



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LAS
DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y RESPECTO DE LA UNIÓN
EUROPEA**

Autor: Ana Panadero García

5ºE3C

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones

Madrid

Abril 2020

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto llevar a cabo un análisis comparativo del impuesto sobre sucesiones, regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en un ámbito doble:

Por un lado, en el ámbito autonómico, se procede al estudio de la configuración de los regímenes particulares de las cuatro Comunidades seleccionadas. La elección de las mismas ha sido llevada a cabo en virtud de las particularidades fiscales que presentan y son: Castilla La Mancha, Andalucía, Cantabria y la Comunidad de Madrid. Con los datos obtenidos del análisis, se lleva a cabo una comparación del tratamiento fiscal de los residentes en las cuatro Comunidades y se ponen de manifiesto las diferencias existentes, así como los problemas que suscitan.

Por otro lado, en el ámbito de la Unión Europea, se pretende analizar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 3 de septiembre de 2014, por la que se declara la inconstitucionalidad del impuesto sobre sucesiones del Reino de España y se pone de manifiesto la contrariedad en la que incurren el ordenamiento jurídico europeo y el español. Además, debido al incremento de sucesiones transfronterizas a causa de la globalización, se procede al estudio de los regímenes existentes para evitar la doble imposición internacional en España. Finalmente, analizar el régimen estatal del impuesto en el contexto de la Unión Europea, comparando la presión fiscal respecto del resto de países con el fin de obtener una mejor perspectiva global sobre el impuesto.

Palabras clave: Impuesto sobre Sucesiones, Comunidades Autónomas, competencias normativas, Unión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

ABSTRACT

The aim of this paper is to carry out a comparative analysis of inheritance tax, regulated by Law 29/1987 of 18 December on Inheritance and Gift Tax and Royal Decree 1629/1991 of 8 November approving the Regulation of Inheritance and Gift Tax, in a double scope:

On the one hand, at the regional level, a study is made of the configuration of the regional regimes of the four selected Communities. The choice of these has been made on the basis of their specific tax features: Castilla La Mancha, Andalusia, Cantabria and the Community of Madrid. With the data obtained from the analysis, a comparison is made of the tax treatment in the four Communities and the existing differences are highlighted, as well as the problems they cause.

On the other hand, at the European Union level, the aim is to analyse the ruling of the European Court of Justice of 3 September 2014, which declared the inheritance tax of the Kingdom of Spain unconstitutional and highlighted the contrariness of the European and Spanish legal systems. In addition, due to the increase in cross-border inheritances as a result of globalization, a study is made of the systems for avoiding international double taxation in Spain. Finally, an analysis of the State tax regime in the context of the European Union, comparing the tax pressure with respect to the other countries in order to obtain a better global perspective on the tax.

Key words: inheritance tax, Autonomous Community, regulatory powers, European Union, European Court of Justice.

ÍNDICE

I. CAPITULO PRIMERO: INTRODUCCIÓN	7
1. MOTIVACIÓN.....	7
2. OBJETO DE ESTUDIO	7
3. METODOLOGÍA	8
4. ESTRUCTURA	8
II. CAPITULO SEGUNDO: CUESTIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES ESPAÑOL	9
1. DESARROLLO HISTÓRICO DEL IMPUESTO	9
2. MENCIÓN A LOS SEGUROS SOBRE LA VIDA.....	10
3. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS GENERALES.....	13
4. CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO	14
4.1. Hecho imponible y supuestos de no sujeción	14
4.2. Sujetos pasivos.....	16
4.3. Obligación personal	16
4.4. Obligación real.....	17
4.5. Base imponible.....	17
4.6. Esquema de la liquidación del ISD	19
III. CAPITULO TERCERO: ANÁLISIS DEL IMPUESTO EN EL MARCO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	20
1. ALCANCE DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CCAA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.....	20
2. PARTICULARIDADES EN LAS DIFERENTES CCAA.....	22
2.1. Ámbito teórico	22
2.2. Ámbito práctico.....	30
3. PROBLEMAS QUE SUSCITA.....	34
4. POSIBLE ARMONIZACIÓN.....	36
5. POLITIZACIÓN DEL IMPUESTO	37
IV. CAPITULO CUARTO: ANALISIS DEL IMPUESTO EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA	39
1. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TJUE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 POR LA QUE SE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ESPAÑOL.	39
2. CONTRADICCIÓN ENTRE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO NACIONAL Y EL COMUNITARIO.....	45
3. PROBLEMA RELATIVO A LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	47
4. COMPARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN EL RESTO DE PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA.....	52
V. CAPITULO QUINTO: CONCLUSIONES	56
VI. CAPITULO SEXTO: BIBLIOGRAFÍA	60

LISTADO DE ABREVIATURAS

art: Artículo

BI: Base imponible

BL: Base liquidable

CCAA: Comunidades Autónomas

UE: Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TC: Tribunal Constitucional

TS: Tribunal Supremo

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

DGT: Dirección General de Tributos

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987)

RISD: Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm.275, de 16 de noviembre de 1991)

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980)

LIRPF: 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 núm. 285, de 29 de noviembre de 2006)

CE: Constitución Española

DDI: Deducción por doble imposición

DII: Doble imposición internacional

EM: Estados miembros

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

EEE: Espacio Económico Europeo.

CGPJ: Consejo General del Poder Judicial

ICEX: Instituto de Comercio Exterior

CAPITULO PRIMERO: INTRODUCCIÓN

1. MOTIVACIÓN

Como todos sabemos, la elaboración del trabajo de fin de grado requiere un elevado nivel de investigación, estudio, análisis y comprensión de la materia que hace que el tiempo dedicado al mismo sea más que considerable. Por eso, creo que es de vital importancia la correcta elección del tema, ya que este tiene que ser capaz de despertarte el interés suficiente como para volcarte en ello. Esta es, principalmente, la razón que me hizo elegir el impuesto sobre sucesiones como objeto de estudio para mi trabajo.

El motivo por el que este impuesto me ha parecido interesante desde hace años es por las diferencias de trato fiscal infundadas que genera entre los ciudadanos de las distintas Comunidades Autónomas. Desafortunadamente, la existencia de un régimen más gravoso en Castilla La Mancha en el año 2000, fue algo que a mi familia le afectó directamente por el mero hecho de ser residentes de dicha Comunidad. Por esta razón, desde que empecé la carrera de Derecho y, a medida que iba obteniendo conocimientos jurídicos, estas diferencias de trato injustificadas me resultaban de dudosa constitucionalidad. El cuestionamiento acerca de la configuración territorial del impuesto y de la utilidad práctica del mismo está a la orden del día ya que es uno de los temas que más debate político ha generado durante los últimos años tanto en el marco de nuestro sistema fiscal como en el marco de la UE.

2. OBJETO DE ESTUDIO

El objeto de estudio de este trabajo se centra en analizar en profundidad los regímenes autonómicos del impuesto sobre sucesiones seleccionados para ver de dónde proceden las diferencias autonómicas, la magnitud de las mismas y los perjuicios que esto ocasiona en los derechos fundamentales de los contribuyentes. Además de esto, resulta de gran importancia analizar lo que ocurre en el seno de la UE en relación con este impuesto ya que, como consecuencia de la globalización, cada vez son más el número de sucesiones transfronterizas y los problemas ligados a la DII.

Por tanto, el presente trabajo se centra en analizar la actual situación del impuesto en un ámbito doble.

3. METODOLOGÍA

Para la consecución de estos objetivos se ha llevado a cabo una revisión de la legislación de cada una de las CCAA seleccionadas sobre los tributos cedidos y la normativa estatal encargada de la configuración de este impuesto [LISD Y RISD]. Destacan la Ley de cesión de tributos de cada una de las Comunidades Autónomas y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. También ha sido imprescindible revisar la jurisprudencia del TJUE, del TS, del TC, las consultas de la DGT en materia de sucesiones transfronterizas, los convenios para evitar la DII que tiene suscritos España y el contenido del TFUE, concretamente arts. 63, 56 a 62, 45, 26 y 28 a 37, para recordar los pilares básicos que sustentan la UE.

En definitiva, la regulación del impuesto en todos los niveles donde se encuentra presente ya que, España forma parte de la UE y como tal ha de someterse a su ordenamiento jurídico.

4. ESTRUCTURA

En primer lugar, analizaremos cuestiones generales del impuesto sobre sucesiones español. Cuál ha sido su desarrollo a lo largo de la historia, los elementos que lo configuran, su naturaleza y sus características principales.

En segundo lugar, pasaremos a desarrollar el impuesto en el contexto de las CCAA. Primero el carácter de tributo cedido examinando el alcance de las competencias normativas de las CCAA sobre esta materia y, posteriormente, los regímenes de cuatro Comunidades poniendo de manifiesto las diferencias entre ellas desde una perspectiva tanto teórica como práctica. Finalmente, se hace referencia a la actual politización que sufre el impuesto y a la posibilidad de armonización del mismo en España.

En tercer lugar, analizar el impuesto en el contexto de la UE: análisis de la Sentencia del TJUE del 3 de septiembre de 2014, los problemas relativos a la doble imposición

internacional y el régimen fiscal que prevén el resto de países para las sucesiones en aras de calificar la presión fiscal de nuestro país en esta materia.

Finalmente, expondremos las conclusiones extraídas del presente estudio, poniendo de manifiesto las diferencias infundadas de trato entre los contribuyentes que se originan en todos los niveles como consecuencia de este impuesto.

CAPITULO SEGUNDO: CUESTIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES ESPAÑOL

1. DESARROLLO HISTÓRICO DEL IMPUESTO

Son muchas las posibilidades que la Hacienda pública ofrece para gravar las variaciones patrimoniales que se producen como consecuencia de transmisiones onerosas o lucrativas ya sean obtenidas por personas físicas o jurídicas.

Respecto de las transmisiones patrimoniales onerosas, estas se encuentran gravadas mediante los impuestos sobre la renta de las personas físicas o el impuesto de transmisiones patrimoniales. Por otro lado, en relación con las transmisiones lucrativas estas pueden producirse con ocasión de una herencia o una donación y se encuentran gravadas, normalmente, por un impuesto particular que es el impuesto sobre sucesiones y donaciones (Escribano, 2015, pag.617).

En el año 1947 se creó en España el impuesto de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes en el que quedó incluido, junto con las *transmisiones onerosas e inter vivos*, el impuesto para gravar las *transmisiones lucrativas mortis causa*.

No obstante, en 1964 tuvo lugar otra importante reforma en virtud de la cual el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se configura como un impuesto autónomo separado del impuesto sobre Derecho Reales previamente mencionado. Como consecuencia de esto quedó, por un lado, el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por otro, el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Finalmente, en 1987 se logra la autonomía plena del impuesto al aprobarse la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Esta trae consigo una serie de particularidades ya que, se excluyen como sujeto pasivo del impuesto a las personas jurídicas (Escribano, 2015, p.618). Así, los incrementos patrimoniales lucrativos a favor de personas jurídicas se integraban dentro del Impuesto de Sociedades

y tributaban como beneficios extraordinarios. Además, se suprimió el gravamen que existía sobre los bienes de personas jurídicas (Escribano, 2015, p.618).

Lo particular de esta modificación es que, la configuración que se estableció en 1987 es la que sigue vigente a día de hoy ya que, las posteriores modificaciones que se han introducido afectan a las deducciones y bonificaciones aplicables a la base imponible o a la cuota íntegra.

Además de esto, hay un aspecto muy importante a destacar sobre la configuración del impuesto y es que, este se contempla como un tributo cedido a las Comunidades Autónomas con competencias normativas propias desde 1996. Esto ha dado lugar a numerosas diferencias entre regímenes autonómicos, ya que algunas comunidades han configurado el tributo de forma tal que supone la práctica supresión del mismo. Esto es, como veremos más adelante, lo que plantea dudas de constitucionalidad.

En cuanto a la regulación del impuesto, tenemos que estar a lo dispuesto en las leyes previamente mencionadas, la LISD y el RISD. Pero, además hay que atender a la normativa de cada una de las CCAA, así como a la LOFCA que determina el alcance de las competencias de cada una (Escribano, 2015, p.617-619).

2. MENCIÓN A LOS SEGUROS SOBRE LA VIDA.

La fiscalidad a la que está sometida la indemnización procedente de un seguro de vida depende de quienes sean el tomador y el beneficiario de la cantidad. Cuando tomador y beneficiario sean la misma persona, entonces la cantidad resultante del seguro está sometida al pago de IRPF. Sin embargo, cuando tomador y beneficiario sean personas distintas, la cantidad estaría sometida al ISD. Esto ocurre cuando una persona contrata un seguro de vida, y, cuando llega el momento de recibir la prestación, ha fallecido. En este caso, los beneficiarios serían sus herederos, quienes estarían obligados a integrar en su base imponible dicha cantidad para tributar por ella (Escribano, 2015, p.636).

