



FACULTAD DE DERECHO

**LÍMITES Y RETOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y  
DONACIONES**

Autor: Patricia Margarit de Armas

Curso: 5º E – 3 C

Tutor: D. Antonio Palou Bretones

Madrid

Abril 2020

## **Título: Límites y retos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

### **Resumen**

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene el objetivo de estudiar las limitaciones y retos que suponen las diferentes disposiciones previstas para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. En concreto, se explican los límites del impuesto mediante el estudio de las sucesiones *mortis causa* en España, desde su origen hasta la legislación vigente. Para una mejor comprensión, se explicarán las características principales del impuesto, se detallará su funcionamiento y se señalarán los beneficios que concede el régimen estatal.

Dado que se trata de un impuesto cedido, se expondrá tanto un cuadro comparativo entre los regímenes autonómicos que podemos encontrar en España y se realizará un caso práctico entre algunas CC.AA. para observar los desequilibrios ante los que pueden encontrarse los causahabientes. Esto dará lugar a la explicación de las controversias que han surgido en los últimos años en torno a la decisión de suprimir o mantener el impuesto.

Finalmente, el trabajo hace referencia a la necesidad de armonización de este impuesto que trasciende nuestras fronteras, al encontrar grandes diferencias entre la regulación del Impuesto de Sucesiones que prevé cada uno de los Estados miembros de la UE; señalando la tendencia predominante en varios países que conduce a la supresión definitiva del impuesto.

**Palabras clave:** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sucesión *mortis causa*, residencia habitual, Comunidades Autónomas, Unión Europea, causahabiente y causante.

### **Abstract**

The aim of this thesis is studying the limitations and challenges posed by the different provisions for inheritance and gift tax in Spain. Specifically, the limits of the tax are explained through the study of inheritance *mortis causa* in Spain, from its origin to the current legislation. For a better understanding, the main characteristics of the tax will be explained, its operation will be detailed, and the benefits granted by the state regime will be pointed out.

Since it is a transferred tax, a comparative table will be presented between the autonomous community regimes that can be found in Spain and a practical case will be made between some autonomous communities in order to observe the imbalances before which the beneficiaries

may find themselves. This will lead to the explanation of the controversies that have arisen in recent years around the decision to abolish or maintain the tax.

Finally, the work refers to the need to harmonize this tax that goes beyond our borders, finding great differences between the regulation of the Inheritance Tax provided by each of the Member States of the European Union; pointing out the predominant trend in several countries that leads irremediably to the definitive suppression of the tax.

**Keywords:** Inheritance and Gift Tax, inheritance *mortis causa*, habitual residence, Autonomous Communities, European Union, successor and principal.

## INDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	6
<b>1.1. Objetivo</b> .....	6
<b>1.2. Justificación elección tema</b> .....	7
<b>1.3. Estructura</b> .....	8
<b>1.4. Metodología</b> .....	9
<b>2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA</b> .....	9
<b>2.1. Evolución histórica</b> .....	9
<b>2.2. Naturaleza</b> .....	11
<b>2.3. Ámbito de aplicación</b> .....	12
<b>2.4. Hecho imponible</b> .....	12
<b>2.5. Sujetos pasivos</b> .....	14
<b>2.6. Base imponible</b> .....	15
<b>2.7. Base liquidable</b> .....	17
<b>2.8. Cuota tributaria</b> .....	18
<b>3. RÉGIMEN DEL IMPUESTO Y COMPARATIVA COMUNIDADES AUTÓNOMAS</b> .....	21
<b>3.1. Gestión</b> .....	21
<b>3.2. Régimen autonómico</b> .....	24
3. 2. 1. <i>Compatibilidad libertades de la UE</i> .....	26
<b>3.3. Régimen foral</b> .....	28
<b>3.4. Caso práctico comparativo</b> .....	30
<b>4. CONTROVERSIA RELATIVA AL IMPUESTO</b> .....	37
<b>5. LA SUCESIÓN EN LA UE</b> .....	40
<b>5.1. Convenios bilaterales con España</b> .....	44
<b>5.2. Caso práctico comparativo</b> .....	46
<b>6. CONCLUSIONES</b> .....	53
<b>7. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	56
<b>7.1. Legislación</b> .....	56
<b>7.2. Jurisprudencia</b> .....	59
<b>7.3. Obras doctrinales</b> .....	60
<b>7.4. Recursos de internet</b> .....	61
<b>ANEXO I. TABLA COMPARATIVA COMUNIDADES AUTÓNOMAS</b> .....	64

## **Listado de abreviaturas**

CC: Código Civil.

CC.AA.: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española

DFL 250/2002: Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

IEDMT: Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IPC: Índice de Precios al Consumidor.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

LCT: Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Ley de Concierto: Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Ley de Convenio: Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra suscrito el 31 de julio de 1990 (Ley 28/1990, de 26 de diciembre).

LIP: Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

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.

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

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

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central.

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la UE.

TUE: Tratado de la Unión Europea.

UE: Unión Europea.

## **1. INTRODUCCIÓN**

La fuente principal de ingresos del sector público en España se encuentra en la recaudación de tributos, entre los que se encuentran los impuestos. Uno de los impuestos que se ha visto envuelto en mayores polémicas en los últimos meses es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), puesto que ha sido utilizado por los partidos políticos de nuestro país como una de sus principales propuestas para tratar de convencer a los ciudadanos.

