

Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid.
Gabinete de Estudios AEDAF.

Recientemente la Comisión Europea ha remitido un dictamen motivado a España en relación con el Impuesto sobre Sucesiones instando, en un primer momento, a modificar su regulación para adecuarlo a las exigencias del Tratado. España deberá dar una respuesta satisfactoria o, en su caso, el asunto se planteará ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE).

El problema viene dado por el régimen aplicable a los no residentes, que se rigen por la legislación estatal, mientras que los residentes se sujetan a las normas dictadas por la respectiva Comunidad Autónoma, las cuales ha introducido generalmente reducciones y bonificaciones que reducen –o anulan, en algún caso– la carga fiscal por este Impuesto.

El interés del asunto ha motivado ya algunos estudios –en esta misma revista Aurora Ribes “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del TJCE”– que desvelan la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y que evidencian la existencia de un verdadero problema en la medida en que la situación descrita puede atentar contra la libre circulación de personas y capitales. De ahí que el, ya antiguo, tema de la reforma del Impuesto vuelva a adquirir actualidad y en esta ocasión llegue a algo más que a un mero debate doctrinal.

Todo ello pone de relieve un segundo problema que no debe sustraerse al debate y que deriva de la perspectiva interna, no comunitaria, pues nos parece difícil aceptar que las exigencias de las libertades económicas fundamentales comunitarias vayan a restringir el mosaico de regulaciones vigente, mientras que el juego de algunos principios constitucionales internos resulte ineficaz ante el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, admitiéndose la plena validez de algunas diferencias de tributación que están actualmente vigentes.

Aunque este problema –o vertiente del problema- nos interesa ahora más que el primero, haremos un resumen de los términos en que se ha suscita la cuestión en el plano comunitario para examinarla después en la perspectiva interna.

A este efecto hemos de recordar (José Almudí “La fiscalidad directa del turismo residencial y su cuestionable compatibilidad con el Derecho comunitario originario”) que el TJCE se había pronunciado sobre la imposición patrimonial y en relación con la inaplicación a los no residentes del mínimo exento que, en cambio, sí afectaba a los residentes, declarando que el tratamiento diferenciado entre residentes y no residentes que se aplica por un Estado miembro en el que sólo está situado un 10 por ciento del patrimonio del contribuyente es explicable por cuanto éste no se encuentra en una situación comparable a la de los residentes. Lo que, a sensu contrario, permitía pensar en la existencia de un conflicto en el caso en que el contribuyente tuviese situado la parte principal de su patrimonio en el Estado en que no fuese residente. En tal caso, las disposiciones autonómicas que elevan el mínimo exento en relación con los sujetos contribuyentes residentes en sus territorios, podrían verse afectadas ya que se excluye de su aplicación al no residente en territorio español.

De igual modo, pero ahora ya en relación al impuesto sucesorio, desde las sentencias *Barbier*, de 11 de diciembre de 2003 y *van Hilten*, de 23 de febrero de 2006 el TJCE ha venido considerando que las diferencias de trato entre residentes y no residentes, fundadas exclusivamente en este hecho, se pueden relacionar con la libre circulación de capitales, pudiendo por tanto contravenir este derecho fundamental (en el caso *Barbier*, la norma que impedía la deducción en la base imponible de ciertas obligaciones que pesaban sobre el heredero no residente, se declararon incompatibles con la libertad de circulación de capitales, mientras que, en el caso *van Hilten*, se estimó que no existía tal incompatibilidad). En el mismo sentido, las sentencias *Jäger*, de 17 de enero de 2008, *Arens-Sikken*, de 11 septiembre de 2008 y otras, vienen a mantener la conexión entre las normas del impuesto sobre las herencias y la libre circulación de capitales.

De otro lado, en la sentencia *Geurts y Votgen*, de 25 de octubre de 2007, el tribunal vino a considerar que algunas medidas establecidas en el Impuesto, que imponían ciertos requisitos para disfrutar de alguna bonificación, también podían afectar a la libertad de establecimiento (los requisitos establecidos por la norma fiscal se referían a la adquisición hereditaria de una empresa y consistían en exigir que ésta hubiese suministrado empleo a un determinado número de trabajadores en el Estado concedente del beneficio tributario).

Pues bien, de todo lo anterior, Aurora Ribes, en el trabajo citado, concluye que dadas las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas en este impuesto algunas de estas medidas podrían cuestionarse desde la perspectiva del ordenamiento comunitario, principalmente desde la libre circulación de capitales. Ello en la medida en que las normas autonómicas que establezcan ciertos beneficios fiscales –o mejoren los estatales- aplicables en la base imponible fijen requisitos tales como la permanencia de la empresa en el territorio de la respectiva Comunidad. Y, en el caso de reducciones aplicables en la cuota, por cuanto tales beneficios solo afectan a los residentes en sus territorios, pero no a los contribuyentes por obligación real.