Si, el causante fallece teniendo un seguro de vida, las prestaciones les corresponden a sus herederos ya que forman parte de su patrimonio en el momento de fallecimiento con independencia de las prestaciones sociales que estos tengan derecho a recibir. Si los herederos tuviesen derecho a recibir prestaciones por desempleo, invalidez o cualquier otra de análoga naturaleza, estas se recibirán sin límite alguno y habrá que integrarlas en la base imponible.

No obstante, la LISD establece una reducción aplicable a la BI cuando en ella se integren prestaciones obtenidas por seguros de vida. Por ello, el art 20 de la misma establece que: *“se aplicará una reducción del 100 por ciento, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario”*

Ahora bien, cada comunidad, en ejercicio de sus competencias normativas, podrá modificar cuantitativamente el límite de la reducción. Esto es precisamente lo que vemos en el siguiente ejemplo respecto de la Comunidad autónoma de Madrid y Cataluña.

Ejemplo: se compara la cuota de ISD que tendría que pagar un sujeto pasivo que recibe como herencia la prestación del seguro de vida que contrató su marido, residiendo en Madrid o en Cataluña. El importe que se ha pagado al cónyuge en este impuesto es de 120.000 euros.

	Madrid	Barcelona
Base imponible	120.000	120.000
Reducción parentesco I	-9.200	-25.000
Reducción parentesco II	-16.000	-100.000
Base liquidable	94.800	0
Cuota íntegra	11.567,23	0
Bonificación	11.451,56	0
Cuota líquida	115,67	0

Fuente: elaboración propia con los datos obtenidos de Instituto Santa Lucía ¹

Vamos a ir analizando la naturaleza de cada una de las reducciones y bonificaciones, así como el soporte jurídico de las mismas:

- Reducción por parentesco I: esta reducción es específica para los casos en los que la base imponible incluya prestaciones de seguros de vida.

¹ <https://institutosantalucia.es/seguros-de-vida-como-tributa/> (fecha de última consulta 5 de febrero de 2020).

En el caso de Madrid y Cataluña, ambas Comunidades lo contemplan en sus regímenes correspondientes, pero, el límite a la cantidad objeto de reducción varía. En las dos CCAA se establece que, si el parentesco entre el beneficiario del seguro de vida y el contratante es cercano, es decir, si el beneficiario es el cónyuge, ascendiente o descendiente del que contrató el seguro entonces se podrán aplicar dicha reducción.

En Madrid, la reducción en la base imponible es del 100% con el límite de 9.200 euros. Art 21.2 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. Mientras que, en Cataluña, se establece una reducción en la base imponible del 100% con el límite de 25.000 euros. Art 5 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en Cataluña.

- Reducción por parentesco II: esta reducción se refiere a los casos de sucesiones entre parientes directos en general, es decir, con independencia de que la masa hereditaria que se reciba integre prestaciones de seguros de vida u otros bienes o derechos patrimoniales. Para la Comunidad de Madrid, viene recogida en el art 21 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, estableciendo un límite de 16.000 euros. En Cataluña, viene recogida en el art 2 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, estableciéndose un límite de 100.000 euros.
- Bonificación: la bonificación que se aplica en cuota a los contribuyentes de seguros de vida tiene también fundamento familiar. El legislador quiere incentivar y facilitar la transmisión de patrimonio entre parientes directos. La normativa que ampara esta bonificación en la Comunidad de Madrid es el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, previamente mencionado. Concretamente en su art 25 establece una bonificación en cuota del 99% para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II según establece el art 20.2.a) de la LISD. Por ello, los beneficiarios de seguros de vida, en su condición de sujetos pasivos, tienen derecho a aplicarse dicha bonificación si son parientes directos, como es el caso que nos ocupa.

Por el contrario, la normativa autonómica de Cataluña sobre el impuesto de sucesiones (Ley 19/2010, de 7 de junio) no prevé ninguna bonificación en cuota tributaria para los contribuyentes beneficiarios de seguros de vida. En este caso, en defecto de bonificación autonómica aplicaríamos la bonificación estatal si la hubiera. Sin embargo, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tampoco prevé ninguna bonificación sobre esta materia.

Como vemos, la indemnización que deriva de un seguro de vida va a estar sometida al ISD, pero, el contribuyente pagará en concepto de este impuesto una cantidad u otra en función de la CCAA en la que tenga su residencia. Esta diversidad da lugar a situaciones desiguales que llevan a los contribuyentes a decidir donde se mueren, por lo que podemos afirmar que estamos ante un sistema, cuando menos, injusto como explicaremos más adelante con fundamento.

3. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS GENERALES

Las características principales del ISD son las siguientes (Escribano, 2015, p.619):

1. Es un impuesto de naturaleza directa, lo que significa que el hecho imponible del mismo recoge un indicador directo de la capacidad económica del contribuyente. En este caso el legislador considera que, por heredar un determinado patrimonio, tienes capacidad económica y por ello tienes que tributar.
2. Su objeto son las adquisiciones por causa de muerte, y la percepción de derechos derivados de seguros de vida contratados por persona distinta del causante.
3. Es un impuesto personal, que somete a la persona del heredero al gravamen por el conjunto de los bienes y derechos que integran su cuota hereditaria.
4. Es un impuesto subjetivo, que tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente. Podríamos añadir que esta subjetividad se pierde en los casos de sujeción por obligación real que se aplica a los no residentes por los bienes y derechos que hereden y se encuentren en territorio español.
5. Es un impuesto de carácter progresivo, es decir, a medida que crece la capacidad económica del sujeto la cuota a pagar será mayor.

6. Es un impuesto de devengo instantáneo, lo que indica que el hecho imponible se entiende realizado una vez se produce la adquisición del patrimonio sin necesidad de realizarse durante un periodo de tiempo.
7. Es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, con competencias normativas.

4. CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO

Antes de realizar cualquier análisis del impuesto es necesario tener en cuenta los elementos básicos que lo componen.

4.1.Hecho imponible y supuestos de no sujeción

Constituye el hecho imponible, en virtud de lo dispuesto en el art 3 de la LISD:

“La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” así como “la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos de IRPF”.

Es importante destacar que, lo mencionado anteriormente no aplica para las personas jurídicas. De este modo, los incrementos patrimoniales de las mismas quedarían sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, en el momento en que yo adquiero un determinado patrimonio en calidad de heredero como consecuencia de la muerte de su propietario, ya sean bienes o cantidades procedentes de seguros de vida, nace la obligación de tributar por dicho impuesto.

Asimismo, añade el art 4 LISD una serie de presunciones de hechos imponibles:

“1. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

2. En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de

una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin”.

La finalidad del legislador cuando configura un artículo de presunciones, no es otra que la de evitar el fraude y someter a tributación sucesiones encubiertas. Es decir, puede darse el caso de que entre parientes se intente calificar como transmisión onerosa una entrega gratuita en aras de evitar la presión fiscal. No obstante, dichas presunciones pueden destruirse si las partes prueban lo contrario tal y como indica el texto legal mencionado. El propio art 4 LISD indica que, cuando se esté en presencia de dichas presunciones ha de ponerse en conocimiento de los interesados para que puedan defender mediante pruebas su contrariedad, si así lo consideran.

Una vez visto el hecho imponible y sus presunciones, conviene hacer mención a los supuestos de no sujeción que la normativa contempla. Como sabemos, cuando estamos ante supuestos de no sujeción, no hay obligación del pago del impuesto ya que no se ha realizado el hecho imponible.

Los supuestos de no sujeción al impuesto se deducen tanto del RISD como de la LISD y, según indican las guías jurídicas de Wolters Kluwer², estos son:

- Los premios obtenidos en juegos autorizados.
- Los premios e indemnizaciones que estén exentos en el IRPF.
- Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios concedidos por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.

²https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIxNTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3O1vPyU1BAXZxRVnsZmFiCVmWmVLvnJIZUFqbYIRaWpaqlJ-fnZKCrjYeYAADI5jy9pAAAAWKE#I8 (fecha de última consulta: 12 de marzo de 2020).

- Las cantidades, prestaciones o utilidades que entreguen las corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus empleados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato laboral.
- Las cantidades que perciban los beneficiarios de planes y fondos de pensiones o de sistemas alternativos, ya que quedan sometidas al IRPF.
- Las cantidades percibidas por un acreedor, como beneficiario de un seguro de vida celebrado para garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.

Cuando tienen lugar estos incrementos patrimoniales, no nace la obligación tributaria del ISD por lo que las cantidades mencionadas quedarán sometidas al pago del tributo que corresponda según su naturaleza.

4.2.Sujetos pasivos

Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas según lo dispuesto en el art 5 LISD:

Los causahabientes cuando estemos en presencia de una adquisición “mortis causa” y, en los casos de seguros sobre la vida, los beneficiarios. Estos últimos son las personas que reciben la prestación correspondiente al seguro que contrató el fallecido.

4.3.Obligación personal

En virtud de lo dispuesto en el art 17 del RISD, los sujetos que tengan su residencia habitual en España van a quedar sujetos al pago del impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el patrimonio hereditario. Tributarán así, por la totalidad de bienes y derechos que reciba, no excluyéndose la tributación por el patrimonio extranjero. Así, si un residente español heredase de su padre dos inmuebles ubicados en Dubái, deberá tributar por ellos en concepto de ISD, sin perjuicio de la aplicación de las medidas contempladas para evitar la DII.

Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del IRPF. Por ello, el art 9 de la LIRPF establece que una persona física es residente en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- *“Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.*
- *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.*
- *Que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física. Este tercer supuesto admite prueba en contrario”.*

4.4.Obligación real

En virtud del art 18 del RISD, a los contribuyentes que no sean residentes en territorio español también se les exigirá el pago del impuesto, en este caso por obligación real. Estos estarán obligados por *“la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella”* (Escribano, 2015, p.660).

Por lo tanto, vemos como la ley prevé distintos puntos de conexión para exigir la obligación de tributar por el ISD. O ser residente español o, adquirir a título lucrativo bienes y derechos que se encuentren en España.

4.5.Base imponible

Una vez vistos los aspectos más relevantes sobre la configuración del tributo objeto de estudio, es imprescindible pasar a examinar lo relativo a la base imponible. Cuando recibimos una herencia, nuestro patrimonio aumenta sin ejecutar desembolso alguno, por lo que la ley nos obliga a tributar, pero ¿por qué cantidad? La base imponible del impuesto se obtiene a través del valor neto de los bienes y derechos que integran la masa hereditaria.

No obstante, la herencia también puede ir acompañada de cargas, gravámenes y deudas que hay que tener en cuenta y restar para calcular la masa hereditaria neta que es lo que va a dividirse para cada uno de los herederos. La cantidad de patrimonio que recibe cada sucesor, añadidos los seguros sobre la vida si es que los hay, es lo que da lugar a la base imponible del impuesto (“El impuesto de sucesiones por Comunidades Autónomas”, 2019)³.

Una vez calculada, se le aplican las reducciones que el régimen autonómico aplicable prevea por parentesco, discapacidad, Vivienda familiar, etc. Por tanto, lo que obtenemos de restar las deducciones a la base imponible es la base liquidable. Sobre la base liquidable se aplica el tipo de gravamen, también diferente en función del régimen que contemple la Comunidad Autónoma que corresponda. Como veremos más adelante, en el ejercicio de sus competencias normativas, las CCAA no han incluido modificaciones sustanciales en el tipo de gravamen respecto de la tarifa estatal. La normativa estatal prevé una tarifa entre el 7,65% y el 34% en función del valor del patrimonio que se herede. Una vez aplicado el tipo de gravamen sobre la base liquidable, obtenemos la cuota íntegra.

El siguiente paso para obtener la cuota tributaria consiste en aplicar sobre la cuota íntegra los coeficientes multiplicadores que se incluyan en el régimen autonómico aplicable. Mencionar que las CCAA tienen competencias normativas sobre dichos coeficientes por lo que pueden incluir variaciones cuantitativas con respecto a los estatales si lo desean. Estos factores, varían en función del patrimonio preexistente del heredero y el grado de parentesco entre causante y causahabiente.

