. En nuestro caso, si la consultante hubiese sido considerada como residente habitual en el Principado de Asturias, la Comunidad competente para exigir el ISD hubiese sido el Principado de Asturias. Por lo tanto, sus hijos no se hubiesen podido aplicar los beneficios fiscales previstos en las Islas Baleares para los pactos de definición . Deberíamos valorar si hubiese sido posible llevar a cabo el pacto de definición ya que en el Principado de Asturias, al pertenecer el Derecho civil, esta figura está prohibida.

Para ilustrar las diferencias de tratamiento fiscal entre CC.AA., vamos a ver qué hubiese pasado si esta transmisión de empresa familiar si hubiese realizado aplicando la legislación de Asturias en vez de la de Baleares.

Si se hubiese determinado que la consultante tiene residencia habitual en Asturias, el tipo de gravamen bonificado para el grupo II aplicable en Asturias para un valor de la transmisión menor de 7000.000 euros sería de 36,5% en caso de ser considerado transmisión *mortis causa* y del 30%, en caso de ser considerado donación. Esta es una diferencia significativa, ya que como hemos expuesto más arriba en Baleares el tipo de gravamen bonificado para el grupo II es del 1% es decir, mucho más ventajoso comparado con el del Principado.

La polémica acerca del pacto de definición que es calificado como título sucesorio, es decir, *mortis causa*, y cuyo devengo se produce el día de su celebración, surge a partir de las resoluciones V1788-20, V1790-20 y V1792-20 del 5 de junio del 2020, cuando la Dirección General de Tributos rechaza la aplicación de la reducción por transmisión de empresa familiar que se hace mediante este pacto ya que considera que, su aplicación sería una extensión analógica de un beneficio fiscal.

Su principal argumento se basa en que la normativa estatal exige el fallecimiento del causante para la aplicación de este beneficio y en el devengo de los pactos sucesorios

eso no se cumple, ya que el causante sigue vivo. Este cambio de criterio de la DGT da lugar a que en algunas Comunidades como en Cataluña o en Galicia se apliquen los beneficios, ya que en sus respectivas leyes autonómicas hacen referencia al término “causante”. En otras comunidades como en las Islas Baleares no se puede aplicar la reducción, ya que es necesario el fallecimiento físico del titular para poder aplicar dicha reducción fiscal.

Esto provoca una discriminación de aplicabilidad del beneficio fiscal, que en mi opinión no es justificable por el simple hecho de que en algunas Comunidades se recoja el término “causante” y en otras se haga referencia al término “fallecido”. Esto evidencia que sería necesaria una reforma en la legislación por parte del Gobierno que clarifique e iguale la aplicación de este beneficio en las comunidades que disponen de esta figura y así cesar la discriminación que se está produciendo desde el 5 de junio del año 2020.

De hecho, con este cambio de criterio de la DGT en vigor, en nuestro caso, la consultante beneficiaría más a sus hijos si realizase la transmisión de la empresa Supermac S.A., a través de una donación en vez de mediante el pacto de definición. El artículo 43 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado contempla una reducción del 99% en la base imponible por la adquisición lucrativa entre vivos a favor de los descendientes de bienes y derechos afectos a actividades económicas siempre que se mantengan los puestos de trabajo y que se cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 44 de la misma ley. El donante debe tener más de 60 años, que deje de ejercer funciones de dirección de la empresa y por tanto, deje de percibir una remuneración por tales funciones, que el donatario mantenga lo adquirido y que no realice actos de disposición que minoren el valor de adquisición.

En este caso concreto podríamos decir que previsiblemente se cumplirían todos estos requisitos y que entonces, si la consultante realizase la transmisión de la empresa a sus hijos a través una donación en vez de hacerlo mediante el pacto de definición mallorquín, sus hijos podrían aplicarse cada uno la reducción del 99% en la base imponible.

Otro aspecto interesante a resaltar de esta investigación es la evolución en la aplicabilidad de los beneficios fiscales a los no residentes. Como hemos visto en este trabajo antes de la reforma del 2014, existía discriminación entre residentes en distintos

países miembros de la Unión Europea. Un ejemplo de las situaciones que se daban era que si un ciudadano español residente en España hacía una donación a sus hijos, uno residente en España y otro en Francia, éste último no podía acogerse a los beneficios fiscales de la Comunidad Autónoma donde fuese residente el causante, mientras que su hermano, residente en España si podía. Esto provocaba una desigualdad de trato en base solo a la residencia y a pesar de que fuera residente en otro Estado miembro de la Unión Europea. Esto llegó a su fin con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 3 de septiembre del 2014.

A partir de la reforma que se introdujo promovida por la citada sentencia, se aplican los mismos beneficios fiscales de la C.A. competente a los residentes en España y los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. Más adelante, la reforma de la Disposición Adicional Segunda de la LISD mediante la Ley 11/2021⁷⁶, acabó con la discriminación de los que residen en Estados terceros a la Unión Europea, pudiendo aplicar también a los residentes en Estados terceros a la Unión Europea los mismos beneficios fiscales de la CA competente que a los residentes en España y a los residentes en otro país miembro de la Unión Europea.