Las principales discusiones han aparecido a causa del uso de las competencias normativas que tienen atribuidas las Comunidades Autónomas (en adelante, CC.AA.), dado que nos encontramos ante un impuesto cedido por parte del Estado a las CC.AA. en virtud de lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, LCT). Mediante estas competencias, los regímenes autonómicos han ido introduciendo sus propias modificaciones que incluyen: reducciones, alteración de la escala estatal, bonificaciones y deducciones. La libertad normativa ha supuesto una significativa diferencia entre las cantidades que los ciudadanos deben pagar para contribuir a nuestro sistema tributario, provocando descontentos en aquellos territorios que se ven perjudicados por un régimen autonómico menos ventajoso.

Según los datos ofrecidos por la Dirección General de Tributos, se recaudaron por parte del Estado 136,5 millones de euros en concepto de ISD y las CC.AA. una cantidad que asciende a 2.572,6 millones de euros en el año 2017, lo que supone una cantidad total de 2.709,1 millones de euros. Desde el año 2015 podemos observar una caída de la recaudación en el ámbito estatal, mientras que en ámbito autonómico ha seguido una tendencia lineal con ligeras variaciones durante los últimos años (Dirección General de Tributos, 2018). Sin embargo, estas cifras se han visto alteradas recientemente por la decisión de algunas CC.AA. como Andalucía de volver a introducir modificaciones en la reducciones y mejoras estatales que conllevan una tendencia a la supresión del Impuesto.

### **1.1. Objetivo**

El objetivo principal de este trabajo es el estudio del ISD para poder comprender el panorama actual y descubrir el origen de los conflictos originados entorno a los desequilibrios entre los regímenes de las distintas CC.AA.. Para ello, comenzaremos con la búsqueda de la literatura que profundiza en las características y funcionamiento del impuesto para las sucesiones *mortis causa*.

En segundo lugar, el objetivo será observar tanto el régimen estatal previsto para la aplicación del ISD como el régimen autonómico de cada una de las CC.AA. para poder establecer una comparación que nos permita apreciar las diferencias actuales. En tercer lugar, trataremos de demostrar las diferencias en la aplicación de cada régimen a partir de la elaboración de un caso práctico.

En cuarto lugar, comprender las posturas que defienden tanto la supresión como el mantenimiento del impuesto a raíz de las elecciones del 28 de abril y 10 de noviembre del pasado año 2019 y que han generado gran controversia entre la doctrina y los partidos políticos españoles. Finalmente, elaborar una comparación para comprobar la existencia o no de impuesto de sucesiones o herencias en los Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, UE) y observar la diferencia que plantea para los causahabientes el fallecimiento de una persona extranjera en España si su país de procedencia cuenta o no con un convenio firmado para evitar la doble imposición.

## **1.2. Justificación elección tema**

La justificación de la elección del estudio de las diferencias presentes en la aplicación tanto del régimen estatal como del régimen autonómico reside en la controversia que ha generado el ISD desde que comenzaron las campañas electorales de los partidos políticos en las elecciones del 28 de abril de 2019.

La supresión parcial del ISD ha sido uno de los argumentos presentes en los programas políticos para poder convencer a los ciudadanos, lo que suscita la duda del origen de los conflictos en torno a las sucesiones. Gran parte de la población comenzó a opinar sobre la necesidad de mantener el impuesto sin ser conscientes de los principios perseguidos por este tributo o sus características, por lo que resultaba interesante profundizar en el ISD para poder

defender una de las dos posturas de una forma razonable y teniendo toda la información a mi disposición.

Asimismo, la reflexión acerca del ISD condujo al planteamiento de la posibilidad de que no hay disposiciones comunes a las sucesiones *mortis causa* dentro de la UE, por lo que cada Estado miembro determina sus propias características como el tipo máximo aplicable o, por otro lado, opta por la supresión de un impuesto sobre la herencia. Las diferencias entre los países hacen dudar de la compatibilidad de un sistema tributario descentralizado con la libertad de circulación del UE, ya que, si los regímenes son tan dispares, algunos ciudadanos podrían optar por cambiar su residencia para beneficiarse de ventajas fiscales.

### **1.3. Estructura**

Para poder alcanzar los objetivos de este trabajo, la estructura está dividida en cuatro apartados. El primero de ellos se centra en la revisión del marco teórico que encontramos tanto en la literatura como en la legislación vigente, empezando con una breve introducción histórica y estudiando tanto las características principales del ISD como su funcionamiento en el ámbito estatal. En el segundo apartado podemos encontrar el régimen del impuesto que incluye su gestión y en el que comprenderemos su cesión a las CC.AA., dando lugar al régimen autonómico. A partir de este último, podremos elaborar una tabla comparativa que resume las reducciones aplicables a cada territorio y veremos la resolución de un caso práctico en el que apreciar las diferencias en la cantidad que debería pagar un mismo contribuyente en distintas CC.AA..

En tercer lugar, realizaremos un breve repaso a las controversias que han surgido en los últimos años y que han dividido a la doctrina en la defensa de dos posturas, una a favor de reformar el sistema tributario y otra partidaria de la supresión definitiva del impuesto. A lo largo del cuarto apartado, haremos una aproximación a la situación actual de las herencias en los miembros de la UE y comentaremos los convenios para evitar la doble imposición que han sido firmados por España y terceros países. Finalmente, finalizaremos este trabajo con la elaboración de una serie de conclusiones a partir de los datos y documentación aportada.