El artículo 20.2 a) de la LISD incluye cuatro grupos en función del grado de parentesco a tener en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra:

“Grupo I: descendientes y adoptados menores de 21 años

Grupo II: descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Grupo III: colaterales de segundo grado (hermanos) y tercer grado (sobrinos, tíos), y ascendientes y descendientes por afinidad

Grupo IV: colaterales de cuarto grado (primos), grados más distantes y extraños”

³<https://blog.bankinter.com/economia/-/noticia/2019/10/14/impuesto-sucesiones-comunidades-autonomas-novedades>

Sabiendo el grado de parentesco entre el heredero y el causante y el patrimonio preexistente del heredero, se obtienen los coeficientes multiplicadores a aplicar sobre la cuota íntegra para obtener la cuota tributaria. Una vez obtenida esta última, hay que aplicar las bonificaciones y deducciones que contemple el régimen que se está aplicando. De nuevo, mencionar que las CCAA tienen competencias normativas para incluir cuantas deducciones y bonificaciones consideren necesarias, así como elegir la naturaleza de las mismas. Hay CCAA como, por ejemplo, Andalucía o Cantabria que tienen una bonificación del 100% para las sucesiones que se produzcan de padres a hijos. El fundamento de dicha bonificación no va más allá de la relación familiar tratando de incentivar las sucesiones entre parientes cercanos. Este hecho es el que hace que sea más favorable heredar en una Comunidad que en otra, condicionando así la residencia de muchas familias. Como consecuencia de esto, el impuesto está incluido en todos los programas políticos y sale a relucir en todos los debates electorales ya que, dependiendo de la ideología se propone la supresión o la subida del mismo. ⁴

4.6. Esquema de la liquidación del ISD

Valor neto de la masa hereditaria que recibe el causahabiente
BASE IMPONIBLE
(-) Reducciones
BASE LIQUIDABLE
(x) Tipo de gravamen
(x) Coeficientes multiplicadores
CUOTA ÍNTEGRA
(-) Deducciones
(-) Bonificaciones
CUOTA TRIBUTARIA

Fuente: elaboración propia con los datos obtenidos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴ Partidos de centro-derecha abogan por la supresión mientras que partidos socialdemócratas defienden una mayor presión fiscal.

CAPITULO TERCERO: ANÁLISIS DEL IMPUESTO EN EL MARCO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. ALCANCE DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CCAA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

Ya hemos dicho en numerosas ocasiones que el impuesto sobre sucesiones que estamos analizando es de carácter estatal pero cedido a las Comunidades Autónomas.

Esta cesión no lleva consigo solo competencias recaudatorias, sino que, se le añaden además competencias normativas desde 1996 (Escribano, 2015, p.618). Estas competencias ayudan a las Comunidades a cumplir con su autonomía financiera, pero, han de ser limitadas para conseguir una mínima armonización. El alcance de estas competencias viene regulado en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y en 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. Esta cesión y sus límites vienen claramente establecidos en el artículo 19.2 c) de la LOFCA, que indica lo siguiente:

“En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión”

A la vista de lo dispuesto en este artículo, esta norma debe complementarse con la Ley de cesión de tributos de cada Comunidad autónoma para ver exactamente como han ejercido cada una, dentro de los límites, sus competencias.

Por tanto, tal y como indica la LOFCA, las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas sobre:

Reducciones de la base imponible:

El artículo 48 de la mencionada Ley 22/2009 regula el alcance de las competencias normativas relativas al impuesto estudiado. Este establece que:

*“Las Comunidades Autónomas podrán **crear** para las transmisiones “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”*

A raíz de este artículo vemos como, las competencias normativas en materia de reducciones alcanzan tanto la creación de nuevas modalidades como la mejora de las que contempla el régimen estatal. Asimismo, el artículo no establece ningún límite cuantitativo por lo que cada una puede modificarlas con la intensidad que lo desee. Especial atención merece el último párrafo, al indicarnos que las reducciones autonómicas se aplican junto con las estatales siempre que no sean de la misma naturaleza. En este último caso, tienen prioridad las autonómicas que supondrán un beneficio para el contribuyente. Por tanto, la cesión de tributos no implica un régimen de sustitución sino de acumulación.

Tarifa:

En cuanto a la tarifa, la normativa anterior no establece ningún tipo de limitación al respecto. No obstante, el régimen estatal del impuesto contempla una escala progresiva con tipos desde el 7,65% hasta el 34%. En función de cada una de sus particularidades económicas, las CCAA han ido creando escalas diferentes. Por ejemplo, Andalucía y Madrid contemplan en su régimen autonómico una escala progresiva diferente a la estatal,

pero Castilla La Mancha y Cantabria contemplan la misma que la del art 21.2 LISD, como examinaremos más adelante.

Fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente:

Como veníamos explicando, la cuota a pagar del impuesto es el resultado de aplicar los coeficientes multiplicadores a la cuota íntegra. Estos coeficientes dependen del patrimonio preexistente del heredero, así como el grado de parentesco que tenga con el causante. La normativa estatal también contempla los coeficientes, pero, estos pueden ser modificados por las Comunidades Autónomas sin límite.

Deducciones y bonificaciones:

En virtud del artículo 48.1 d) de la mencionada ley 22/2009:

“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”

Es decir, la comunidad autónoma tiene competencias para crear nuevas deducciones y bonificaciones, pero no tiene competencia para modificar las que ya prevea la normativa estatal. Por tanto, el contribuyente puede aplicarse tanto las propias de su Comunidad como las estatales para minorar su cuota tributaria.

Hay que mencionar que este es el ámbito donde las Comunidades han ejercido con mayor notoriedad sus competencias, ya que muchas de ellas han llegado a establecer bonificaciones en cuota de hasta un 100% para sucesiones entre parientes directos relajando la presión fiscal para los contribuyentes de dichos territorios.

2. PARTICULARIDADES EN LAS DIFERENTES CCAA

2.1 Ámbito teórico

Como venimos indicando desde el inicio del trabajo, la configuración actual del impuesto da lugar a diferencias de trato fiscal entre los contribuyentes. Tanto es así que, lo que hace que la cantidad de impuesto a pagar por cada heredero sea diferente, son las

bonificaciones, deducciones y reducciones que cada Comunidad configura exclusivamente para los residentes de su territorio.

Por ello, cada régimen tiene una serie de beneficios fiscales en función de las necesidades o prioridades que tenga la Comunidad. Escapa del ámbito de estudio de este trabajo analizar en detalle todos los beneficios que cada Comunidad autónoma ha creado. Por ello, de las cuatro CCAA seleccionadas para el estudio comparativo, analizamos la configuración particular del tributo y observamos que comparten en su mayoría reducciones y bonificaciones, aunque los requisitos y la magnitud de las mismas sean diferentes.

Procederemos a analizar en detalle los elementos del ISD que tienen en común Castilla La Mancha, Madrid, Andalucía y Cantabria. Para obtener toda la información relativa a los regímenes particulares de estas Comunidades, tenemos que acudir a la normativa reguladora de los tributos cedidos de cada una de ellas, a saber:

- Castilla La Mancha: Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.
- Madrid: Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.
- Andalucía: Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.
- Cantabria: Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Tipo de gravamen:

En lo que respecta al tipo de gravamen, no todas las CCAA deciden incluir escalas diferentes a la que contempla la LISD. Esto no implica que no consideren un régimen más favorable para sus contribuyentes, ya que a través de un elenco amplio de reducciones y bonificaciones pueden reducir notoriamente la presión fiscal. Así, la escala de referencia en cuanto al tipo a aplicar es la que contempla el régimen estatal en el artículo 21.2 de la LISD, que es la siguiente:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
-	-	-	-
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Fuente: elaboración propia con los datos obtenidos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Andalucía en su régimen propio (Decreto 1/2018, de 19 de junio, art 33) mantiene la misma escala excepto para las dos últimas bases liquidables, donde incluye un ligero incremento de la tarifa.

398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	En adelante	36,50

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del régimen autonómico de Andalucía relativo al Impuesto de Sucesiones. Decreto 1/2018, de 19 de junio.

En lo que respecta a la **Comunidad de Madrid**, mantiene el tipo aplicable exactamente igual que el del art 21.2 LISD, pero modifica las cantidades de base liquidable y cuota íntegra. Su régimen autonómico contempla la siguiente escala (Decreto 1/2010, de 21 de octubre, art 23):

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	8.313,20	7,65
8.313,20	635,96	7.688,15	8,50
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9,35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10,20
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11,05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11,90
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12,75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13,60
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14,45
72.006,05	7.954,01	8.000,68	15,30
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16,15
119.947,58	15.628,56	39.940,87	18,70
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21,25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,50
399.408,59	80.780,17	399.408,61	29,75
798.817,20	199.604,23	En adelante	34,00

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del régimen autonómico de Madrid relativo al Impuesto de Sucesiones. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

Sin embargo, las Comunidades Autónomas de **Cantabria** y **Castilla La Mancha** mantienen en sus regímenes autonómicos el mismo tipo de gravamen que el contemplado en el régimen estatal sin añadir ninguna modificación.

Coefficientes multiplicadores

Lo primero que tenemos que atender para comparar con los regímenes autonómicos, es lo que dispone la regulación estatal. Según el artículo 22 de la LISD los coeficientes son:

Patrimonio preexistente – euros	Grupo I	Grupo II	Grupo III
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98.	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la comunidad autónoma de **Cantabria**, las modificaciones son ligeras con respecto a la escala nacional (Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio, art 7):

Patrimonio preexistente – euros	Grupo I	Grupo II	Grupo III
De 0 a 403.000	1,0000	1,5882	2,0000
De 403.000 a 2.007.000	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.000 a 4.020.000.	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.000	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del régimen autonómico de Cantabria relativo al Impuesto de Sucesiones. Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

En lo que respecta a **la Comunidad de Madrid**, las modificaciones también son muy sutiles en comparación con el régimen estatal (Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, art 24):

Patrimonio preexistente – euros	Grupo I	Grupo II	Grupo III
De 0 a 403.000	1,00	1,5882	2,00
De 403.000 a 2.008.000	1,05	1,6676	2,10
De 2.008.000 a 4.021.000.	1,10	1,7471	2,20
Más de 4.021.000	1,20	1,9059	2,40

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del régimen autonómico de la Comunidad de Madrid relativo al Impuesto de Sucesiones. Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

Continuando con **Andalucía**, el régimen autonómico (Decreto legislativo 1/2018, de 19 de junio) no establece nada en materia de coeficientes multiplicadores por lo que entendemos que el régimen aplicable en este aspecto es el estatal. Y, finalmente, **Castilla La Mancha**, en su régimen particular (Ley 8/2013, de 21 de noviembre) tampoco establece nada particular en esta materia.

Reducciones:

En este apartado, procederemos a analizar las reducciones que comparten los regímenes de las cuatro Comunidades que estamos examinando. Aparte de las que se mencionan, cada Comunidad autónoma integra en sus listados reducciones adicionales de distinta naturaleza pero que, por cuestiones materiales, escapan del ámbito de estudio del presente trabajo.

1. Reducción por adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

Esta es la primera de las reducciones que comparten los cuatro regímenes analizados, aunque cada una de ellas exija unos requisitos para su aplicación.

El presupuesto de la reducción consiste en adquirir “mortis causa” derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados. Así, si dentro del patrimonio heredado se incluye alguno de los mencionados bienes o derechos, se permite aplicar una reducción sobre el importe a integrar en la base imponible en concepto de dichos bienes.

2. Reducción por discapacidad.

En esta reducción, el presupuesto es que el heredero sea una persona con un cierto grado de discapacidad debidamente acreditado. En función del grado de minusvalía, cada Comunidad autónoma prevé una cuantía diferente. Los límites se encuentran en el 33% y el 65% de discapacidad, siendo notoriamente superior la reducción para los sujetos pasivos con un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

3. Reducción por parentesco con el fallecido

Esta reducción aplicable a la base imponible solo la comparten Madrid, Andalucía y Cantabria. Castilla La Mancha prevé un beneficio con fundamento similar, pero lo configura como una bonificación en cuota.

El presupuesto para que los contribuyentes del impuesto puedan aplicarse una menor o mayor reducción dependerá del grado de parentesco que exista entre el heredero y el causante. Así, se prevé una cuantía más elevada para los herederos que forman parte de los Grupos de parentesco I y II, siendo menor para los herederos que forman parte de los Grupos III y IV⁵.

4. Reducción por vivienda habitual

Esta reducción no está prevista de manera especial para los residentes en Castilla La Mancha, por lo que se aplicaría la estatal. Para los demás territorios, cuando en las bases imponibles de una herencia se incluya la vivienda habitual de la persona fallecida se podrá aplicar la reducción correspondiente. Dicho porcentaje se aplica sobre el valor neto de la vivienda que va a la herencia, con el límite que imponga cada territorio y los requisitos de mantenimiento de la adquisición en el patrimonio que corresponda.