Tal situación debe, por tanto ser afrontada sin dilaciones, porque, en los últimos años, han sido muchas las sentencias del TJCE que han declarado la incompatibilidad de normas españolas con el derecho

comunitario (la última que ahora recordamos, la sentencia de 6 de octubre de 2009, relativa a la diferencia de tipos aplicable a las ganancias patrimoniales, antes de 2007, cuando eran obtenidas por residentes y por no residentes. Diferencias que han sido abordadas con la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

Planteados así los términos del problema en el ámbito comunitario, nos hemos de centrar en la situación creada en el orden interno y a causa de las disposiciones legislativas dictadas por las Comunidades autónomas, a cuyo efecto hemos de partir de dos preceptos, contenidos en la legislación estatal, que sitúan el tema: el marco de la habilitación legal en el que pueden dictar normas las Comunidades Autónomas y el punto de conexión que determina su competencia.

Empezando por el punto de conexión, 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, con escasas variaciones respecto de la normativa anterior, establece en el artículo 32 que, en el impuesto sucesorio, la residencia habitual del causante a la fecha del devengo es el elemento a tener en consideración para determinar la normativa autonómica aplicable a cada hecho imponible.

Por otra parte, en el artículo 48, se fijan los límites de las competencias normativas autonómicas en el Impuesto admitiendo que puedan establecer o regular: reducciones de la base imponible; la tarifa del impuesto; las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente; y las reducciones y bonificaciones de la cuota. Es decir, les permite incidir en un conjunto de elementos decisivos en la cuantificación del tributo pero no sin concretar los márgenes en que deben desenvolverse las normas autonómicas, a cuyo efecto se ordena lo siguiente:

En relación con las reducciones en la base imponible, y por mantener el lenguaje ya acuñado por la doctrina, las Comunidades Autónomas pueden crear reducciones propias o incidir en las estatales, siempre calificando expresamente la medida adoptada en una de estas dos categorías, ya que les corresponden límites y un régimen distinto. Así, si se trata de reducciones propias, habrán de responder necesariamente “a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma” y “se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado”. En cambio, cuando afecten a las reducciones ya establecidas por el Estado, las opciones consisten en *mantenerlas en condiciones análogas* o en *mejorarlas* por medio de tres posibilidades: a) aumentando el importe o el porcentaje de reducción; b) ampliando las personas que puedan acogerse a la misma; y c) disminuyendo los requisitos para poder aplicarla. En cualquiera de estos tres casos, “la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal”.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones que puedan aprobar las Comunidades Autónomas, la ley viene a ordenar su carácter complementario respecto de las estatales puesto que no podrán ser modificadas y serán de aplicación con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Al margen de alguna casi insalvable duda que nos suscita la norma arriba resumida -¿mantener las reducciones estatales en condiciones análogas a cómo las ha regulado el Estado?-, de las dos clases de disposiciones estatales obtenemos la conclusión que, cuando el causante tenga, en el momento del devengo, la residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma, se aplicarán las normas

establecidas por ésta. Si bien, dados los límites con que se configuran estas competencias, el contribuyente sólo puede esperar una reducción de su carga fiscal o un más fácil acceso al disfrute de los beneficios regulados por la Comunidad.

Como puede comprobarse, la nueva norma reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, viene a corroborar la regulación contenida en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que, en lo sustancial admitía también que éstas pudieran crear sus propias reducciones o modificar las del Estado y, en la misma forma en que lo hace la nueva Ley, las reducciones propias, debiendo responder a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma, y se aplicarían con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado, mientras que la modificación de las ya establecidas por el Estado deberían, bien mantenerlas en condiciones análogas a las establecidas por aquel, o bien mejorarlas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o mediante la disminución de los requisitos para poder aplicarla. En todo caso, la reducción mejorada sustituiría, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal.

Finalmente también hemos advertir que la atribución a las Comunidades Autónomas de facultades para regular las reducciones en la base imponible del Impuesto establecidas por el Estado, no debe entenderse limitada al conjunto de desgravaciones contenidas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, sino también a cualesquiera otras reducciones que se hayan previsto en otras leyes y que afecten al citado Impuesto. Es el caso de los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre sobre Explotaciones Familiares Agrarias, sustituida posteriormente por la ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Finalmente, sólo nos queda advertir sobre las consecuencias jurídicas de una vulneración por las leyes autonómicas de los límites fijados en la propia ley de cesión de tributos, puesto que cualquier vulneración de la Ley de cesión debe resolverse como si se hubiese conculcado la misma Ley Orgánica para la Financiación de las Comunidades Autónomas, pues las leyes de cesión de tributos son complementarias de la LOFCA ya que esta norma se remite a aquellas para determinados contenidos. Así, ha sido admitido, si bien de manera no enteramente satisfactoria, por la Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1986 que equipara esta relación a la que existe entre la Ley y el Reglamento, y de forma más acertada por la STC 181/1988, que, con apoyo en el art. 28.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, ha declarado que "Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley (...) el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas".

Ello naturalmente al margen de la existencia de algunas disposiciones constitucionales, cuya vulneración trae efectos consabidos, como es la contenida en el artículo 157. 2. que ordena: "Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios".

Expuesto en esta forma resumida el marco en que deben desenvolverse las competencias normativas dictadas por las Comunidades, podemos ya adentrarnos en algunos ejemplos de disposiciones autonómicas cuya validez debe ponerse en tela de juicio o bien indagar alguna solución interpretativa que

conduzca a un resultado menos costoso para el ente público y para el contribuyente.