## **1.4. Metodología**

La metodología de este trabajo ha consistido en el estudio de la legislación vigente que trata el ISD y el acceso a documentación e informes de autores que puedan completar la información del régimen estatal y explicar la gestión del impuesto en nuestro país. En cuanto al régimen autonómico, se ha procedido a la revisión de la legislación vigente en cada una de las CC.AA. para poder elaborar una tabla comparativa.

Una vez comprendidas las diferencias en el régimen autonómico, procederemos a la elaboración de un caso práctico ajustado lo máximo posible a la realidad de una familiar normal para poder demostrar las diferencias en la cantidad que debe pagar cada uno de los miembros de dicha familia en función del lugar de residencia del causante. A continuación, se estudian las controversias escuchadas tanto en la doctrina como en la prensa digital para poder comprender los argumentos de cada una de las posturas. Finalmente, se realiza una lectura detallada de toda la información aportada en este trabajo para poder defender conclusiones propias.

## **2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA**

### **2.1. Evolución histórica**

En primer lugar, es necesario realizar un recorrido histórico desde el nacimiento del Impuesto en España con el objetivo de contextualizar los motivos por los cuales fue creado y que hoy en día se ponen en duda por la mayoría de los partidos políticos españoles. La primera mención al contenido del Impuesto la realiza el rey Carlos IV mediante una Real Cédula que data del 19 de septiembre de 1798 en el que se sometían por primera vez a tributación a las herencias y legados. Una de las características que más llama la atención es que desde el primer momento ya se establecía una exención para aquellas herencias que tuviesen lugar en línea recta, tanto para ascendientes como descendientes (Peña Alonso, 1992).

En 1811, las Cortes de Cádiz crearon un Impuesto sobre Sucesiones con el principal objetivo de destinar los fondos recaudados a ayudar a todas las víctimas que sufrieron durante la Guerra de Independencia. Aunque en el año 1821 sería aprobado nuevamente bajo el reinado

del rey Fernando VII, acabó siendo abolido en 1822 durante un año. La siguiente mención al Impuesto la encontramos a partir de tres Reales Decretos que fueron dictados en 1829 por el Ministerio de Hacienda de López Ballesteros sobre los traspasos de dominio que recayesen sobre bienes inmuebles y una imposición sobre bienes libres. Esta reforma se caracterizó por la graduación en función del grado de parentesco o el tipo de sucesión de que se tratase, llegando a reforzarse el principio de proporcionalidad (Paset, 1987).

Entre los años 1833 y 1843, los liberales llevaron a cabo una reforma liberal de la mano del Ministerio de Hacienda de Alejandro Mon, que supuso la entrada de un impuesto de hipotecas, a partir de la Ley de Presupuestos del año 1845, que gravaba las transmisiones tanto inter vivos como *mortis causa*. Por su parte, se mantienen las exenciones respecto a los bienes de herencias entre personas que forman parte de la misma línea en sentido ascendiente o descendiente. En el año 1852, el ministro Bravo Murillo decidió mejorar algunas características del impuesto como su gestión o los tipos impositivos. Más adelante, en 1867, el ministro García Barzanallana realizó algunos cambios en la configuración, cambiando su nombre mencionando las traslaciones de dominio (Paset, 1987).

Durante los primeros años del siglo XX, España se encuentra en una situación crítica dado que está perdiendo gran parte de sus colonias, por lo que el Ministerio de Hacienda de Raimundo Fernández Villaverde con la ayuda de Francisco Silvela, dictó la Ley de 2 de abril de 1900 en el que se incluía el Impuesto sobre Derechos Reales que contenía lo que hoy conocemos como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones junto con las transmisiones onerosas inter vivos. La Ley de 3 de agosto de 1907 introdujo el principio de progresividad que estuviese ligado estrechamente al principio de proporcionalidad y que utilizaría posteriormente el Ministerio de Hacienda de Canalejas (Paset, 1987).

La reforma de 11 de junio de 1964 trajo importantes consecuencias en el ámbito de las transmisiones patrimoniales, ya que se produjo una completa separación que dio lugar a la creación de dos impuestos: el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para las transmisiones *mortis causa* y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales para las transmisiones inter vivos. Durante la reforma fiscal que tuvo lugar con la llegada de la democracia, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, introdujo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que estudiaremos a lo largo de este trabajo por encontrarse actualmente vigente (Sánchez Sánchez, 2015). A partir de entonces, esta Ley ha sido desarrollada por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por

el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD).

## 2.2. Naturaleza

El ISD como parte del sistema fiscal español, supone una contribución en favor de la Hacienda Pública que se basa en valorar las transmisiones patrimoniales realizadas a título gratuito y la relación que une a la persona que recibe la herencia con el testador. Este tributo respeta el principio de progresividad y se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante, CE) por el cual se debe contribuir de acuerdo con la capacidad económica de cada persona. Sin embargo, se trata de un impuesto complicado puesto que se ha visto sometido a diversas controversias en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), se trata de un tributo que grava “*los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas*”. Durante este trabajo, analizaremos únicamente las transmisiones *mortis causa*, es decir, aquellas que se producen entre personas físicas una vez que una de ellas ha fallecido. Por este motivo, pese a que el impuesto está compuesto por los dos tipos de transmisiones, nos centraremos en lo relacionado con las sucesiones.