Bonificaciones

En línea con lo dicho en el apartado anterior, las bonificaciones que aquí se recogen son las que tienen en común las Comunidades objeto de estudio. Además de estas, cada Comunidad en el ejercicio de sus competencias ha podido crear las que considere necesarias.

⁵ Esta clasificación de los herederos en función del grado de parentesco que tuvieran con el causante viene recogida en el art 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones explicada previamente. Esta diferenciación es utilizada en numerosas ocasiones por la Ley para diferenciar el trato fiscal en las sucesiones entre parientes directos y lejanos.

1. Bonificación por parentesco con el fallecido

En lo referente a las reducciones acabamos de ver cómo, tanto Madrid, Andalucía como Cantabria incluían en su régimen fiscal reducciones en función de la relación que mantuviesen en el momento del fallecimiento causante y heredero. Pero, como cada Comunidad autónoma tiene competencias normativas para configurar su sistema fiscal conforme a sus necesidades, Castilla La Mancha en el ejercicio normativo creó una bonificación para los sujetos pasivos incluidos en los grupos de parentesco I y II, según el art 20.2.a) de la LISD. La cuantía de la bonificación depende en este caso de la base imponible de cada contribuyente.

No obstante, las tres comunidades que presumen en su régimen de la reducción de parentesco, han elaborado una bonificación en cuota cuyo fundamento no es otro, que la relación familiar entre causahabiente y sujeto pasivo, por lo que reducciones y bonificaciones con fundamento similar no son mutuamente excluyentes. En el caso de Madrid, los herederos incluidos en los grupos de parentesco I y II (art 20.2 a) LISD), podrán aplicarse una bonificación del 99 por 100 sobre la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones. Para el resto de parientes, también prevé bonificaciones, pero de magnitud notoriamente inferior.

Andalucía también ofrece a los contribuyentes un beneficio con fundamento similar. Por ello, los herederos incluidos en los grupos I y II de parentesco (art 20.2.a) LISD) aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria.

Finalmente, Cantabria ofrece un elenco amplio de reducciones, pero solo una bonificación con el mismo soporte familiar. En este caso, la bonificación autonómica asciende al 100 por 100 de la cuota en las adquisiciones “mortis causa” de los contribuyentes incluidos en los grupos I y II según la clasificación incluida en el art 20.2.a) de la LISD. Es del 90 por 100 cuando hablamos de que las personas llamadas a la herencia pertenecen a los grupos III y IV.

2. Bonificación por discapacidad

Esta es una bonificación exclusiva para contribuyentes de Castilla La Mancha y que tengan acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65%. El importe sería de un 95 por 100 de la cuota tributaria correspondiente. Si bien es cierto que la ley prevé unos requisitos exhaustivos para su aplicación debido a su similitud con la reducción por discapacidad de la que pueden beneficiarse los mismos sujetos.

Una vez vistos los aspectos comunes de las cuatro CCAA, podríamos destacar el hecho de que cada Comunidad autónoma ha creado las reducciones y bonificaciones como incentivos para impulsar determinadas actividades o proteger necesidades particulares que tiene ese territorio. Por ejemplo, en la Comunidad de Madrid se establece una reducción por el síndrome tóxico cuando en la base imponible del impuesto se integren indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas a los herederos de los afectados por el aceite de colza. Siguiendo en esta línea, también se implanta una reducción por actos de terrorismo cuando en la base imponible del impuesto se integren indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas a los herederos de los fallecidos por dichos actos.

2.2 **Ámbito práctico**

Para ver de un modo más claro las diferencias existentes entre las distintas CCAA, explicadas en el ámbito teórico, se ha procedido a seleccionar un importe de base imponible común a todas ellas y, a partir de ahí, aplicar las reducciones y bonificaciones que en el ejercicio de su competencia legislativa han ido estableciendo. Así, vemos como la cuota tributaria de un contribuyente residente en Madrid es distinta de la cuota tributaria de un contribuyente con residencia en Albacete.

Supuesto: Ana tiene 23 años y reside con su padre, Miguel, en una vivienda habitual. El valor real neto del bien inmueble es de 120.000 euros. La niña presenta un 33% de discapacidad, debidamente acreditada. Miguel fallece, y Ana hereda la vivienda familiar y una cuenta corriente con 200.000 euros. Además, Ana tiene un patrimonio preexistente de 300.000 euros. ¿Cuánto debe pagar a la Administración en concepto de impuesto sobre sucesiones para adquirir debidamente la herencia de su padre?

Si analizamos el supuesto, Ana va a poder aplicar a la base imponible y a la cuota tributaria todas las reducciones y bonificaciones explicadas anteriormente. Para ello, en función de la comunidad en la que se encuentre debe atender a sus requisitos particulares. La BI sería 320.000 euros compuesta por el importe de la cuenta corriente más el valor neto del inmueble.

	Comunidad de Madrid	Castilla La Mancha	Andalucía	Cantabria
Base imponible	320.000 euros	320.000 euros	320.000 euros	320.000 euros
Reducciones				
Discapacidad	(55.000)	(125.000)	(320.000)	(50.000)
Vivienda habitual	(114.000)	(114.000)	(120.000)	(114.000)
Parentesco	(16.000)	(15.956,87)	N/A	(50.000)
Base liquidable	135.000	65.043,13	0	106.000
Tarifa	18,70%	14,45%	-	16,15%
Coefficiente multiplicador	1,0	1,0	-	1,0
Cuota tributaria	25.245,00	9.398,73	-	17.119,00
Bonificaciones				
Parentesco	99% (24.992,55)	100% (9398,73)	-	100% (17.119,00)
Cuota a pagar	252,45euros	0 euros	0 euros	0 euros

Fuente: elaboración propia.

A continuación, vamos a explicar en cada Comunidad cuales han sido y con qué límites las reducciones y bonificaciones que han aplicado, así como la normativa en la que se encuentran reguladas.

Comunidad de Madrid⁶

- **Reducción por discapacidad**

Según lo dispuesto es su régimen particular, cuando el sujeto pasivo tiene una discapacidad del 33% la reducción a aplicar en BI es de 55.000 euros.

- **Reducción por vivienda habitual**

En cuanto a la reducción por vivienda habitual, para poder aplicarla hay una serie de requisitos:

- Haber convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento
- Mantener la vivienda durante los cinco años siguientes.
- Si no se cumple con el requisito anterior, se deberá abonar a la comunidad hereditaria la parte de reducción de la que se benefició.

⁶ Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre. Arts. 21 y 25.

Esta reducción es del 95% sobre el valor neto del inmueble.

⊖ **Reducción por parentesco**

Cuando el causahabiente tiene más de veintiún años, la reducción es de 16.00 euros.

⊖ **Bonificación en cuota**

Para las adquisiciones de padres a hijos, la bonificación prevista es del 99%.

Castilla La Mancha⁷

⊖ **Reducción por vivienda habitual**

El régimen autonómico de Castilla La Mancha no prevé ninguna reducción en materia de vivienda habitual. Dado que existe una omisión en este aspecto, subsidiariamente debemos aplicar la normativa estatal ya que estamos en el marco de una cesión de tributos, no de un régimen de sustitución. En este caso, sería una reducción del 95% del valor neto del inmueble con un requisito de mantenimiento de, al menos diez años. El sujeto pasivo debe mantener en su patrimonio la vivienda habitual que adquiere por herencia durante un periodo mínimo de 10 años para poder beneficiarse de la reducción. En caso contrario, debería devolver la parte de la que se benefició al resto de herederos.

⊖ **Reducción por discapacidad**

Para las personas que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33% tendrán una reducción en la base imponible de 125.000.

⊖ **Reducción por parentesco**

Con esta reducción ocurre lo mismo que con la de vivienda habitual. El régimen autonómico no la contempla por lo que, habrá que aplicar la normativa estatal. Para descendientes mayores de veintiún años, la reducción es de 15.956,87.

⊖ **Bonificación por parentesco**

La bonificación para los herederos que se encuentren dentro del grupo I (art 20.2.a LISD) es el 100%.

⁷ Ley 8/2013, de 21 de noviembre, arts. 14,15 y 17. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art 20.

Andalucía⁸

= **Mejora de la reducción por la adquisición de vivienda habitual**

En este aspecto, el régimen autonómico dispone que cuando el valor neto de la vivienda es hasta 123.000 euros, el porcentaje de reducción que se aplica sobre la base imponible es del 100% del valor neto del inmueble. No obstante, establece un requisito de mantenimiento mínimo de tres años. Es decir, para que el contribuyente pueda beneficiarse de dicha reducción debe mantener el bien inmueble heredado durante al menos tres años en su patrimonio.

= **Reducción por discapacidad**

Esta es del 100% de la base imponible para sujetos pasivos con discapacidad igual o superior al 33%.

= **Reducción por parentesco**

La reducción de la base imponible por parentesco se corresponde con la cantidad variable que haga que la base liquidable tenga importe 0. En este caso no es necesaria su aplicación ya que, con el 100% de la reducción por discapacidad y de la vivienda habitual la base liquidable quedaría en 0. Es decir, la normativa no prevé un porcentaje determinado o una cuantía fija de reducción sino esta varía en función de cual sea la base imponible para conseguir reducirla a 0.

= **Bonificación en cuota por parentesco**

Para las sucesiones entre parientes directos como padres e hijos la bonificación en cuota es del 99%.

Cantabria⁹

= **Reducción por discapacidad**

Esta es de 50.000 euros para las personas con un grado de discapacidad del 33%.

= **Reducción de vivienda habitual**

La reducción será del 95% del valor neto del inmueble, con un límite de 125.000 por cada sujeto pasivo. Sin embargo, a diferencia del resto de comunidades, Cantabria no impone un periodo mínimo de mantenimiento de la vivienda para gozar de dicha reducción.

⁸ Decreto legislativo 1/2018, de 19 de junio, arts. 21,22,23 y 33 bis.

⁹ Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio, arts. 5 y 8.

= **Reducción por parentesco**

Esta es de 50.000 para sujetos pasivos de más de veintiún años con parentesco directo como es el caso de padres a hijos.

= **Bonificación en cuota**

La bonificación para contribuyentes de Cantabria, es del 100% cuando el heredero es el hijo del causante.

Como podemos deducir del caso práctico, cada vez son más las Comunidades que tienen regímenes favorables para sus contribuyentes. Además, este beneficio se intensifica cuando hablamos de sucesiones entre parientes directos como es el caso anterior, entre padres e hijos. En el supuesto planteado, el contribuyente en Cantabria, Castilla La Mancha y Andalucía no tendría que pagar nada por recibir la herencia. Y, en Madrid pagaría una cantidad muy reducida en comparación con lo que recibe. No resulta excesivamente gravoso pagar 252,25 euros para heredar 320.000 euros. También se observa que cada Comunidad impone una serie de requisitos para la aplicabilidad de las deducciones, aunque luego el resultado sea el mismo.

3. PROBLEMAS QUE SUSCITA

Una vez llevado a cabo este profundo análisis, ya tenemos todos los datos necesarios para ver cuáles son los problemas que derivan de la actual configuración del impuesto en el territorio nacional. Podemos identificar un supuesto por el que podría plantearse la inconstitucionalidad del impuesto:

Diferencias de trato fiscal entre los residentes españoles en función de la Comunidad autónoma en la que residen.

En este caso vemos como el trato que reciben los contribuyentes difiere en función del lugar en el que tengan su domicilio lo que choca directamente con la igualdad que recoge nuestra constitución aplicable a todos los ciudadanos sin distinción. Los criterios para seleccionar un régimen u otro no atienden a la capacidad económica del heredero, por lo que se podría estar sometiendo a personas con reducida capacidad a regímenes más gravosos por el hecho de que residan en un territorio particular. Por ello, el estudiado impuesto podría llegar a calificarse como inconstitucional.

En primer lugar, hay que recordar lo que dispone el art 14 de la CE: *“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”*. No hace falta hacer un análisis muy profundo para ver que el tratamiento fiscal que regula el antedicho impuesto genera las diferencias de trato que, precisamente, prohíbe este art 14 CE.

Además, en el ámbito de la igualdad tributaria, el art 31 de la CE establece que:

“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”.

De la lectura de este artículo, resulta evidente que la configuración del impuesto no cumple con lo que en el mismo se exige principalmente por dos motivos:

- Los herederos no están contribuyendo conforme a su capacidad económica, sino conforme a su lugar de residencia establecido como punto de conexión para determinar la aplicación de un régimen más o menos gravoso.
- El sistema fiscal no está cumpliendo, en materia de ISD, con los principios de igualdad y no confiscatoriedad.