A este propósito, hemos de advertir que no realizaremos ahora una exposición sistemática de las disposiciones autonómicas, pues nuestra intención es simplemente la de reflejar lo sucedido dando cuenta de algunos casos que juzgamos son significativos, pero no únicos ni, necesariamente, los más graves. Por este motivo hemos indagado tanto en las disposiciones vigentes como en los textos anteriores que han podido ser actualmente modificados.

Pues bien, hemos de comenzar por referirnos a los casos en que algunas Comunidades han llegado a provocar, de hecho, la supresión del Impuesto en forma parcial pues se ha limitado este efecto a determinados parientes, normalmente, mediante una reducción en la cuota de un elevado porcentaje (99%, por ejemplo). Serían los casos de disposiciones como las que dictaron la Comunidad de La Rioja y la de Madrid que, introdujeron una deducción para las adquisiciones “mortis causa” referida a los sujetos incluidos en los grupos I y II, con el siguiente tenor:

“En las adquisiciones “mortis causa” por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99 por 100 de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes”.(Hemos seleccionado el texto de la norma dictada por La Rioja)

No obstante ello, en otro caso, como sucede con la Comunidad de Aragón, se ha conseguido este mismo efecto pero incidiendo en la base imponible y no en la cuota. Concretamente, se ordena en esta Comunidad que:

“Sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra aplicable por disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, el cónyuge y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100 por 100 de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, conforme al siguiente régimen”...

Indudablemente, este tipo de medidas que vienen a introducir una diferencia entre contribuyentes por razón de la residencia en el territorio de cada Comunidad, puede fundamentarse en la propia corresponsabilidad fiscal y en la conveniencia de que cada Comunidad Autónoma pueda desarrollar una política fiscal propia. Sin embargo, no es menos cierto que debido a la radicalidad de la medida –realmente se anula el impuesto–, entendemos que suscita o encierra un contrasentido con el hecho de que estemos en presencia de un tributo cedido por el Estado a las Comunidades con la finalidad, declarada constitucionalmente, de prever y atender su financiación, por lo que cabe preguntarse si la competencia normativa que se atribuye a las Comunidades debe entenderse que alcanza a la supresión del tributo o si la finalidad perseguida con la cesión del Impuesto era otra y distinta.

Naturalmente, no es fácil encontrar a un sujeto, distinto del propio Estado, con legitimación activa que esté interesado en suscitar el tema ante la jurisdicción competente que podría terminar con una decisión contraria a sus intereses, pues es dudosa la capacidad para actuar de aquéllos que se sitúan fuera del ámbito de las reducciones que acabamos de exponer.

En segundo lugar, encontramos también importantes diferencias de tributación entre los contribuyentes según el territorio autonómico de residencia, cuando analizamos las limitaciones con se imponen a determinados beneficios fiscales, que puede afectar a distintos bienes o derechos objeto de la sucesión, pero que se han generalizado en la regulación autonómica de la sucesión hereditaria del patrimonio empresarial. Nos referimos a los requisitos que las Comunidades Autónomas exigen a los contribuyentes para acogerse a algunos incentivos fiscales, en particular los referentes a las empresas familiares, y que insisten en una o otra forma en la localización de la empresa en el territorio de la propia Comunidad. Este tipo de requisitos puede apartar de su ámbito de aplicación a contribuyentes que, distintos del causante -cuya residencia es el punto de conexión interno- no son residentes en la Comunidad o impedirles el desplazamiento de sus actividades a territorios distintos del perteneciente a la Comunidad Autónoma que los establece. Ambos efectos, según expondremos, pueden tener implicaciones constitucionales.

Antes de examinar algunos ejemplos de disposiciones autonómicas que reflejan esta realidad, es necesario advertir que las formas y matices con que se han establecido este tipo de exigencias es del todo diverso, a veces creando ciertas dificultades para interpretar su sentido. Por estos motivos, los expondremos ajustándonos a un cierto orden o sistema y comentando las dificultades que a veces se nos suscitan.

Para empezar nos ocupamos de las normas que, siguiendo los mandatos de las leyes de cesión de tributos a que hemos hecho referencia anteriormente, han establecido una bonificación autonómica propia, aplicable a las adquisiciones mortis causa de empresas individuales o de participaciones sociales. Es decir, una reducción en la base imponible que se aplicará con posterioridad a la estatal, en el caso en que esta segunda reducción fuera de aplicación al hecho, pues en otro caso, la única reducción procedente sería la autonómica. Además, estas reducciones propias, deberán estar fundadas en circunstancias económicas o sociales peculiares de cada Comunidad Autónoma.

Pues, bien, la forma en que normalmente se ha fijado el requisito de la localización de la empresa en el territorio autonómico, ha sido mediante la exigencia de que el domicilio fiscal o social de las empresas se sitúe en aquél. No obstante, en otros casos, se han empleado expresiones de incierto contenido con las que se ha pretendido la finalidad de vincular la empresa a sus territorios respectivos, pero que, como veremos, no significan lo mismo en todos los casos.

Comenzamos por la Comunidad de Castilla León que, por medio del Decreto Legislativo 1/2006, artículo 22 (redacción dada por el artículo 5 de la Ley 15/2006, de 28 de diciembre, de medidas financieras), contemplaba una reducción aplicable a la sucesión de participaciones en entidades con el siguiente contenido:

2. *Cuando en la base imponible de la adquisición esté incluido el valor de participaciones en entidades, que no coticen en mercados organizados, cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias:*

.....