En resumen, la principal conclusión es que, debido al sistema de cesión de tributos a las CC.AA. y a las competencias cedidas a estas, encontramos que el contribuyente español tiene la posibilidad de evaluar qué Comunidad Autónoma le es más beneficiosa para la figura tributaria que quiera llevar a cabo. Con una planificación lícita puede prepararlo para resultar lo más beneficiado posible.

Ello no obsta para que haya otros que se quieran beneficiar de esta posibilidad de una manera ilícita, por lo que la Administración debe permanecer atenta y si es necesario llevar acabo reformas de la legislación tributaria. Después del caso analizado, podríamos sugerir reformar la ley para prever qué pasa con el punto de conexión de la residencia en los pactos sucesorios, o la aplicación del beneficio fiscal por empresa familiar a estos pactos.

⁷⁶ *Op. Cit.* Ley 11/2021.

VII. BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACIÓN

Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid de 25 de julio de 1889).

Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares (BOIB de 2 de octubre de 1990).

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE 28 de diciembre de 1990).

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 7 de julio de 1991).

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).

Ley 19/1999, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 7 de julio de 1991).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE 25 de mayo de 2002).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre de 2003).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del 29 de noviembre de 2006).

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 (BOE de 19 de diciembre de 2009).

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado (BOE del 2 de julio de 2014).

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE del 10 de julio de 2021).

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 28 de diciembre de 2022).

2. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea núm. C-127/12, de 3 de septiembre de 2014 [versión electrónica - base de datos CURIA EUROPA. Ref. ECLI:EU:C:2014:2130]. Fecha de la última consulta: 7 de mayo de 2023.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. STS 407/2016, de 9 de febrero de 2016 [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS:2016:407]. Fecha de la última consulta: 28 de noviembre de 2022.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. STS 550/2018, de 19 de febrero de 2018 [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS:2018:550]. Fecha de la última consulta: 21 de noviembre de 2022.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. STS 1098/2018, de 22 de marzo de 2018 [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS:2018:1098]. Fecha de la última consulta: 21 de noviembre de 2022.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V2397-16, de 1 de junio. Fecha de la última consulta: 21 de noviembre de 2022.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V2788-20, de 5 de junio. Fecha de la última consulta: 3 de abril 2023.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V1790-20, de 5 de junio. Fecha de la última consulta: 3 de abril 2023.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V1792-20, de 5 de junio. Fecha de la última consulta: 3 de abril 2023.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V0107-21 de 28 de enero. Fecha de la última consulta: 16 de abril de 2023.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V1038-21, de 21 de abril. Fecha de la última consulta: 7 de abril 2023.

Consulta nº 381/2020. Fiscalidad autonómica y local. Agencia Tributaria. Fecha de la última consulta: 20 de mayo 2023.

3. OBRAS DOCTRINALES

Álvarez Barbeito, P., “Adquisición de empresa familiar mediante actos sucesorios con eficacia de presente: problemática actual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal num.3/2021*, 2021.

Calvo Vérguez, J., “A vueltas con las fiscalidad de los pactos sucesorios”, *Revista Quincena Fiscal num.6/2022*, 2022.

Calvo Vérguez, J., “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Revista Quincena Fiscal num.4/2023*, 2023.

Comisión CARTER, *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la fiscalidad*, IEF, Madrid, 1975.

García Díez, C., “La condición de heredero a efectos tributarios”, *RCyT. CEF*, núm. 367, 2013, pp. 5-56.

Gorosabel Rebolleda, J. M. *Fiscalidad práctica 2017. IRPF, patrimonio y sucesiones y donaciones*. Editorial Aranzadi, 2017. Parte III. Capítulo 12.

Jiménez Muñoz, F. J., Lasarte Álvarez, C., Ignacio Gallego Dominguez, Javier Lasarte Álvarez, García Pérez, C. L., Ignacio Díaz de Lezcano Sevillano, Alicia Calaza López, Carmen Mingorance Gosálvez, Antonio Rodríguez González, CERVILLA GARZÓN, M. D., & Martín Fernández, J. *El derecho de Sucesiones contemporáneo Aspectos civiles y fiscales*. Tirant lo Blanch.

Navau Martínez-Val, M^a.P. “Fundamento y límites del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: examen crítico a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional” en Alonso Madrigal, J. (Dir.) *Fundamento y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial*, Thomsom Reuters Aranzadi, Madrid, 2021, pp. 99-143.

NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Madrid, IEF, 1974.

4. RECURSOS DE INTERNET

Agencia Tributaria Islas Baleares, “Impuesto de Sucesiones y Donaciones”, Agencia Tributaria Islas Baleares. (Disponible en <https://www.atib.es/TA/contenido.aspx?Id=9855&lang=en>; última consulta 7/05/2023).

Chouza, P., “Podemos propone un impuesto para las grandes fortunas superiores a los 10 millones de euros”, El País, 4 de abril de 2022. (Disponible en <https://elpais.com/economia/2022-04-04/podemos-propone-un-impuesto-para-las-grandes-fortunas-superiores-a-los-10-millones-de-euros.html>; última consulta 26/05/2023).