Pero, yendo más allá el art 33 de la CE establece que *“se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia”*, y *“nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública e interés social mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”*.

Por ello, desde el momento en que un ciudadano deja de adquirir la herencia porque le sale más rentable renunciar, el sistema es confiscatorio y, por lo tanto, inconstitucional al ir en contra de su capacidad económica, y los principios de justicia, progresividad y no confiscatoriedad que recoge nuestra Constitución (Díaz-Ambrona, 2018).

En numerosas ocasiones, estas diferencias fiscales pueden impulsar a los ciudadanos a: seleccionar su lugar de residencia o aceptar o rechazar la herencia de sus familiares por lo que es legítimo cuestionar su constitucionalidad.

Finalmente, como dice Luis Díaz-Ambrona Bardají: *“el impuesto de sucesiones es injusto porque viola el principio de igualdad, viola el principio de equitativa distribución de la carga tributaria, tiene alcance confiscatorio y, como conjunto de todo ello, incurre en suma incoherencia”* (Díaz-Ambrona, 2018).

4. POSIBLE ARMONIZACIÓN

De todo lo que llevamos analizado hasta ahora podemos sacar una conclusión y es que el régimen fiscal del impuesto sobre sucesiones debe, con urgencia, ser armonizado.

Como hemos mencionado, estamos ante un tributo de carácter estatal cedido a las CCAA con competencias normativas lo que da lugar a diferencias de trato según las Comunidades hayan configurado su propio régimen autonómico. Es cierto, que la Ley de Cesión de Tributos establece los márgenes sobre los que las CCAA pueden operar, por lo que podríamos estar ante una pequeña armonización.

En cualquier caso, esta necesidad es evidente debido a las desigualdades que se generan en los distintos territorios autonómicos vulnerando, como hemos explicado, lo dispuesto en nuestra Constitución. Al analizar los regímenes particulares, podemos observar diferencias de trato relativas a temas tan trascendentes para los contribuyentes como son la exención en vivienda, la exención por discapacidad o las bonificaciones en función del parentesco, entre otras.

En este ámbito de la armonización podemos destacar el "Informe de la Comisión de expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica", publicado el 26 de julio de 2017¹⁰. Estos se encargaron de revisar el sistema de financiación actual incluidos los tributos cedidos, y, para su mejora han incluido en este informe una serie de recomendaciones, a saber (Instituto de Estudios Fiscales, 2017):

En primer lugar, proponen armonizar las bases imponibles de los tributos propios y cedidos a través de la limitación de las potestades normativas que tienen las Comunidades Autónomas en lo relativo a los tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones.

¹⁰ https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf (fecha de última consulta: 15 de marzo de 2020).

En segundo lugar, establecer máximos y mínimos en el impuesto que estamos estudiando para tratar de reducir al mínimo las diferencias entre las distintas Comunidades Autónomas.

En tercer lugar, introducir un mínimo exento único y una tarifa lineal entre el 4% y el 11% para dotar de progresividad al sistema.

En cuarto lugar, los expertos proponen revisar algunas reducciones sobre todo en lo relativo a los requisitos exigidos para su aplicación. Este tema es de gran relevancia ya que, aunque exista la misma reducción en varias CCAA, los requisitos pueden ser muy diferentes, por lo que esto ayudaría a proporcionar seguridad jurídica.

No obstante, la realidad nos indica que estamos ante un tema complicado ya que una de las principales características del sistema actual es la autonomía financiera de los territorios autonómicos. Pero, nada señala que una armonización implique una desaparición total de dicha autonomía.

5. POLITIZACIÓN DEL IMPUESTO

Es una realidad que todos los partidos políticos en sus programas llevan a cabo propuestas relacionadas con este impuesto por lo que deberíamos preguntarnos cuál es la trascendencia que este tiene para la sociedad.

Dependiendo de la ideología de los partidos las propuestas planteadas se mueven desde la línea de la supresión hasta la línea de subir los tipos pasando por la idea de la armonización entre todas las CCAA.

Analizando este punto con atención, son varios los argumentos que se alegan desde cada uno de los partidos para defender el mantenimiento o la supresión del tributo, así como la configuración del mismo. Por un lado, tal y como indica Lidia Brun (2018) los partidos más progresistas y los socialdemócratas, defienden que la finalidad principal del tributo es acotar la desigualdad y garantizar la igualdad de oportunidades. Por ello, consideran que es una herramienta útil para que los grandes patrimonios contribuyan a una mejora colectiva. Añade a lo anterior que los sujetos pasivos que heredan un mayor bloque patrimonial, tienen más posibilidades para invertir y obtener con ello rentabilidad.

Resulta evidente que no va en línea con el principio de justicia tributaria el hecho de que el impuesto sirva para gravar a los grandes patrimonios que ya han tributado por otros muchos impuestos. Desde la línea ideológica contraria, partidos de centro-derecha, abogan por unas altas bonificaciones o incluso por la supresión del impuesto. Basan su propuesta en la meritocracia y la justicia. No consideran justo que una persona que ha trabajado durante toda su vida para conseguir un patrimonio, por el que además ya ha tributado, no pueda transmitirlo a sus herederos porque no puedan afrontar el elevado pago de impuestos que ello supone. Además, numerosos políticos de esta ideología tampoco consideran justo que los causahabientes deban pagar doble por algo que les corresponde y por lo que ya han tributado sus familiares. La configuración del sistema fiscal español contempla multitud de instrumentos que afectan directamente a los bienes que integran una misma masa hereditaria.

Así, en palabras de la actual presidenta de la Comunidad de Madrid, Isabel Díaz Ayuso *“es un impuesto que atenta directamente contra la iniciativa privada y que perturba la economía de muchas familias las cuales necesitan de bienes y activos de su herencia para vivir”* (Díaz, 2018). Por ello, decir que no hay mayor desigualdad e injusticia que la de no poder heredar algo que por esfuerzo familiar te pertenece por el sistema fiscal rígido existente.

Como dato a destacar en este aspecto, decir que en 2019 la Comunidad autónoma de Andalucía, aumentó la recaudación del impuesto de sucesiones en 550 millones pese a la rebaja fiscal que se implantó en la mencionada Comunidad, así como en muchas otras. Esto demuestra que mantener una mayor presión fiscal para obtener una mayor recaudación carece total y absolutamente de sentido. Todo lo contrario, pone en evidencia como cuanto más alta es la tributación menos se recauda porque menos gente puede aceptar la herencia y por ende llevar a cabo el pago que se exige.

Una vez analizado el impuesto en el marco nacional, examinando en detalle los regímenes particulares de las cuatro CCAA seleccionadas y, poniendo de manifiesto las diferencias existentes para los contribuyentes en función de su lugar de residencia, vamos a pasar a abordar el estudio del impuesto en el seno de la UE. Como ya he mencionado en el inicio, el objeto de este trabajo consiste en analizar las diferencias que origina la configuración de este tributo en un ámbito doble. Reitero la especial relevancia del enfoque europeo ya

que, gracias al pronunciamiento del TJUE sobre esta materia, las diferencias de trato entre residentes y no residentes desaparecieron casi en su totalidad.

CAPITULO CUARTO: ANALISIS DEL IMPUESTO EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA

1. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TJUE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 POR LA QUE SE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ESPAÑOL.

Haciendo referencia a lo indicado con anterioridad, el pronunciamiento más relevante en la UE acerca del marco tributario español fue la sentencia del TJUE del 3 de septiembre de 2014 que condenó al Reino de España a modificar la normativa interna sobre el ISD a la mayor brevedad posible (art. 260 del TFUE).

Este pronunciamiento del TJUE sobre la materia no viene como consecuencia de una cuestión prejudicial sino porque la comisión europea interpone un recurso por incumplimiento contra España. El objeto de esta sentencia se centra en el análisis del régimen estatal del impuesto sobre sucesiones [LISD; RISD; 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] sin entrar a valorar el régimen particular de cada una de las CCAA. En concreto, se refiere mayoritariamente a la Ley 22/2009 de Cesión de Tributos ya que es la que establece los puntos de conexión para determinar la normativa autonómica aplicable a cada sujeto pasivo, excluyendo en todo caso a los no residentes que quedarán sometidos a la normativa estatal (Juárez, 2014)¹¹.

Los puntos clave sobre el fondo de la sentencia son los siguientes (Juárez, 2014):

- 1.El régimen estatal en materia del impuesto sobre sucesiones atenta directamente contra un principio básico de la UE como es la libre circulación de capitales contemplado en el artículo 63 del TFUE.

¹¹ <https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2014-sucesiones-no-residentes.htm> (fecha de última consulta 29 de marzo de 2020).

Art 63 TFUE: “En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”

En esta línea se había pronunciado ya el mismo Tribunal en la sentencia del 17 de octubre de 2013, cuando condenó a Alemania por considerar que su normativa sobre el tax inheritance ¹² iba en contra de la libre circulación de personas y de capitales.

2.La normativa estatal lleva a cabo diferencias injustificadas entre residentes y no residentes. Esto es así dado que los no residentes que estén sometidos al pago de este impuesto estarán a lo que disponga el régimen estatal, que es más gravoso que el autonómico. La normativa autonómica es resultado del ejercicio de las competencias atribuidas a las CCAA y, por tanto, más favorable para el contribuyente. Estas diferencias también aplican a las sucesiones en las que el causante es no residente y los herederos o sujetos pasivos residen en España. En virtud de la Ley 22/2009 es competente la normativa del estado.

3.Concluye que la normativa estatal es contraria al derecho originario de la UE y no al derecho derivado por lo que la vulneración del derecho europeo es todavía más grave.

En cuanto a las normativas forales del País Vasco y Navarra, la sentencia no dice nada, pero deberíamos plantearnos si resultan afectadas por la misma. Este planteamiento viene como consecuencia de que la normativa vasca limita la aplicación de su régimen autonómico y remite al régimen estatal a los casos en los que el causante no es residente en el País Vasco y la totalidad de la herencia del sujeto pasivo no están ubicada o tiene relación directa con dicho territorio. Por tanto, aunque el sujeto pasivo sea residente en España estaría sometido al régimen estatal.

¹² El impuesto sobre sucesiones alemán, está regulado a nivel federal con tipos progresivos que varían en función de la masa hereditaria y el grado de parentesco entre fallecido y heredero.

A la vista de esta sentencia, resulta evidente que hay que cambiar el régimen actual por otro que no vaya en contra del derecho de la UE incluidos los regímenes forales, ya que el derecho europeo prima sobre el nacional.

Según Dominguez y Carmona (2012), habría dos soluciones:

- 1) Permitir que a los no residentes se les aplique la normativa autonómica del lugar con el que tengan vínculos más estrechos.
- 2) Revocar las competencias normativas en materia del impuesto a las Comunidades Autónomas y someter a todos los ciudadanos al mismo régimen.

La primera de las opciones parece más viable debido a la actitud negativa que manifiestan las CCAA en lo relativo a la disminución de sus competencias. No sería tarea complicada el aplicar a los no residentes la normativa autonómica más próxima ya que, son múltiples los puntos de conexión que los unen con territorios determinados. Por ejemplo, el lugar de residencia del causante o el lugar en el que se encuentren la mayor parte de los bienes podrían ser criterios razonables.

Por tanto, como venimos diciendo, la resolución del Tribunal supuso una llamada de atención a España que no podía pasarse por alto. Esto hizo que nuestro país se viese obligado a modificar su normativa interna a la mayor brevedad posible para acabar con las diferencias de trato entre residentes y no residentes. Por ello, en cumplimiento de esta obligación, en 2015 se modifica lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la LISD y se añade una nueva redacción de la misma para obedecer a lo dispuesto en la antedicha resolución. Así, en la disposición final tercera de la Ley 26/2014¹³, de 27 de noviembre se incluye que:

“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:

*a) 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 **un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**, distinto de España, los*

¹³ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014

contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

*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, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma”*

No obstante, a la vista está que la reforma es incompleta en tanto que deja fuera de la aplicación del régimen autonómico a los no residentes de terceros países que no sean ni Estados miembros de la UE ni del EEE. Por ello, sigue vulnerando las indicaciones del TJUE. El principio de libertad de capitales que consagra el TFUE se predica no solo para comunitarios sino también para extracomunitarios.