Este impuesto cuenta con una serie de características que lo diferencian del resto de los impuestos. Se trata de un impuesto directo ya que se manifiesta de forma inmediata la capacidad económica del sujeto pasivo a partir de la obtención de un patrimonio obtenido a título gratuito. Tiene carácter subjetivo puesto que se valoran las circunstancias personales del sujeto pasivo, como puede ser la relación entre una persona fallecida y sus herederos. Además de estas dos notas que se encuentran contenidas en el artículo 1 LISD, se trata de un impuesto personal, puesto que recae sobre un sujeto pasivo como persona física que tiene una cuota hereditaria o un legado determinado. Por otro lado, resaltamos su progresividad puesto que uno de los objetivos es que se establezca una tarifa que vaya en aumento en función del volumen de la base imponible y su devengo instantáneo que se manifiesta a la hora de ser sujeto receptor de un número determinado de bienes al fallecer una persona (Pérez Royo, y otros, 2018).

### **2.3. Ámbito de aplicación**

Acudimos a la LISD, en concreto a su artículo 2, para determinar el ámbito de aplicación del Impuesto, que se aplicará en todo el territorio español. Sin embargo, debemos tener cuidado con las peculiaridades que presentan los regímenes forales de los territorios de Navarra y País Vasco. La Comunidad Autónoma de Navarra tiene el régimen de Convenio a partir de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (en adelante, Ley de Convenio), y la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentra regulada mediante un Concierto a partir de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (en adelante, Ley de Concierto).

No solamente existen notas características para estos dos territorios, puesto que se trata de un impuesto que se encuentra cedido a las CC.AA., por lo que cuentan con competencias normativas que le permiten modificar la configuración del impuesto (deducciones, reducciones...) de acuerdo a lo dispuesto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA. (en adelante, LOFCA) y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

En último lugar, hay que tener en cuenta que, para determinar la aplicación del impuesto, debemos limitar el ámbito a nivel internacional, puesto que cada vez es más frecuente que se produzcan conflictos entre dos países ante el fallecimiento de una persona en un territorio distinto al de la nacionalidad. Consecuentemente, España han firmado Tratados Internacionales o Convenios Bilaterales para evitar que se produzca una doble imposición que perjudique a los sujetos pasivos del ISD.

### **2.4. Hecho imponible**

Con respecto al hecho imponible, debemos acudir a los artículos 3 y 4 LISD. Podemos distinguir la existencia de varios supuestos que forman parte del hecho imponible de ISD. En primer lugar, nos encontramos con adquisiciones realizadas *mortis causa* a título gratuito destinada a herederos, legatarios o a un titular sucesorio distinto de los dos anteriores. En segundo lugar, adquisiciones realizadas *inter vivos* mediante un negocio jurídico, siendo el más común la donación. En tercer y último lugar, los seguros de vida que tengan como beneficiario

a una persona distinta de la persona que contrató el seguro, siempre que este último haya fallecido.

No obstante, debemos resaltar otras consideraciones que a efectos del artículo 11 LISD se consideran como presupuestos adicionales que la ley dispone para que se tengan en cuenta a la hora de valorar la tributación de un sujeto pasivo. Nos encontramos con adquisiciones que conforman el caudal hereditario en transmisiones *mortis causa*: las adquisiciones que se hubiesen realizado un año antes de un fallecimiento salvo prueba en contrario, las adquisiciones que hubiesen obtenido el causante a título oneroso en usufructo o mediante nuda propiedad por el heredero del fallecido, las adquisiciones que se hubieran obtenido cuatro años antes de un fallecimiento salvo seguros en modalidad de renta vitalicia y el endoso de resguardos que provengan de valores y efectos depositados o valores nominativos.

El artículo 4 LISD establece presunciones respecto al hecho imponible que serán tenidas en cuenta para valorar la cuantía del caudal hereditario, como las transmisiones en las que se produzca un aumento del patrimonio de una persona que se corresponda con la disminución del patrimonio de una persona con estrecha vinculación (cónyuges, herederos legítimos...) y las transmisiones realizadas a menores de edad por parte de ascendientes que ejercen de representantes. Estas presunciones serán notificadas a los interesados que podrán aportar prueba en contrario para que no operen a efectos del impuesto.

Mientras leyes como la 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 (en adelante, LIRPF), cuentan con artículos que enumeran las rentas que se encuentran exentas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), como el artículo 7 LIRPF, el ISD se apoya en el artículo 3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este artículo incluye los supuestos en los que se entiende que el hecho imponible no ha sido realizado: los premios ganados en juegos que hayan sido legalmente autorizados, premios e indemnizaciones exentas por la LIRPF, algunas subvenciones o gratificaciones concedidas por entidades tanto públicas como privadas, cantidades recibidas por trabajadores a raíz de un contrato de trabajo, cantidades concedidas por Planes y Fondos de pensiones a los beneficiarios y cantidades concedidas por aseguradoras a acreedores que se encuentren incluidos en contratos de aseguramiento de deuda.

## 2.5. Sujetos pasivos

El artículo 5 LISD contiene un listado de las personas físicas que serán tratadas como contribuyentes ante un incremento de patrimonio, siendo estos: causahabientes en adquisiciones *mortis causa*, donatarios o sujetos receptores de transmisiones *inter vivos* como donaciones y beneficiarios que aparecen en los contratos de seguros de vida. En estos casos no se tiene en cuenta la voluntad del sujeto en cuanto a la atribución de la carga tributaria, ya que la Hacienda Pública siempre exigirá el pago del impuesto a las personas físicas que la LISD considera sujetos pasivos (Martín Queralt, Tejerizo López, & Cayón Galiardo, 2016).