- g) Que se mantenga el domicilio fiscal de la actividad en el territorio de Castilla y León durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.*

En este caso, hemos de señalar que la exigencia de la localización de la entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma se hace, primeramente al determinar qué entidades pueden acogerse a la reducción,

y, en segundo lugar, al exigir el mantenimiento de su localización en dicho territorio durante los cinco años siguientes al fallecimiento. Ahora bien, en el primer caso, la norma exige literalmente que el domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León, y, en el segundo, lo que se menciona es el domicilio fiscal *de la actividad*. A nuestro juicio, tal diferencia en los términos de la Ley no creemos que sea trascendente o significativa, debiendo interpretarse ambas expresiones como equivalentes aunque, veremos, cabrían otras valoraciones distintas a la luz del contexto en que puede entenderse la última expresión.

En forma muy similar a la anterior, procedió Andalucía con la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales, que, en su Disposición final quinta, ordenaba:

2. *“Se establece una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99 por 100 en el supuesto y con los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de adquisición mortis causa de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.*

....

El requisito relativo a la domiciliación en Andalucía establecido en el párrafo anterior para aplicar el porcentaje de reducción del 99 por 100 deberá mantenerse durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.”

El texto de la norma que se examina no es totalmente claro, en principio, a la hora de determinar si el requisito de la radicación de la empresa o negocio profesional en el territorio de Andalucía es exigible solamente respecto de las sociedades cuyas participaciones son objeto de la sucesión, o si también se impone tal condición a las empresas individuales. La raíz de nuestra reflexión no es otra que la derivada de la propia naturaleza del domicilio fiscal, ya que éste no es un criterio o punto de conexión territorial cuando se trata de personas físicas, sino, como dice la propia LGT en el citado precepto, “el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”. Es decir, es un elemento necesario para fijar la competencia de los órganos administrativos, para la realización de las notificaciones, etc. Así se desprende también de la Ley 21/2001 reguladora de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, en que debe encuadrarse la norma comentada, por cuanto en los artículos 20 y 24, al referirse a las personas físicas, solo se empleaba como punto de conexión la “residencia habitual”, mientras que el “domicilio fiscal” sí era un punto de conexión relativo a las personas jurídicas (art. 21 de la Ley 21/2001).

Podría decirse que el tema suscitado carece de trascendencia en la práctica ya que, en relación con las personas físicas que es la cuestión que nos ocupa, la LGT, en el precitado artículo 48, al definir el domicilio fiscal lo fija en el lugar donde tengan su residencia habitual, por lo que necesariamente vienen a coincidir las ambos. Es decir, la ley comentada al exigir que la empresa individual tenga el domicilio fiscal en el territorio de Andalucía, lo que estaría exigiendo es que la residencia del causante (titular de la empresa) esté situada en este territorio. Por tanto, la solución legal sería correcta y además ajustada a la Ley 21/2001 que establecía como punto de conexión interterritorial interno, para las adquisiciones mortis causa, la residencia del causante.

Sin embargo, no creemos que la solución pueda simplificarse hasta ese extremo porque la LGT al regular el domicilio fiscal de estos sujetos y, tras situarlo en el lugar donde tengan su residencia habitual, añade: *“No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas”*.

Resulta así que se podría hacer una compleja interpretación de la Ley de Andalucía concluyendo que la reducción autonómica solamente se aplicaría a aquellas sucesiones en las que el causante tuviera su residencia habitual en el territorio de esta Comunidad, y en las que, además, la empresa tuviese efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas, quedando las demás excluidas del incentivo fiscal. Ello a pesar de que estaríamos aplicando al ámbito autonómico una disposición de la LGT que no está pensada estrictamente para estos casos.

En forma semejante a la anterior, Castilla-La Mancha, en el artículo 7 de la Ley 17/2005, modificada posteriormente, venía a declarar:

Artículo 7. Reducción en adquisiciones “mortis causa” de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades

2. *Para la aplicación de la reducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:*
 - a. *La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los cinco años posteriores a la fecha del fallecimiento del causante.*
 - c. *El adquirente también deberá mantener durante el mismo período de cinco años el derecho a la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
3. *No se considerará incumplimiento de lo establecido en la letra c) anterior si se transmiten los bienes o derechos y se reinvierten en otros de análoga naturaleza y destino empresarial, siempre que las nuevas empresas o negocios se encuentren ubicados y mantengan el domicilio fiscal en el territorio de Castilla-La Mancha hasta completar, al menos, el período de cinco años expresado en la letra a) del apartado 2 de este artículo.*
4. *La presente reducción es compatible y se aplicará con posterioridad a la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

Como puede advertirse, ahora el requisito impuesto por la Comunidad viene a fijarse por medio de una expresión todavía más confusa –la ubicación de la empresa– ya que esta expresión carece de significado o definición previa en el ordenamiento tributario, por lo que exigirá una norma interpretativa que explique cual pueda ser el sentido de la Ley.