Esta sentencia fue todo un precedente ya que, no han sido pocas ocasiones, las que sujetos no residentes se vieron sometidos a un régimen más gravoso y todavía no se había castigado a España por ello. A partir de entonces, nuestros tribunales empezaron a enfocar los casos conforme a lo que exigía el TJUE ajustando en las resoluciones la normativa del ISD. Algunos ejemplos de ello son:

- Sentencia del Tribunal Supremo nº 1566/2017, dictada el 17 de octubre de 2017 por la que se obliga a España a pagar a una señora residente en Alemania ya que, en calidad de sujeto pasivo del impuesto, se le aplicó la normativa estatal en vez de la normativa autonómica pagando una cuota elevada por el impuesto de sucesiones. Aplica aquí el TS lo dispuesto en la disposición adicional segunda mencionada anteriormente.
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 242/2018, dictada el 19 de febrero de 2018 por la que se obliga a España a pagar a un residente en Canadá ya que fue sometido a la normativa estatal y no a la autonómica de Cataluña. En esta sentencia, reconoce el TS, que el alcance de lo dispuesto en la resolución del

TJUE no queda limitado a no residentes comunitarios o del EEE. Sostiene que, el principio de libre circulación de capitales se mantiene independientemente del estado de residencia del sujeto. Y que, los contribuyentes de terceros estados tienen derecho a someterse al régimen autonómico con el que tengan una vinculación especial.

Estas dos sentencias muestran como nuestros Tribunales se han ido adaptando hasta reconocer la aplicabilidad del régimen autonómico tanto a no residentes comunitarios como extracomunitarios.

Por si no fuera poco con las resoluciones del TS, la DGT también se ha pronunciado sobre el mismo aspecto en varias consultas vinculantes. Analicemos dos de ellas:

- V3151-18 de 11/12/2018

En esta primera consulta, lo que ocurría es que el causante no residía en España y la heredera, sujeto pasivo de este impuesto, en virtud de la disposición adicional segunda de la LISD quedaba sometida al régimen estatal a pesar de ser residente. No obstante, en la consulta vinculante la DGT contesta que, la normativa que debe aplicarse a efectos de determinar el pago del impuesto es la de la Comunidad Autónoma de Cataluña donde ella residía. La DGT ha querido interpretar la norma tributaria desde la óptica de la equidad, poniendo como centro, la resolución del TJUE sobre la materia. Aunque, una vez que el pronunciamiento del TJUE castiga al Reino de España, anula la normativa contraria y no hay lugar para la interpretación.

En la consulta se establecen las siguientes conclusiones, y cito textualmente:

“La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de

capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios.

*En consecuencia, **no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE** en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.*

La consultante deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquiera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que resida, en este caso Cataluña.

= V3193-18, de 14/12/2018

De nuevo, en esta consulta, la DGT cambia su doctrina sobre el pago del impuesto sobre sucesiones para adecuarlo a la sentencia del 3 de septiembre que dictó el TJUE prohibiendo cualquier disposición que atentase contra el principio de libre circulación de capitales incluido en el art 63 del TFUE.

En este caso el causante era un nacional y residente ruso, pero, sus herederos, residían en la Comunidad Autónoma de Madrid. El causante tenía bienes en España y dentro del caudal hereditario se encontraban acciones de una sociedad holding rusa, propietaria de acciones españolas a su vez. En el momento de fallecimiento, los herederos tienen que pagar el impuesto por los bienes que adquieran, con independencia de donde se encuentren, siendo de aplicación el régimen normativo de la Comunidad de Madrid. Esto es así ya que, lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la LISD resulta de aplicación, según indica la DGT en su consulta, en relación con todos los no residentes independientemente de que residan en un estado miembro o en un tercer estado.

Resulta evidente que la UE buscaba un cambio de régimen en el impuesto sobre sucesiones español, ya que actualmente hay varias sentencias en las que se reconoce la aplicabilidad del régimen autonómico a no residentes comunitarios y extracomunitarios

con el fin de no vulnerar principios fundamentales de la UE como son la libre circulación de capitales y de personas. Esta divergencia podía suponer una condición para los ciudadanos a la hora de decidir dónde vivir, donde estudiar o donde trabajar, por lo que no se podía permitir.

2. CONTRADICCIÓN ENTRE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO NACIONAL Y EL COMUNITARIO.

A raíz de lo expuesto en el apartado primero, es evidente que el régimen estatal del impuesto enfrentaba directamente al ordenamiento jurídico nacional y al europeo. Desde que España entró en la UE, el sistema de fuentes de nuestro derecho dio un giro radical, posicionándose el acervo comunitario por encima de cualquier norma española. Por ello, la contradicción entre ambos ordenamientos es algo frecuente dando lugar a numerosas cuestiones prejudiciales. Esta contradicción puede darse fácilmente cuando lo que atente contra el derecho de la UE sean: normas con rango de ley, ordinarias y orgánicas, actos administrativos, normas procesales o incluso resoluciones judiciales. Además, cuando hablamos de derecho de la UE incluimos tanto el originario como el derivado, con la amplitud que ello supone (Martín Alonso, 2014).

No obstante, todas las cuestiones que se han planteado en esta materia han sido resueltas por el TJUE en la misma dirección, es decir, decantándose por la primacía del derecho de la UE sobre cualquier ordenamiento jurídico nacional (Martín Alonso, 2014).

En lo que respecta a España, la jurisprudencia en este tema es muy amplia, pudiéndose clasificar en tres ámbitos¹⁴:

Jurisprudencia del TJUE:

Podemos destacar la Sentencia del 26 de febrero de 2013, que tiene por objeto la resolución de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Constitucional español. Esta cuestión versa sobre la protección de derechos constitucionales de los españoles. El Tribunal se pregunta si, en esta materia debe someterse a lo dispuesto por el derecho de

¹⁴<http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4926-contradiccion-entre-los-ordenamientos-juridicos-nacional-y-comunitario-el-papel-del-juez-nacional-y-la-cuestion-prejudicial/> (fecha de última consulta 20 de marzo de 2020).

la UE o, por el contrario, puede otorgar una protección mayor a los ciudadanos en su territorio.

En respuesta, el TJUE en el apartado 59 de la resolución establece que:

“Según jurisprudencia asentada, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, que es una característica esencial del ordenamiento jurídico de la UE, la invocación por un Estado miembro de las disposiciones del Derecho nacional, aun si son de rango constitucional, no puede afectar a la eficacia del Derecho de la Unión en el territorio de ese Estado”

España, por lo tanto, no puede contradecir lo dispuesto en las normas europeas, teniendo que someterse a la normativa de la Unión.

Jurisprudencia del TC:

Nuestro TC también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este aspecto. En el centro de todas sus resoluciones se encuentra el art 93 CE, utilizado como fundamento jurídico para defender que la primacía del Derecho Europeo ha sido aceptada por la propia Constitución.

Art 93 CE: *“Mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión”*.

Asimismo, Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas también es alegada por el TC como fundamento jurídico para defender la incorporación del derecho comunitario a nuestro ordenamiento jurídico y su efecto vinculante. Es decir, en el momento en que España decide formar parte del ente supranacional, acepta tácitamente la sumisión a su derecho.

Jurisprudencia TS:

El TS también se ha dado su veredicto sobre este hecho, inclinándose, como no podía ser de otro modo, por la primacía del derecho de la Unión. Podemos destacar la Sentencia del 24 de abril de 1993. Dicho tribunal establece que:

“El derecho comunitario europeo tiene eficacia directa y de carácter prevalente en virtud de la cesión parcial de soberanía que supone la Adhesión de España a la Comunidad autorizada por Ley Orgánica de 2 de agosto de 1985, en cumplimiento del art. 93 de la Constitución, primacía reconocida y declarada con reiteración”

El hecho de que España entrase en la UE lleva consigo una serie de consecuencias entre las que destaca el sometimiento al ordenamiento jurídico europeo, por lo que debe respetarse.

3. PROBLEMA RELATIVO A LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Otro de los problemas que nos surgen en el seno de la UE respecto de este impuesto es el de la doble imposición, ya que en muchos casos la sucesión tiene un componente internacional. Debido a la globalización, cada vez son más los movimientos transnacionales que se llevan a cabo, sobre todo en el seno de la UE donde dichos movimientos están fuertemente impulsados por los principios de libre circulación. La realización de estas actividades está haciendo que el número de herencias que contienen un elemento extranjero aumente notoriamente, o bien porque el causante no es residente en España, o porque el heredero no es español o residente en España o porque los bienes se encuentran en un estado extranjero. Todo esto se traduce en problemas de fiscalidad ya que no existe ninguna norma europea que prohíba la doble imposición.

Así, continuando el análisis jurisprudencial en el marco de la UE, es importante destacar la Recomendación del 15 de diciembre de 2011 de la Comisión Europea para la eliminación de la DII en materia de sucesiones¹⁵. En ella, la Comisión Europea establece una serie de pautas y medidas que los Estados miembros pueden adoptar en aras de evitar la DII en materia de sucesiones¹⁶.

¹⁵ (2011/856/UE)

¹⁶ Según indican Domínguez, J.C y Carmona, P.M a efectos de la Recomendación se entiende que el término “impuesto sobre sucesiones” comprende aquellos tributos a pagar al fallecer una persona física,

Dentro del territorio de la Unión, la gran mayoría de los Estados, en el ejercicio de su soberanía fiscal, tienen impuestos específicos cuyo hecho imponible consiste en la muerte de un sujeto y la adquisición de sus bienes “mortis causas” por otro. Aun así, cada uno de los Estados tiene un régimen particular y actúan de manera descoordinada, lo que da lugar en numerosas ocasiones a situaciones de doble imposición (Domínguez y Carmona 2012, p.3-7).

A esto se le añade que no hay normas de armonización en esta materia, siendo competencia de los Estados miembros regular estos supuestos y aunque, traten de reducir el efecto de la doble imposición, es posible que varios sean competentes para gravar un mismo hecho y además exijan su tributación debido a los puntos de conexión.

Los puntos de conexión que pueden incluir los regímenes de los distintos países pueden ser distintos:

- Por obligación real: los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en ese país, pero serán gravados por la adquisición a título lucrativo de bienes o derechos que se encuentren o puedan ejecutarse en ese territorio.
- Por obligación personal: estarán sometidos a tributación los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el país de que se trate.

En todo caso, la Comisión en la citada recomendación (2011/856/UE) propone que la carga global de una sucesión transfronteriza no exceda de la que se aplicaría si únicamente España tuviese competencia fiscal sobre esa herencia.

Llegados a este punto, cabe preguntarse qué consecuencias tiene la doble imposición internacional. El hecho de que se someta a tributación dos veces a un mismo contribuyente por un mismo hecho imponible genera, cuando menos, una situación contraria a los principios recogidos en los ordenamientos jurídicos europeos (principio de capacidad económica y justicia tributaria). Asimismo, supone un lastre para el funcionamiento de las inversiones internacionales. Evidentemente la DII constituye un

con independencia de la denominación del impuesto, del modo en que se recaude, de que se imponga a nivel nacional, regional o local, y de que se aplique a los bienes legados o al heredero” (Domínguez, J. C., y Carmona, P. M. (2012). La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer. *Revista Aranzadi Doctrinal*, (11), 59-70)

obstáculo a la libre circulación de capitales, personas, mercancías y servicios (Ezquerro y Lousa, 2006).

Para evitar estas situaciones, los mecanismos con los que cuenta España son: por un lado, medidas unilaterales adoptadas por el Estado y por otro, Convenios Bilaterales suscritos con otros países.

1. Medidas unilaterales

La LISD prevé en su artículo 23 un método para eliminar la doble imposición internacional por obligación personal:

*“1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente **derecho a deducir** la menor de las dos cantidades siguientes:*

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar”

En virtud del presente método, los residentes españoles que estén sujetos al pago del tributo por obligación personal podrán deducirse de la cuota tributaria la cantidad que resulte según los cálculos establecidos en el mencionado precepto. Es decir, podrán deducirse la menor de las cantidades por lo que la ley no parece muy permisiva en cuanto al importe permitido.

Asimismo, en el art 46 del RISD recoge la deducción por doble imposición internacional. Por tanto, cuando tengamos una herencia en España que presenta contenido internacional para determinar que normativa se aplica hay que atender al lugar donde se encuentren los bienes o derechos, así como a la residencia fiscal del heredero y del causante. Si ambos sujetos se encuentran en España, pero los bienes están ubicados en el extranjero, aplicaríamos la normativa estatal o autonómica sin perjuicio de que el estado extranjero en el que se encuentren los bienes, grave también a los sujetos por obligación real. En este caso, podríamos estar ante un supuesto de DII por lo que habría que aplicar el método previamente explicado que contempla la normativa española. Sin embargo, existe otra

alternativa que sería la de analizar si España ha celebrado un Convenio bilateral sobre esta materia con el estado extranjero en cuestión, como veremos a continuación (Domínguez y Carmona, 2012, p.6). Relacionado con esto, tenemos la Consulta Vinculante de la DGT V0148/08 relativa a la doble imposición entre España y Reino Unido¹⁷. En esta consulta la situación que se plantea es la siguiente: la consultante reside en España y recibe por herencia de su padre (residente en Reino Unido una serie de bienes y derechos que se encuentran allí también). En Reino Unido ya se ha tributado por ese patrimonio en concepto de *inheritance tax*¹⁸. No obstante, la heredera será sometida al pago del impuesto sobre sucesiones por obligación personal al ser residente en España, por ello pregunta a la DGT si es posible aplicar la deducción por doble imposición internacional. La respuesta de la DGT es afirmativa en virtud del art 23 de la LISD previamente citado (Domínguez y Carmona, 2012, p.7).