El artículo 8 LISD refleja la posibilidad de que aparezcan sujetos que, si bien no son considerados como contribuyentes principales, son responsables solidarios del pago del ISD. Estos sujetos son: los intermediarios financieros o entidades que han concedido dinero o valores en depósito o devuelto las correspondientes garantías en transmisiones *mortis causa*, las entidades de seguros que hayan verificado las cantidades que deben ser entregadas a los correspondientes beneficiarios, los mediadores que intervengan en la transmisión de títulos valores de la herencia y el funcionario que ha accedido a realizar un cambio en el sujeto pasivo de un tributo.

Existen dos formas de realizar la contribución que se determinan en función de la residencia habitual. Esta distinción podemos encontrarla en los artículos 6 y 7 LISD. Tendrán obligación personal de contribuir al ISD aquellas personas físicas que tienen su residencia habitual en España, lo que quiere decir que tributarán por el total de los bienes y derechos que hubiesen adquirido independientemente de su ubicación. Por el contrario, tendrán obligación real aquellas personas que, si bien no tienen su residencia habitual en el territorio español, han adquirido bienes situados en España o derechos cuyo cumplimiento debe realizarse en este territorio.

Para comprobar cuando una persona física tiene su residencia habitual en España, acudimos al artículo 9 LIRPF. Una persona tendrá residencia habitual en España si ha permanecido en territorio español más de 183 días del mismo año natural o tiene en dicho territorio la base de sus actividades económicas. Adicionalmente, se presumirá que una persona es residente habitual en España cuando lo sean su cónyuge o hijos menores de edad. A la luz de estas circunstancias, debemos tener cuidado en el ámbito internacional, puesto que España

ha firmado convenios de doble imposición en los cuales se determina en qué momento se considera a una persona física residente habitual de un territorio u otro.

La última cuestión que debemos considerar respecto a los sujetos pasivos del ISD es el momento de devengo en función del hecho imponible ante el que nos encontremos. Para ello, acudiremos al artículo 24 LISD. Respecto a las sucesiones *mortis causa*, el ISD se devengará el día del fallecimiento del causante o, en su caso, cuando se reciba declaración de fallecimiento del ausente. Para los beneficiarios de los seguros de vida, comenzará en el momento en el que fallezca la persona que contrató el seguro o sobre la que se contrató el mismo. Respecto a las donaciones o transmisiones *inter vivos*, el devengo tendrá lugar a partir de la fecha en la que tenga lugar la transmisión o se celebre el contrato correspondiente. En último lugar, en el supuesto de que nos encontremos con adquisiciones suspendidas por el cumplimiento de una condición, el impuesto se devengará el día en el que dejen de existir las limitaciones de la adquisición.

## **2.6. Base imponible**

Antes de comenzar el estudio de la base imponible del ISD, debemos recordar que el objetivo de este trabajo se centra fundamentalmente en observar cómo funcionan las transmisiones *mortis causa* o sucesiones, por lo que a partir de este punto no entraremos a analizar ni las transmisiones *inter vivos* ni los seguros sobre la vida.

La base imponible para las transmisiones por causa de muerte se forma, según el artículo 9 LISD, a partir del valor neto obtenido de cada una de las adquisiciones individuales del causahabiente. Este valor se obtendrá al restar al valor real de los bienes y derechos adquiridos, las cargas y deudas deducibles. El método para determinar la base imponible es la estimación directa y es realizado por la Administración Tributaria, sin embargo, del artículo 10 LISD cabe resaltar la posibilidad de que el método aplicado sea la estimación indirecta, aunque sea menos frecuente que el anterior (Pérez Royo, y otros, 2018).

La Sección 2ª Capítulo IV del LISD incluye algunas normas especiales para las adquisiciones por causa de muerte entre los artículos 11 y 15. El legislador dispuso algunas presunciones que suponen la integración de bienes y derechos al caudal relicto que en un principio no integrarían el patrimonio del causante en el momento de su fallecimiento, es lo que

conocemos como adición de bienes. En primer lugar, se integrarán en el caudal hereditario aquellos bienes que pertenecieron al causante en el plazo de un año antes del día del fallecimiento, salvo que se demostrase que fueron adquiridos finalmente a personas distintas del heredero, legatario, pariente hasta el tercer grado o su cónyuge.

En segundo lugar, los bienes o derechos que pertenecieron al causante en el plazo de tres años antes del día del fallecimiento siempre que las transmisiones se hubiesen realizado a título oneroso en usufructo o en concepto de nuda propiedad por uno de los herederos, legatario, pariente hasta el tercer grado o su cónyuge. En tercer lugar, los bienes o derechos transmitidos durante los cuatro años antes del día del fallecimiento del causante, aunque se mantiene el usufructo o la tenencia de cualquier derecho vitalicio, excepto en el supuesto de que se tratase de seguros de renta vitalicia. En cuarto lugar, los valores o efectos depositados siempre y cuando los resguardos correspondientes hubiesen sido endosados y antes del fallecimiento del causante endosante no se hubiere procedido a la renuncia o toma de razón del endoso mencionado.