Pero todavía podemos encontrar más formas y expresiones con las que las Leyes autonómicas tratan de limitar territorialmente sus incentivos fiscales u obligar a la localización de las empresas en su propio ámbito. Es el caso del Principado de Asturias que, por la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, creaba una reducción autonómica del 99 por 100 de su valor,

referida exclusivamente a empresas individuales o negocios profesionales e incompatible con la reducción estatal imponiendo las siguientes exigencias:

- a *Que resulte de aplicación la exención regulada a este efecto en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- b *Que la actividad se ejerza en el territorio del Principado de Asturias.*

.....

- e *Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la entidad en el territorio del Principado de Asturias durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante (Apartado redactado por la Ley 6/2003, de 30 de diciembre).*

En relación con esta disposición, hay que señalar la diferente forma en que la ley se refiere a la situación de la empresa en el territorio de la Comunidad Autónoma, pues en una ocasión se exige que la actividad se desarrolle en ese territorio, mientras que en la segunda ocasión impone que el domicilio fiscal y social de la entidad estén situados en el territorio del Principado de Asturias. La primera exigencia es una condición que se impone en relación al causante, sobre la cual la ley no flexibiliza su cumplimiento, ya que parece condicionar la reducción a que la totalidad de su actividad tengan lugar en el territorio autonómico, sin que se establezca ningún criterio para determinar en qué consiste este requisito, pudiendo referirse tanto a la ubicación de su sede de dirección efectiva, como a sus operaciones, etc. La segunda exigencia claramente está fijada en relación con el causahabiente, suscitando cuestiones interpretativas a las que hemos hecho referencia al examinar las normas dictadas por otras Comunidades.

Expuestos algunos ejemplos de la normativa autonómica que trata de limitar los efectos de sus incentivos fiscales a las empresas localizadas en sus respectivos territorios, hemos de señalar que los comentados hasta ahora son siempre disposiciones que establecen reducciones autonómicas “propias”. Es decir, que se aplican con posterioridad a las reducciones fijadas por el Estado, razón por la que, cuando la norma estatal resulte de aplicación, el efecto de la reducción autonómica será bastante limitado pues solo actuará sobre el resto de la base imponible ya reducida tras la bonificación general. Aún así, no se nos oculta que, además de las deficiencias técnicas que hemos señalado en relación con la interpretación de las normas transcritas, sus efectos no deben medirse solo cuantitativamente, sino también por las diferencias de tributación que introducen en todo caso.

Pues bien, vamos ahora a ocuparnos de algunos ejemplos de leyes dictadas por varias Comunidades que, en la misma materia a que se referían las anteriores, van a establecer “mejoras” en la reducción estatal, lo que significa que la aplicación de la norma autonómica desplaza o sustituye a la estatal, de suerte que de no cumplirse el requisito de la localización de la empresa en sus respectivos territorios, el contribuyente no podrá disfrutar de ningún incentivo. Ahora bien, no se nos oculta que la realidad puede discurrir por caminos distintos de los señalados, pues en alguna Comunidad Autónoma se ofrece al contribuyente la posibilidad de elegir la norma a que desea acogerse (estatal o autonómica), configurándose una especie de tributación a la carta mediante la cual se desvanece el riesgo de un conflicto jurídico que lleve ante la jurisdicción competente el problema que estamos examinando.

Comenzaremos por referirnos a la Comunidad de La Rioja y a su Ley 6/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2008, en que, para el cálculo de la base liquidable, declara aplicables las reducciones recogidas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con las siguientes especialidades:

Artículo 5. Reducciones en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades y vivienda habitual.

1. *Cuando en la base imponible de una adquisición "mortis causa" esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional situados en La Rioja, para obtener la base liquidable, se aplicará en la imponible una reducción del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias:*

....

- d) Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la entidad en el territorio de La Rioja durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.*
 - e) Que el adquirente tenga su domicilio fiscal en el territorio de La Rioja en la fecha de fallecimiento del causante.*
2. *Si en la base imponible de la adquisición "mortis causa" está incluido el valor de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en La Rioja y que no coticen en mercados organizados, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que concurren los mismos requisitos establecidos en las letras a), b), c), d) y e) del apartado 1 anterior. ..."*

En este caso, los requisitos fijados por la Ley no difieren de los establecidos por otras Comunidades antes analizados, aunque ahora se trata de una mejora de la bonificación del Estado.

Por otra parte, la Comunidad Autónoma de Canarias, en la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias, en su artículo tercero, también introduce una reducción del 99% en la base imponible por adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en determinadas entidades y vivienda habitual, con el siguiente contenido de mejora de la estatal:

- c) Que la actividad económica, dirección y control de la empresa individual, del negocio profesional o de la entidad cuyas participaciones se transmiten radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el momento del fallecimiento y se mantengan en el propio territorio de la Comunidad Autónoma durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.*

En el caso de que la empresa, negocio o participaciones adquiridos se aporten a una sociedad como consecuencia de su constitución o de una ampliación de capital, esta sociedad debe desarrollar su actividad económica principal y mantener su dirección y control en Canarias durante el plazo expresado.

En este caso, los términos en que la ley ordena ha de cumplirse la exigencia que venimos analizando, vienen dados por la referencia a la radicación en este territorio de "la actividad económica, dirección y control de la empresa". Esta localización deberá producirse en el momento de la sucesión y mantenerse durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante. Incluso en caso de que los bienes o

participaciones adquiridos se aporten a una sociedad, recibiendo a cambio participaciones en la misma, esta sociedad debe desarrollar su actividad económica principal y mantener su dirección y control en Canarias durante el plazo expresado.