No solo ha sido la DGT la que se ha pronunciado sobre este asunto, también lo ha hecho el TJUE en varias ocasiones, destacando la Sentencia de 12 de febrero de 2009 del TJUE¹⁹ donde defiende la posibilidad de que dos Estados miembros graven un mismo hecho imponible si así se contempla en sus regímenes. Claramente, el sujeto pasivo se vería perjudicado por la doble imposición. No obstante, el Tribunal Europeo lo justifica jurídicamente alegando que la legislación europea no prohíbe de manera expresa la doble imposición, sino que son los estados los que deben configurar su normativa para eludir la misma. Defiende asimismo que, los Estados miembros son libres para fijar su sistema impositivo y que no existe ningún tipo de norma europea de armonización que limite las facultades normativas de los mismos. Además, tampoco existe ley alguna que obligue a incluir en los regímenes de cada estado mecanismos particulares para evitar que estas situaciones se produzcan (Domínguez y Carmona, 2012, p.7).

Esta sentencia atenta directamente contra todo lo que venimos defendiendo hasta el momento, es decir, contra los cimientos que construyen la UE. En el momento en que se legitima la posibilidad de doble imposición fundamentada en intereses particulares de los Estados, deja de tener valor el principio supremo de la libre circulación de personas y de

¹⁷ No existe Convenio para evitar esta doble imposición entre España y Reino Unido por lo que la DGT se pronunció de acuerdo a la normativa estatal.

¹⁸ Impuesto en Reino Unido de naturaleza análoga al ISD español. Los tipos son ligeramente más elevados, pero tienen un mínimo exento de 325.000 libras.

¹⁹ Asunto Block, C-67/08 (TJUE 19 de febrero de (Asu09)).

capitales ya que la doble imposición constituye un problema factico más que evidente para las mismas.

2. Convenios Bilaterales.

Otra de las medidas que España prevé en su ordenamiento jurídico para evitar que estas situaciones excesivamente gravosas para los ciudadanos se produzcan, son los Convenios de doble imposición.

A nivel mundial, se han suscrito aproximadamente cien Convenios de Doble Imposición en esta materia, de los cuales sólo 33 están vigentes entre los 27 Estados miembros de la UE. España, en concreto, ha suscrito tres Convenios:

- Con Grecia, Convenio de 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.
- Con Francia, Convenio de 8 de enero de 1963 (Instrumento de ratificación de 11 de junio de 1963), para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias.
- Con Suecia, Convenio de 25 de abril de 1963, para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre las herencias

A pesar de la existencia de los mismos, su aplicación ha sido prácticamente nula y el contenido no llega a ser el de un Convenio de Doble Imposición propiamente dicho. Estos se limitan únicamente a facilitar ayuda administrativa entre los estados en materia del impuesto, pero no son una herramienta eficaz para atajar el problema.

En la actualidad, el modelo de referencia en lo que respecta a estos Convenios es el Convenio Modelo de Doble Imposición sobre Sucesiones publicado por la OCDE en 1982²⁰. Si bien, a pesar de su existencia, España no ha adoptado ninguno con estas características lo que pone de manifiesto su despreocupación por la DII (Domínguez y Carmona, 2012, p.8).

²⁰ Convenio Modelo del 3 de julio de 1982

4. COMPARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN EL RESTO DE PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

Actualmente, el impuesto sobre sucesiones se mantiene en gran parte de los estados europeos. Cada uno, en el ejercicio de su soberanía fiscal establece los parámetros básicos para su aplicación, pero la naturaleza de todos ellos es similar. Por tanto, a continuación, se muestra una tabla contestando afirmativa o negativamente según los Estados miembros tengan o no incluido en su régimen un impuesto análogo al de sucesiones español. En caso de que, si lo contemplan, se incluye cual es el tipo máximo aplicable a las herencias entre padres e hijos.

País	¿Existe impuesto sobre sucesiones?	¿Cuál es el tipo máximo de padres a hijos? ²¹
Alemania	SÍ	30%
Austria	NO	-
Bélgica	SÍ	30%
Bulgaria	SÍ	0 %
Chipre	NO	-
Croacia	SÍ	5%
Dinamarca	SÍ	36,25%
Eslovaquia	NO	-
Eslovenia	SÍ	14%
España	SÍ	34%
Estonia	NO	-
Finlandia	SÍ	19%
Francia	SÍ	45%
Grecia	SÍ	10%
Hungría	SÍ	21%
Irlanda	SÍ	33%
Italia	SÍ	4%

²¹ El tipo que se incluye en la tabla es el máximo que se aplicaría a las sucesiones entre padres a hijos. No obstante, en la mayoría de los países se establece una tarifa progresiva en función del patrimonio preexistente del heredero siendo este el que se aplica cuando el heredero tiene un patrimonio considerable. Además, hay países que para este tipo de herencias incluyen bonificaciones elevadas en virtud del parentesco o que, establecen una tarifa mínima constante.

Letonia	NO	-
Lituania	SÍ	0%
Luxemburgo	SÍ	5%
Malta	NO	-
Países Bajos	SÍ	20%
Polonia	SÍ	7%
Portugal	NO	-
República Checa	NO	-
Rumanía	NO	-
Suecia	NO	-

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de Ernst & Young Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2019 ²² y del ICEX ²³.

Particularidades de algunos estados en la configuración de su impuesto

Una vez analizados los regímenes de los distintos países que integran la UE para configurar la tabla anterior, podemos destacar algunos aspectos del *inheritance tax* de determinados países²⁴.

ALEMANIA

El impuesto de sucesiones en Alemania está regulado a nivel federal por lo que los ingresos que se recaudan con el mismo pasan a formar parte de las arcas públicas de cada territorio. La tasa impositiva aplicable depende del grado de parentesco entre el adquirente y el causante y del valor de la adquisición hereditaria. Los tipos se mueven entre el 7% y el 50%.

BÉLGICA

En Bélgica, el tipo aplicable en varía en función de la región, el sujeto pasivo y la cantidad heredada. El tipo máximo del 30% que aparece en la tabla sería el aplicable en Bruselas.

²² Ernst & Young Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2019. Recuperado el 10/3/2020 de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/\\$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf)

²³ Datos obtenidos a través de la página web del ICEX <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=VN> (fecha de última consulta el 10/3/2020).

²⁴ Escapa del ámbito de este trabajo, elaborar un análisis pormenorizado del régimen sucesorio de cada uno de los Estados miembros. **Los datos de los regímenes sucesorios de cada Estado miembro han sido obtenidos de la Guía de Ernst & Young previamente mencionada y la página web del ICEX-apartado fiscal.**

BULGARIA

El tipo aplicable lo determina cada municipio dentro de los límites que establece la normativa estatal. Sin embargo, en el caso de padres a hijos no hay impuesto aplicable mientras que para las herencias entre hermanos y sobrinos el tipo máximo aplicable es el 0,8% siempre y cuando la herencia sea superior a 128.000 euros. El impuesto es meramente significativo ya que no supone una traba para que los sucesores puedan aceptar la herencia.

DINAMARCA

El impuesto a la herencia danés depende de la totalidad del patrimonio dejado por el difunto. Por tanto, la base para el cálculo del impuesto de sucesiones es el valor neto total de los activos que se transfieren a los herederos. Este instrumento danés tiene una configuración compleja y consiste en un impuesto doble: por un lado, el impuesto sobre patrimonio del 15% sobre el valor neto del patrimonio que sea superior a 295.300 DKK. Por otro lado, se grava con un impuesto adicional del 25% el patrimonio transferido a personas que no son parientes cercanos. La carga impositiva máxima es del 36.25%.

FINLANDIA

Al igual que en la mayoría de países europeos, distingue la escala de gravamen para las herencias entre familiares cercanos y la escala para parientes lejanos e incluso personas sin las que se tenga ningún tipo de relación familiar. En cualquier caso, el tipo máximo aplicable a las herencias de padres a hijos es de un 19%.

FRANCIA

El impuesto sobre sucesiones se debe aplicar en Francia para todas las transferencias patrimoniales en el momento de la muerte, independientemente de si son el resultado de una sucesión legal, un testamento o un legado por fallecimiento, así como una donación entre cónyuges. El hecho imponible del impuesto francés es similar al español, diferenciando de igual modo los grupos de parentesco en lo relativo a la escala de gravamen.

IRLANDA

Se aplica el gravamen al valor de la herencia que excede de la cantidad límite libre de impuestos. Esta cantidad límite depende de la relación que exista entre el heredero y el fallecido. Actualmente, el tipo que se aplica a esta cantidad es fijo del 33%. Por tanto, el beneficio para incentivar las sucesiones entre parientes directos no viene por parte del tipo de gravamen, siendo este fijo para todo tipo de herencias, sino por parte de la cantidad exenta de tributación.

ITALIA

La reciente normativa italiana ha establecido una nueva escala de gravamen dependiendo de la relación existente entre heredero y fallecido. Así, cuanto más cercano sea el grado de parentesco, menor será el tipo impositivo. Se mueven en un rango del 4% al 8%, en función del parentesco y no de la masa hereditaria. Por ello, asumimos que, dado que la relación padre-hijo es la más cercana el tipo aplicable será con carácter fijo del 4%.

LUXEMBURGO

En el caso de Luxemburgo se establece una cuota estatutaria que queda sometida a un tipo de gravamen mucho inferior. Tanto es así que, en el caso de parientes directos, el tipo es del 0%. Ahora bien, para la cuota tributaria que excede de la estatutaria se le aplica un tipo de gravamen del 5%.

POLONIA

Las tasas del impuesto sobre sucesiones son progresivas y dependen de la categoría familiar en que se encuentre el contribuyente y el valor de la propiedad recibida. El máximo para parientes directos es del 7%.

Conclusiones obtenidas del régimen de los Estados miembros

En función de los datos que se muestran en la tabla, podemos obtener algunas conclusiones:

En primer lugar, vemos como hay muchos países de la UE que han suprimido el impuesto dentro de la configuración de sus respectivos sistemas impositivos. Esto puede ser un aspecto de referencia para aquellos países como España donde parte de su ciudadanía pide la supresión. La correspondiente tabla evidencia, por tanto, que es posible mantener un estado de bienestar potente sin la existencia de este impuesto.

Así lo vemos en países como Suecia, Estonia o Austria que mantienen un buen nivel de vida y no cuentan con el impuesto.

En segundo lugar, podemos ver cómo, de los países que lo mantienen dentro de su sistema fiscal, hay algunos que gravan con un 0% las transmisiones de padres a hijos para facilitar e incentivar este hecho como, por ejemplo, Lituania o Bulgaria.

En tercer lugar, percibimos que España es el segundo país que mayor tarifa aplica a las transmisiones de padres a hijos después de Dinamarca. Siendo, por tanto, la tarifa aplicable al resto de transmisiones entre parientes menos directos, más elevada. Es, cuando menos, paradójico el hecho de que se clasifique a España el segundo país con mayor presión fiscal en la UE, a raíz del tipo impositivo aplicable a sucesiones entre parientes tan directos.

Finalmente, vemos como el resto de países se mantienen en un tipo bajo para estas transmisiones, aumentándolo la mayoría de países a medida que el grado de parentesco entre el fallecido y el heredero es menor.

CAPITULO QUINTO: CONCLUSIONES

Llegados a este punto, es de gran importancia organizar las ideas clave de todo el trabajo y, elaborar una serie de conclusiones. Así, podemos destacar que:

1. El impuesto sobre sucesiones se configura como un tributo cedido a las CCAA con competencias normativas desde 1996. Además, las fuentes que regulan este impuesto son, principalmente, la Ley de 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
2. Los regímenes autonómicos se configuran como una especie de beneficio fiscal para los residentes de las diferentes Comunidades Autónomas en comparación con el régimen estatal de contenido mínimo. Este último es aplicable cuando los sujetos pasivos sean no residentes comunitarios o de terceros países, así como en defecto de disposición autonómica.
3. La mayoría de CCAA han hecho uso de sus competencias normativas llegando a establecer bonificaciones en cuota del 100% para sucesiones que se produzcan de

padres a hijos. La finalidad de este beneficio fiscal no es otra que la de incentivar y facilitar que los herederos puedan aceptar la herencia que les corresponde con independencia de su capacidad económica.