Dentro del caudal hereditario se incluirá el ajuar doméstico, cuya valoración se realizará multiplicando un porcentaje que asciende al tres por ciento que se aplicará al total de la masa hereditaria. Para conocer los bienes que se encuentran incluidos en el término “ajuar doméstico”, debemos al artículo 1321 Código Civil (en adelante, CC), por el cual sabemos que se encuentra compuesto por: ropa, mobiliario y enseres integrados en la vivienda habitual del causante. Hay una serie de excepciones a lo dispuesto en el artículo 15 LISD, entre las cuales encontramos la asignación de un valor superior al resultante del cálculo anterior o la aportación de pruebas de las cuales se pueda comprobar que el valor es inferior al calculado o que el ajuar es inexistente.

Con respecto a las deducciones que se pueden aplicar sobre la base imponible, debemos mencionar: cargas, deudas y gastos. En virtud del artículo 12 LISD, podrán ser deducibles las cargas que reduzcan el valor de los bienes del caudal hereditario, por lo que no se tendrán en cuenta las cargas que procedan de obligaciones personales o garantías. En cuanto a las deudas deducibles del artículo 13 LISD, nos encontramos con aquellas que fueron contraídas por el causante si pueden ser justificadas mediante documento público o privado que cumpla con los requisitos listados en el artículo 1227 CC. Sin embargo, no serán deducibles las cargas constituidas en favor de: herederos del causante, legatarios, cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos, sin que se pueda oponer renuncia.

Son deducibles las cargas correspondientes a tributos estatales, autonómicos o locales, o aquellas que correspondan a la Seguridad Social y fueren satisfechas por: los responsables de la administración del caudal hereditario, los albaceas o los propios herederos. En último lugar, en cuanto a los gastos deducibles del artículo 14 LISD, nos encontramos con gastos ocasionados en el litigio por la sucesión testamentaria o intestada y gastos por última enfermedad del causante, su entierro o funeral, siempre y cuando hayan sido debidamente justificados.

## **2.7. Base liquidable**

A partir del artículo 20 LISD, encontramos que las deducciones pueden ser aplicadas a la base imponible en función de una serie de circunstancias que se deben valorar en función de cada persona y su relación con el causante. La aplicación de estas deducciones sobre la base imponible dará lugar a la base liquidable. Como hemos mencionado en puntos anteriores y aunque será objeto de un análisis posterior, las CC.AA. tienen atribuidas competencias normativas con respecto a ese impuesto ya que se encuentra cedido actualmente, por lo que podrán crear sus propias deducciones. Por consiguiente, debemos tener en cuenta el orden de aplicación de las deducciones a la base imponible, siendo en primer lugar las correspondientes al Estado y, en segundo lugar, las que haya creado cada una de las CC.AA., como bien observamos en el artículo 48.1 a) LCT. Si una Comunidad Autónoma decidiera no crear sus propias reducciones, se aplicarán las establecidas por el Estado en la LISD.

En principio, a los sujetos pasivos que no les sea aplicable la normativa de una Comunidad Autónoma por no ser residentes, se les aplicará la norma estatal. Sin embargo, como veremos más adelante, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) ha cambiado esta afirmación (Martín Queralt, Tejerizo López, & Cayón Galiardo, 2016).

Como bien hemos avanzado, tendremos que observar cuáles son las reducciones que se aplicaran en el supuesto de que una Comunidad Autónoma no hubiese creado sus propias reducciones o no le fuese aplicable ninguna normativa autonómica. La primera reducción que observamos relaciona las adquisiciones recibidas por causa de muerte y el grado de parentesco entre el causante y el causahabiente. Nos encontramos con cuatro grupos diferenciados: el Grupo I comprende a los descendientes o hijos adoptados menores de veintiún años, el Grupo II para descendientes y adoptados que tengan más de veintiún años, el cónyuge, ascendientes o

adoptantes; el Grupo III para parientes en línea colateral en segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad; y el Grupo IV para parientes en línea colateral en cuarto grado, grados superiores al cuarto y personas que no se encuentren relacionadas con el causante ni por parentesco ni por afinidad, que no tendrán derecho a aplicar ninguna reducción sobre la base imponible. Estas reducciones se verán incrementadas si una persona de cualquiera de los cuatro grupos padece una minusvalía reconocida legalmente por sufrir un grado de discapacidad comprendido entre el 33 y el 65 por 100, o si es superior al 65 por 100.

En segundo lugar, la ley prevé una reducción que se podrá aplicar sobre las cantidades que reciban los beneficiarios en contratos de seguros de vida que hayan mantenido con el contratante no beneficiario una relación que comprende a los cónyuges, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados. En el caso de que el seguro sea colectivo o laboral, habrá que atenerse al grado de parentesco. En tercer lugar, se aprecia una reducción del 95 por 100 sobre la base imponible de cónyuges, descendientes o adoptados del causante si dentro de dicha base se incluyese el valor de una empresa con carácter individual, un negocio profesional o participaciones en cualesquiera entidades mantenidas durante diez años desde el fallecimiento. Si no hubiese descendientes o adoptados, la reducción se aplicará sobre la base imponible de ascendientes, adoptantes y parientes hasta el tercer grado colateral. No se trata únicamente de la transmisión del pleno dominio de dichos elementos, puesto que también operará esta reducción si se perciben derechos por usufructo.

En tercer lugar, será de aplicación una reducción del 95 por 100 sobre la base imponible de cónyuges, ascendientes, descendientes o parientes mayores de sesenta y cinco que demuestren una convivencia con el causante durante los dos años anteriores al momento del fallecimiento; que hubiesen adquirido *mortis causa* la vivienda habitual del fallecido. En cuarto lugar, los cónyuges, descendientes o adoptados del causante recibirán una reducción del 95 por 100 sobre la base imponible si hubiesen adquirido bienes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CC.AA..