Sin reiterar temas de los que anteriormente nos hemos ocupado, destacaremos que la ley, al referirse a la “actividad económica”, se refiere a la “principal”. Esta expresión creemos que es de aplicación tanto para la empresa que se transmite por herencia y que puede gozar de esta reducción en la base imponible, como a la sociedad a la que se aporta la primera, pues no sería razonable otra interpretación que impidiese realizar cualquier operación fuera del propio territorio.

Ahora bien, según la normativa complementaria del precepto transcrito, cuando en un determinado supuesto de hecho no se cumplan los requisitos adicionales que se derivan de la ley autonómica, se ordena la aplicación de la bonificación regulada por el Estado (siempre que se den las condiciones legalmente exigidas). Y, cuando por el contrario se cumplan tales requisitos autonómicos, se aplicará la reducción del 99 por 100. Pero si una vez aplicada una reducción dejaran de cumplirse las condiciones de futuro que en ella se imponen, surgirá la obligación de efectuar el ingreso correspondiente a las cantidades reducidas en exceso en la primera liquidación practicada, junto con los intereses de demora, por lo que debemos entender que no serán de aplicación sanciones, salvo en situaciones concretas que siempre pudieran surgir. Es decir, en este caso, una vez efectuada la opción por el contribuyente, queda sujeto al régimen elegido.

A nuestro juicio, tales previsiones no parecen estar en concierto que lo que, hemos visto, disponen las leyes de cesión de tributos para el caso en que las Comunidades Autónomas decidan establecer “mejoras” en las reducciones estatales, sustituyéndolas.

Finalmente nos referiremos a la Comunidad de Aragón que, en su código de tributos cedidos, contempla una reducción por la adquisición mortis causa que afecta a los casos contemplados en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y que se aplicará en el ámbito de la Comunidad Autónoma conforme a las siguientes disposiciones:

3. “Para la aplicación de la reducción se seguirán las siguientes reglas:
 - b En el caso de las participaciones en entidades deberán cumplirse los requisitos de la citada exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la fecha de fallecimiento; no obstante, cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción. A los solos efectos de este apartado, el porcentaje del 20 por 100 a que se refiere la letra c) del punto 2 del citado artículo se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

La adquisición deberá mantenerse durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón. En este caso, el parentesco por afinidad no se perderá por fallecimiento del cónyuge que sirve de nexo, salvo segundas nupcias.

Artículo 133-4.-Aplicación de beneficios fiscales.

En el impuesto sobre sucesiones y donaciones, la opción por la aplicación del régimen de reducciones estatal o el propio de la Comunidad Autónoma de Aragón deberá ejercerse, expresamente, en el período voluntario de declaración o autoliquidación del impuesto. No obstante, cuando su aplicación no dependa del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al de devengo del impuesto y no se hubiera ejercitado la opción en dicho plazo, la reducción que hubiera de practicarse será, conforme al artículo 20 de la Ley del impuesto, la regulada por el Estado.

En el caso de la Ley de Aragón y en relación con las operaciones de reestructuración empresarial, habríamos de distinguir dos supuestos de operaciones societarias que pudieran ser realizadas por los adquirentes: en primer lugar, los casos en que se cumplan los requisitos de la reducción conforme a la estricta aplicación de la norma estatal, en estos supuestos el beneficio obtenido no se perdería a consecuencia de estas operaciones societarias. En segundo lugar, los casos en que los adquirentes hayan realizado operaciones societarias pero en los que la reducción se hubiese obtenido mediante el cómputo de las participaciones poseídas por su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado. En estos supuestos, dado que la Ley aragonesa exige que la entidad esté radicada en el territorio de la Comunidad, se entenderá que, si a consecuencia de la fusión escisión, canje, etc., la nueva sociedad sobre la que se poseen participaciones deja de estar radicada en este territorio, se perderá la reducción. Ello se fundamentaría en que la norma autonómica tiene como finalidad extender el ámbito de la reducción estatal cuando se trate de “entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón”. Debido a esta circunstancia se explicaría la pérdida del beneficio en los casos en que se produzcan operaciones de reestructuración empresarial que determinen la radicación de la entidad fuera del territorio de la Comunidad Autónoma.

Sin embargo no es esta la interpretación de la Ley que se desprende de una Resolución dictada por la Administración autonómica en la que se declaraba que: “El requisito de mantenimiento de las participaciones recibidas se exige en los mismos términos que resultan de la normativa estatal, salvo por lo que se indica a continuación. El supuesto es que como consecuencia de una operación societaria, la actividad económica, su dirección y control dejaran de estar radicados en Aragón. A pesar de la identidad del requisito, esta norma no sólo se aplica a aquellos supuestos en los que el acceso a la reducción fue posible por ampliación del grupo familiar hasta el cuarto grado. Se aplica en cualquier supuesto en el que, estando radicada en Aragón la entidad, dejara de estarlo como consecuencia de una operación societaria (...). Así delimitado el requisito, si una entidad deja de estar radicada en la Comunidad por razón distinta a una de las operaciones societarias citadas en la Ley, no se perderá el derecho a la reducción, sin perjuicio de lo que resulte de la pertinente comprobación inspectora.”