4. La normativa del impuesto estatal genera diferencias de trato injustificadas que hay que suprimir en dos niveles, tanto entre residentes y no residentes como entre los contribuyentes de las distintas CCAA. Para la consecución de este objetivo en el ámbito nacional es necesaria una mayor armonización y un mayor consenso político. Por otro lado, en el ámbito europeo, el pronunciamiento del TJUE en su sentencia del 3 de septiembre de 2014 sentó un precedente que redujo casi por completo estas diferencias.
5. El ISD es un tributo utilizado por todos los partidos en sus respectivos programas políticos. En función de la ideología, las propuestas esgrimidas varían desde su supresión hasta el incremento de los tipos para aumentar la presión fiscal. Los partidos más progresistas consideran que este impuesto es una herramienta para acotar la desigualdad y proporcionar igualdad de oportunidades a la población mientras que los partidos más centristas o conservadores defienden la injusticia, confiscatoriedad e inutilidad del mismo.
6. La Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica constituida en 2017 no ve razones para eliminar el ISD o para que, las CCAA, establezcan regímenes que supongan la práctica supresión del impuesto. Defiende que debería establecerse un mínimo exento igualitario para que, junto con una tarifa lineal, se dote de progresividad al impuesto.
7. El TJUE ha proclamado la inconstitucionalidad del impuesto por ir en contra de la libre circulación de capitales prevista en el artículo 63 del TFUE. Acertadamente, el Tribunal considera que una norma española con rango de ley no puede ir en contra del derecho originario de la UE recalando que el ordenamiento jurídico europeo prima sobre el nacional.
8. La reforma que se hizo al régimen estatal del ISD en 2015 no fue suficiente para adaptar la normativa del Reino de España a las exigencias del TJUE ya que, dejaba

fuera del ámbito de aplicación del régimen autonómico, a los no residentes de terceros países. Así, siguiendo con lo dispuesto en la sentencia del 3 de septiembre de 2014 del mencionado Tribunal, los ciudadanos extracomunitarios deberían quedar sometidos al mismo régimen que los intracomunitarios y los del EEE.

9. En el seno de la UE como consecuencia de la globalización, cada vez son más frecuentes las sucesiones transfronterizas y por ello, los problemas relativos a la DII. No existe ninguna norma en el ordenamiento jurídico de la UE que prohíba la doble imposición por lo que es tarea de los Estados miembros crear medidas para evitar que un mismo contribuyente tribute dos o más veces por un mismo patrimonio. La posibilidad de que sucedan estos supuestos tan gravosos puede condicionar en ocasiones la libertad de los ciudadanos europeos, contradiciendo entonces los pilares fundamentales de la Unión²⁵.

10. Los Convenios para evitar la DII que ha suscrito España en materia de sucesiones son simplemente tres:

- ▬ Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias
- ▬ Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuesto sobre las herencias
- ▬ Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

Sin embargo, debido a su poca aplicación práctica, han sido intrascendentes para resolver el problema de la DII.

11. Dentro de los Estados miembros, España es uno de los que más presión fiscal impone a sus contribuyentes. Una vez realizado el estudio del impuesto en el contexto de la UE, podemos juzgar de manera más fundada, el régimen fiscal

²⁵ Los pilares hacen referencia a las cuatro libertades fundamentales recogidas en el TFUE y de las que gozan todos los ciudadanos europeos, que son: libertad de circulación de capitales, servicios, trabajadores y mercancías (arts. 63, 56 a 62, 45, 26 y 28 a 37 respectivamente).

español. La gran mayoría de Estados europeos que prescinden del impuesto sobre sucesiones, cuentan con un estado de bienestar fortalecido por lo que la exigencia de tipos altos no debería estar justificada con un mayor beneficio social.

A la vista está, después de realizar este análisis, que la constitucionalidad del tributo no puede pregonarse abiertamente. Las diferencias de trato injustificadas entre residentes y no residentes o, incluso entre residentes de las distintas CCAA no tienen cabida en un ordenamiento jurídico donde la igualdad económica entre los ciudadanos está consagrada como un principio constitucional (art 31 CE).

Además, el hecho de que la mayoría de Comunidades hayan establecido bonificaciones de hasta un 99% en cuota y numerosas reducciones no debería justificar el mantenimiento del impuesto dentro de nuestro sistema fiscal. En primer lugar, porque en la mayoría de los territorios estos beneficios se aplican solo a herencias entre padres, hijos y cónyuge quedando el resto de parientes fuera del ámbito subjetivo de aplicación. En segundo lugar, porque, aunque la mayoría de Comunidades contemplen regímenes tan beneficiosos hay otras que exigen una mayor presión fiscal a sus residentes como es el caso de Aragón o Asturias y esto genera desigualdades injustificadas. Y, en tercer lugar, porque los no residentes, según lo que establece literalmente la normativa, siguen quedando sometidos al sistema estatal configurado como “mínimo” y, por tanto, más gravoso.

Por todo ello, resulta evidente que la reforma de armonización a la que ha de someterse este impuesto es urgente.

CAPITULO SEXTO: BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

1. Escribano, F (2015). El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En González, F. M. C., Truyo, A. C., & Royo, F. P. (2015). *Curso de derecho tributario* (pp.617-667). Madrid. Larousse-Editorial Tecnos.
2. Cordón Ezquerro, T., Gutiérrez Lousa, M., & Blanco Dalmau, A. (2001). *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales.
3. Arroyo, R. Á. (2016). *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales.

ARTÍCULOS DE REVISTA

4. Ezquerro, T. C., & Lousa, M. G. (2006). La política fiscal en la unión europea: ¿convergencia o competencia. *Clm. economía: Revista económica de Castilla-La Mancha*, 9, 61-96. www.clmeconomia.jccm.es. Fecha de última consulta 20 de marzo de 2020.
5. Domínguez, J. C., & Mendoza, P. C. (2012). La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 11, 59-70.
https://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp/la_elimination_de_la_doble_imposicion_internacional_en_materia_de_sucesiones_un_camino_aun_por_recorrer_557.pdf. Fecha de última consulta 20 de marzo de 2020.
6. Martín Alonso, N (2014). Contradicción entre los ordenamientos jurídicos nacional y comunitario. El papel del juez nacional y la cuestión prejudicial. *Revista electrónica de Noticias jurídicas*.
<http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4926-contradiccion-entre-los-ordenamientos-juridicos-nacional-y-comunitario-el-papel-del-juez-nacional-y-la-cuestion-prejudicial/>. Fecha de última consulta 20 de marzo de 2020.

REFERENCIAS DE INTERNET

7. Expertos, C. (2018). Reforma de la Financiación Territorial: Informes de las Comisiones de Expertos de 2017. *Instituto de Estudios Fiscales. Madrid*.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2018_ReformaFinanciacionTerritorial.pdf. Fecha de última de consulta 13 de marzo de 2020.
8. Díaz-Ambrona Bardají, L (2018) “¿Es inconstitucional el impuesto de Sucesiones y Donaciones?”. *Blog electrónico de Lean Abogados*.
<https://www.leanabogados.com/fiscal/inconstitucional-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones/>. Fecha de última consulta 15 de marzo de 2020.
9. Ernst & Young Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2019.
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/\\$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf). Fecha de última consulta 10 de marzo de 2020.
10. García de Pablos, J. F. (2010). *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios* (Doctoral dissertation, Universidad Complutense de Madrid, Servicio de Publicaciones).
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2009_20.pdf. Fecha de última consulta 3 de abril de 2020.
11. Brun, L. (2018). Impuesto de sucesiones: una herramienta esencial para combatir la desigualdad. *Agenda Económica*. <http://agendapublica.elpais.com/impuesto-sucesiones-una-herramienta-esencial-combatir-la-desigualdad/> . Fecha de última consulta 13 de marzo de 2020.

JURISPRUDENCIA

12. Recomendación de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE) (Diario Oficial de la Unión Europea 15 de diciembre de 2011). [Base de datos de EUR-lex <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:336:0081:0084:ES:PDF>]. Fecha de última consulta 25 de marzo de 2020.

13. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera- de lo Contencioso Administrativo) nº 1566/2017, dictada el 17 de octubre de 2017. [Base de datos de Vlex España- <https://supremo.vlex.es/vid/695995825>]. Fecha de última consulta 25 de marzo de 2020.

14. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera- de lo Contencioso Administrativo, sección 5º) nº 242/2018, dictada el 19 de febrero de 2018. [Base de datos del Consejo General del Poder Judicial- <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=8307752&links=28079130052018100064&optimize=20180305&publicinterface=true>]. Fecha de última consulta 20 de marzo de 2020.

15. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera- de lo Contencioso Administrativo) nº 1346/1993, dictada el 24 de abril de 1993. [Base de datos de Vlex - <https://supremo.vlex.es/vid/-202874867>]. Fecha de última consulta 12 de marzo de 2020.

16. Sentencia Supranacional Nº C-399/11 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 26 de febrero de 2013. [Base de datos de InfoCuria - <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134203&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2827453>]. Fecha de última consulta 3 de abril de 2020.

17. Sentencia Supranacional N° C-127/12 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 3 de septiembre de 2014. [Base de datos de InfoCuria <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=es>]. Fecha de última consulta el 27 de marzo de 2020.
18. Sentencia Supranacional N° C-181/12 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 17 de octubre de 2013. [Base de datos de InfoCuria- <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=143187&doclang=ES>]. Fecha de última consulta 27 de marzo de 2020.
19. Sentencia Supranacional N° C-67/08 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de febrero de 2009. [Base de datos de EUR-Lex- <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76237&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6160925>]. Fecha de última consulta 25 de marzo de 2020.
20. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V3151-18 de 11 de diciembre de 2018. [Base de datos de la Secretaría de Estado de Hacienda- https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3151-18]. Fecha de última consulta 20 de marzo de 2020.
21. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V3193-18 de 14 de diciembre de 2018. [Base de datos de la Secretaría de Estado de Hacienda- https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3193-18] Fecha de última consulta 20 de marzo de 2020.
22. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0148/2008 de 28 de enero de 2008. [Base de datos de Iberley- <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0148-08-28-01-2008-1321181>] Fecha de última consulta 20 de marzo de 2020.

LEGISLACIÓN

23. Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, pp. 29313 a 29424.
24. España. Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de Autorización para la Adhesión de España a las Comunidades Europeas (BOE núm. 189, de 8 de agosto de 1985).
25. España. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987).
26. España. 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 núm. 285, de 29 de noviembre de 2006).
27. España. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm.275, de 16 de noviembre de 1991)
28. España. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980).
29. España. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).
30. España. 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 núm. 305, de 19 de diciembre de 2009).

31. Castilla La Mancha. Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha (BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2014).
32. Cataluña. Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. (BOE núm.165, de 8 de julio de 2010).
33. Madrid. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (BOE, núm. 255, de 25 de octubre de 2010).
34. Andalucía. Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (BOE núm. 123, de 27 de junio de 2018)
35. Cantabria. Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado (BOCT núm. 128, de 2 de julio de 2008).
36. Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias. (BOE núm. 6, de 7 de enero de 1964).
37. Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuesto sobre las herencias (BOE núm.14, de 16 de enero de 1964).
38. Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente. Recuperado el 3 de febrero de 2020 de la Agencia Tributaria Española:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Grecia/Convenio_con_Grecia_para_evitar_la_doble_imposicion_referente_a_los_impuestos_sobre_herencias_.shtml

WEBGRAFÍA

39. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIxNTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3O1vPyU1BAXZxRVnsZmFiCVmWmVLvnJIZUFqbYIRaWpaqIJ-fnZKCrjYeYAADI5jy9pAAAAWKE#I8 . Fecha de última consulta 12 de marzo de 2020.
40. <https://institutosantalucia.es/seguros-de-vida-como-tributa/>. Fecha de última consulta 5 de febrero de 2020.
41. https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacion%3%B3ncca/informe_final_comisi%3%B3n_reforma_sfa.pdf . Fecha de última consulta 20 de marzo de 2020.
42. <https://blog.bankinter.com/economia/-/noticia/2019/10/14/impuesto-sucesiones-comunidades-autonomas-novedades>. Fecha de última consulta 3 de abril de 2020.
43. <https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2014-sucesiones-no-residentes.htm>. Fecha de última consulta 29 de marzo de 2020.