## **2.8. Cuota tributaria**

El último paso que tenemos que seguir para poder conocer la cuantía por la que una persona debe tributar por el ISD, será determinar, en primer lugar, la cuota íntegra. En virtud del artículo 21 LISD, aplicaremos una escala a la base liquidable calculada anteriormente.

Como ocurría con las deducciones que aminoraban la base imponible para obtener la base liquidable, debemos tener en cuenta la cesión de este tributo en favor de las CC.AA. que podrán ejercer las correspondientes competencias normativas para poder establecer su propia escala. En el supuesto de que una Comunidad Autónoma no hubiese definido una escala o no resultase de aplicación la escala establecida por ser sujeto pasivo no residente en dicha Comunidad o residente en el extranjero, será de aplicación la escala estatal.

Una de las cuestiones que me gustaría destacar puesto que será argumento para la discusión que comentaremos sobre la necesidad de suprimir o no este Impuesto, es el hecho de que, a diferencia de otros Impuestos, las tarifas no han aumentado. Esto quiere decir que mientras han ido aumentando las bases liquidables de los sujetos pasivos por el aumento del IPC (Índice de Precios al Consumidor), las tarifas se han mantenido, lo que ha ido suponiendo progresivamente una menor tributación (Bermúdez, Pérez de Ayala, & Pérez de Ayala, 2001). Según podemos comprobar en el Instituto Nacional de Estadística, el IPC ha variado un 49,2% (enero 2000 a enero 2020) en los últimos 20 años y un 12,7% en los últimos 10 años (enero 2010 a enero 2020) (INE, 2020).

En segundo lugar, se aplicará a la cuota íntegra obtenida en el paso anterior el coeficiente multiplicador establecido por cada Comunidad Autónoma, dando lugar a la cuota tributaria. Es importante destacar el hecho de que la cuota tributaria resultante varía en función tanto del grado de parentesco como del patrimonio preexistente antes de haber recibido los bienes del causante. En el caso de no poder aplicar ningún régimen autonómico, serán de aplicación los coeficientes previstos en la normativa estatal, es decir, los que se encuentran en el artículo 22 LISD.

Para poder asegurar una correcta aplicación de los coeficientes multiplicadores previstos en las normativas estatal y autonómica, debemos realizar una serie de operaciones que nos permitirán asegurar que la cuota no es superior a lo que corresponde. En cada caso ante el que nos encontremos, calcularemos cuál sería la cuota tributaria que podríamos haber obtenido si hubiésemos aplicado el coeficiente multiplicador inferior al que nos corresponde. Es decir, si estando en la Comunidad de Madrid por tener un patrimonio preexistente de 500.000 euros debes aplicar un coeficiente del 1,05%, realizas el cálculo con el coeficiente el inmediatamente inferior, que en este caso es del 1,00% para patrimonios inferiores a 403.000 euros. A continuación, restaremos al patrimonio preexistente que tenemos el importe máximo de patrimonio para ese tramo ( $500.000 - 403.000 = 97.000$ ). Si la diferencia entre la cuota tributaria original

y la cuota tributaria con el coeficiente inferior al que nos corresponde fuese superior a este último cálculo, es decir, superior a 97.000 euros, debemos reducir nuestra cuota en la cantidad que separa esas dos cifras. Es decir, si la diferencia entre las cuotas fuese de 100.000 euros, deberemos reducir nuestra cuota original en 3.000 euros.

En tercer lugar, debemos tener en cuenta el método de valoración del patrimonio preexistente del sujeto pasivo, para lo que se tendrán en cuenta una serie de reglas contenidas en el artículo 22.3 LISD. La valoración debe realizarse conforme a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP). En 2016, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) mediante la Resolución 2836/2013/00/00, de 15 de septiembre (TEAC, 2016), se posicionó de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22.3. LISD, por el que la valoración del patrimonio preexistente se hará conforme a las normas aplicables al Impuesto sobre el Patrimonio. Estas normas desarrolladas en los artículos 10 a 15 LIP, serán comentadas más adelante cuando resolvamos un caso práctico respecto a la diferencia entre CC.AA. debida a la cesión del ISD.

De acuerdo con el artículo 22.3 LISD, será necesario incluir en el cálculo del patrimonio preexistente el valor que el cónyuge viudo ha recibido como consecuencia de la disolución de la sociedad del matrimonio que tendrá lugar tras el fallecimiento del causante. En cambio, no se introducirá en el cálculo el valor de los bienes que hubieran sido transmitidos mediante una donación antes del fallecimiento y por la cual se hubiese pagado el impuesto.

Si bien las CC.AA. podrán aprobar deducciones y bonificaciones propias, deben ser compatibles con las previstas en la normativa estatal. En especial, el artículo 23 LISD prevé una deducción por doble imposición internacional para los casos en los que el sujeto tributario tenga una obligación personal. Esta previsión supone una ventaja para el sujeto pasivo puesto que podrá aplicar sobre la cuota tributaria la deducción que resulte menor entre: el importe que ya hubiese sido pagado por un impuesto extranjero debido al incremento patrimonial resultante de los bienes adquiridos en herencia y el cálculo resultante de aplicar el tipo medio efectivo a dicho incremento. De acuerdo con artículo 46 apartado b) del RISD, “*el tipo medio efectivo será el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100*”. Para poder realizar este cálculo, se integrarán en la base liquidable del sujeto pasivo los bienes que se encuentren situados o los derechos que pudieran ser ejercitados en un país extranjero.