Es decir, la Ley de Aragón condiciona también la reducción obtenida conforme a la Ley estatal al requisito de que se mantenga la radicación de la empresa en el territorio de la Comunidad.

Dos cuestiones de interés suscita nuevamente esta interpretación administrativa de la norma legal: en primer lugar la conformidad de la Resolución administrativa con la Ley cuyo contenido trata de interpretar. En segundo lugar, y si la interpretación administrativa es ajustada a la Ley, la conformidad de la Ley con el conjunto de competencias atribuidas legalmente a la Comunidad.

En relación con la primera cuestión, entendemos que es posible que la literalidad de la Ley admita la aclaración de su sentido que le confiere la Administración, si bien hemos de matizarla a sus exactos términos, pues la Ley exige textualmente que “no se perderá el derecho a la reducción excepto si la actividad económica, su dirección y control, dejaran de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón”. Esta expresión “dejaran” de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón, nos permite entender que la Ley exige que, previamente a la operación, la entidad cuyas participaciones se han beneficiado de la reducción haya estado radicada en este territorio. Por lo tanto, si la nueva entidad (v.g. resultante de una fusión) no está radicada en este territorio, pero la entidad que se fusiona y cuyas participaciones pretenden gozar de la exención, tampoco estuvo radicada en él, no puede decirse que dejó de estar situada en su territorio ya que nunca lo estuvo. En este caso, no se perderá la reducción a consecuencia de la operación societaria. Sin embargo, lograda la reducción del 95 por 100 por cumplirse en una concreta sucesión mortis causa todos los requisitos exigidos por la Ley estatal, si la empresa cuyas participaciones se habían transmitido *mortis causa* hubiese estado radicada en la Comunidad, esta misma fusión determinaría la pérdida del beneficio fiscal.

Por otra parte cabe resaltar que la pérdida del beneficio sólo tiene lugar si la nueva radicación fuera de la Comunidad tiene lugar a consecuencia de la operación de reestructuración empresarial, más no si la empresa que se fusiona, aporta etc., antes de realizarse esta operación hubiera dejado de estar radicada en la Comunidad. Igualmente, tampoco desplegaría eficacia esta cautela legal en el caso en que, tras la operación de reestructuración, la nueva entidad mantuviera inicialmente su radicación en Aragón pero posteriormente cambiara su residencia a otra Comunidad. Ahora bien, en estos casos deberán ponderarse las circunstancias concretas del caso para evitar posibles comportamientos fraudulentos.

Por otra parte hemos de examinar la forma en que se decide cuándo una sociedad se considera radicada en el territorio de esta Comunidad. En concreto, la dicción literal de la Ley, con la misma dicción que hemos encontrado en otros casos, nos remite a “entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón”. Por ello es necesario hacer una mención a los criterios empleados en la Ley a este fin que son los de: actividad económica, dirección y control. La primera advertencia se refiere al desconocimiento sobre si los criterios empleados por la Ley de Aragón han de utilizarse acumulativamente o en el orden fijado en la norma, aunque debemos pensar que deberán ponderarse los citados criterios en función de las circunstancias de cada caso. La segunda cuestión se refiere al problema de la definición de cada uno de los términos empleados: actividad económica, dirección y control, definición que ha sido abordada en la Resolución dictada por la Administración autonómica en donde se nos explica: “A estos efectos se entenderá que tiene su actividad económica en Aragón, cuando la mayor parte de su inmovilizado afecto a actividades económicas radique en esta Comunidad Autónoma.”

A nuestro juicio la solución que ofrece la Administración, si bien tiene el mérito de aportar una aclaración sobre los términos de la Ley y el criterio a seguir por quienes han de aplicar la norma, sin embargo suscita nuevas dudas, pues la expresión legal “actividad económica” no necesariamente debemos relacionarla con la ubicación del inmovilizado, sin que se defina tampoco el significado de las expresiones “dirección y control”. Al tiempo, como siempre ocurre con las normas interpretativas, surgen nuevos interrogantes sobre su propio contenido. Así, debemos entender, salvo mejor criterio deducido de la Ley, que “la mayor parte del inmovilizado” se habrá de determinar en función de diversos criterios como puede ser el del lugar donde se encuentre ubicado más del 50 por 100 del valor contable del mismo, el de la importancia de las funciones que se desarrollan en cada una de las sedes físicas de la entidad, etc.

En cuanto a la definición de los términos “dirección y control” entendemos que, por su coincidencia con los empleados en el art. 21 de las leyes de cesión de tributos y con el artículo 48 de la LGT, se deberá delimitar su contenido conforme a lo resuelto en aquellos casos en que se haya suscitado un conflicto relativo a la fijación del domicilio o radicación de una entidad.

A este efecto, consideramos que es relevante lo establecido por la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas en el conflicto 6/2000 surgido entre la Comunidad de Madrid y la de Cataluña en relación con el ITPAJD, Impuesto sobre Operaciones Societarias, por aumento de capital. Aunque se trata de un Impuesto diferente y las circunstancias del caso no son siempre trasladables, en cambio tienen interés los argumentos sentados por la Junta Arbitral en orden a la fijación de diversos criterios que pudieran resultar decisivos para determinar los conceptos de dirección efectiva y gestión del negocio, que, adelantamos, define como “el ejercicio de las facultades de dirección necesarias para el desarrollo diario y habitual de la actividad empresarial, esto es, como gestión directiva o, invirtiendo los términos, como dirección gestora”.

En particular, la Junta Arbitral, tomó en consideración los siguientes elementos o pruebas: a) El propio domicilio fiscal declarado por los sujetos cuya comunicación a la Administración viene impuesta por la LGT y otras normas; b) La residencia habitual de los Consejeros. Criterio que requiere, en casos de administración colegiada, una cierta ponderación de las circunstancias; c) El lugar de celebración de los Consejos de Administración; d) La residencia de otras personas con poderes de dirección y gestión; e) La radicación de los medios personales y materiales dedicados a la actividad. Bien se trate del lugar donde se efectúa la contratación o en el que se lleva la contabilidad, etc.

Cerrada la enumeración de normas autonómicas que, a título de ejemplo, hemos destacado a nuestro propósito, hemos ya de plantearnos la cuestión a cerca de la conformidad de estas disposiciones con las competencias atribuidas legalmente a las Comunidades Autónomas, pues consideramos que debe afrontarse primeramente un posible problema de carácter constitucional ya que el ejercicio, aunque sea por delegación, del poder financiero de las Comunidades Autónomas está, en todo caso, sujeto a los principios y limitaciones constitucionales, de suerte que los principios informadores del sistema tributario deben ser respetados también en el desarrollo de las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos. En particular nos referimos ahora a la prohibición de discriminación por lugar de situación de lo bienes, procedencia de las rentas, realización del gasto, etc. recogida expresamente en la LOFCA (arts. 2 y 9), en donde se desarrolla la disposición constitucional contenida en el artículo 157.2 CE, pues si bien es cierto que la prohibición recogida en estos preceptos no debe ser entendida en forma absoluta, lo nos conduciría a la uniformidad total en el sistema fiscal, sino que se deben admitir diferencias entre las Comunidades ya que estas diferencias son expresión de su propia autonomía siempre que las medidas dictadas sean proporcionales y adecuadas a la finalidad perseguida y esta sea constitucionalmente legítima. Así lo han reconocido las SSTC 19/1987, 75/1990; 150/1990 y 14/1998. Así también se reitera en el artículo 2 de la LOFCA, modificado por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que ordena:

“El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.”

Ahora bien, el contenido del mandato constitucional que prohíbe la adopción por las Comunidades de medidas que discriminen los bienes situados fuera del territorio, según el citado artículo 9 de la LOFCA, ha sido declarado en la STC 150/1990 de 4 de octubre, aplicable exclusivamente a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, por lo que podría decirse que, en este caso, al tratarse de tributos cedidos, tampoco les afectaría la citada prohibición. Sin embargo, a nuestro parecer, esta interpretación del Tribunal constitucional y el desarrollo que del artículo 157.2 de la CE hace la LOFCA, es explicable por cuanto en el momento en que se dictó originariamente la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, las CCAA carecían de competencias normativas sobre los tributos cedidos, por lo que no era siquiera imaginable el problema que ahora suscitamos. Sin embargo, y esto sería un argumento contrario a nuestro razonamiento, no encontramos justificación al hecho de que en las posteriores modificaciones de la Ley Orgánica no se hayan tomado previsiones en este sentido alterando también los preceptos afectados.

En segundo lugar, también pueden suscitarse dudas sobre su adecuación al contenido del artículo 139.2 de la CE que prohíbe la adopción de medidas que obstaculicen la libre circulación y el libre establecimiento de empresas. En relación con este principio, ha declarado el Tribunal Constitucional, en sentencia 25 de abril de 2002 (Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Cachón Villar), que:

«toda medida que impida o fomente el traslado de empresas, incidirá lógicamente en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de las empresas. Efectivamente, es nuestra doctrina que «el traslado de industrias guarda estrecha relación con los principios de la constitución económica a los que acaba de hacerse referencia, no sólo en la medida en que la actividad de traslado industrial de un lugar a otro dentro del Estado implica desplazamiento espacial de medios productivos y circulación (...) sino también por cuanto constituye una relevante manifestación de la libertad de empresa que el art. 38 de la Constitución reconoce (...), entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado (...).

Cabe, por consiguiente, “que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. (...) Y ello no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad, sino también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieren, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único, por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores de reglas económicas que han de permanecer uniformes” (STC 4/1990, de 5 de abril, FJ 4).»

Es decir, cabría plantearse también su conformidad con este segundo parámetro de constitucionalidad, entendido como obstaculización a la libertad de establecimiento pero no en el sentido de impedir la ubicación de la empresas en el propio territorio, sino en el de provocar una deslocalización de las mismas mediante la atracción de capitales y empresas a la Comunidad, y, si bien creemos que negar este poder (a las Comunidades) es difícil a la luz del principio de autonomía tributaria, también debemos tomar en

consideración que muchas de las disposiciones antes examinadas se han dictado en el marco de las leyes de cesión de tributos que ordenaban el mantenimiento de las reducciones establecidas por el Estado “en condiciones análogas a las establecidas por éste” y, respecto de las reducciones creadas por las Comunidades, se imponía como fundamento de las mismas que respondiesen “a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas”.