Finalmente, tal y como hemos explicado, una vez que el sujeto pasivo ha restado a la cuota tributaria las deducciones previstas y ha aplicado las bonificaciones correspondientes, conocerá la cantidad total que debe pagar en concepto de ISD.

### **3. RÉGIMEN DEL IMPUESTO Y COMPARATIVA COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

#### **3.1. Gestión**

Como bien hemos resaltado a lo largo de este trabajo, el ISD es un impuesto que se encuentra cedido por parte del Estado a las CC.AA., facultad que se encuentra contenida en el artículo 150.2 CE, por la que *“el Estado podrá transferir o delegar en las CC.AA., mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación”*. En el ejercicio de esta competencia, el ISD se encuentra incluido en el listado de tributos cedidos a las CC.AA., de acuerdo con el artículo 25.1 c) LCT. Consecuentemente, en este punto analizaremos en qué consisten exactamente las facultades que tienen nuestras CC.AA.

En primer lugar, como podemos observar a partir de la lectura del artículo 32 LCT, las CC.AA. tienen competencias respecto al rendimiento del ISD. Por tanto, y como podemos observar en los artículos 27 y 52 LCT, si una Comunidad Autónoma ejerce las competencias que le han sido cedidas, será de aplicación la normativa que hubiera establecido respecto al rendimiento del ISD, en caso de no haber adoptado disposiciones al respecto, seguirá siendo de aplicación la normativa estatal que hemos desarrollado previamente (Rovira Ferrer, 2018). El rendimiento se considerará producido en una determinada CC.AA. en función del punto de conexión determinado por la LCT y que en este caso es la residencia habitual en la fecha del devengo del ISD.

En segundo lugar, debemos asegurarnos de que el sujeto tributario que va a acceder al pago del ISD conozca la CC.AA. ante la que deberá responder. A efectos de lo dispuesto en el artículo 28 LCT, una persona se considerará como residente en aquel territorio en el que haya permanecido un mayor número de días, incluyendo las ausencias temporales, dentro del período impositivo en el IRPF, dentro del período de cinco años anteriores al día anterior al fin del período de devengo conforme al ISD y dentro del año anterior al día anterior al fin del período

de devengo conforme al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT). En cualquier caso, se presume que una persona tiene su residencia habitual en el territorio en el que se encuentra su vivienda habitual conforme a la declaración del IRPF. En el supuesto de que no fuese posible determinar la residencia habitual conforme a los presupuestos anteriores, se considerará como tal el lugar en el que se haya obtenido la mayor parte de la base imponible dentro del IRPF o, en su defecto, el lugar que conste como última residencia en la última declaración del IRPF.

Esta consideración resulta de especial importancia en dos sentidos: 1) los sujetos pasivos se encontrarán sometidos a una obligación real o personal en función de su lugar de residencia; 2) en el caso de que fueran residentes en el territorio español, cada CC.AA. aplicará una serie de incentivos fiscales, lo que podrá suponer un mayor beneficio o no comparado con otras CC.AA..

Para comprobar el alcance de las competencias normativas respecto al ISD acudimos al artículo 48 LCT. Las CC.AA. tienen atribuidas competencias respecto a cuatro grandes bloques que analizaremos a continuación y que darán pie a unas diferencias que discutiremos más adelante. En cuanto a las reducciones en la base imponible, podrán aplicar reducciones que el sujeto pasivo aplicará antes de calcular la base liquidable en función de circunstancias que respondan a un carácter económico o social. La voluntad del legislador no fue que las CC.AA. tuviesen que crear sus propias reducciones de forma obligatoria, por lo que deberán tomar la decisión, manifestada de forma clara en la regulación correspondiente, si la decisión ha consistido en mantener las reducciones en condiciones similares a las reducciones estatales o en crear una mejora respecto al importe, porcentaje o grupo de personas afectadas. En el caso de que una Comunidad decida mantener la reducción en condiciones análogas, se aplicará una vez se hayan adjudicado las reducciones estatales; por el contrario, si la decisión ha consistido en una mejora, la reducción autonómica sustituirá a la estatal.

Con respecto a la tarifa que se aplica sobre la base liquidable para poder obtener la cuota íntegra en el ISD, algunas CC.AA. como Madrid ha mantenido el tipo aplicable que encontramos en el artículo 21.2 LISD mientras que ha incrementado ligeramente las cantidades correspondientes a la base liquidable sobre la que se deben aplicar dichos porcentajes, como podemos observar en el artículo 23 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. Sin embargo, otras CC.AA. como Cantabria han decidido mantener las tarifas estatales, tal y como encontramos en el artículo 6 del 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.

Por otro lado, nos encontramos con la opción de que las CC.AA. puedan modificar las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente estatales que se encuentran en el artículo 22.2 LISD. Como ejemplo, me gustaría resaltar el caso del Principado de Asturias que incluye en su artículo 22.1 Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, una mejora de los coeficientes únicamente para los sujetos que se encuentren dentro del Grupo I. El problema que suscita la valoración del patrimonio preexistente es lo que se conoce como error de salto, que consiste en comprobar que la diferencia entre aplicar un tramo y el siguiente puede ser considerable si se cuenta con un céntimo más o un céntimo menos (Pérez Royo, y otros, 2018). Por ello, algunas personas pueden ver como un incentivo en el hecho de tener un menor patrimonio preexistente, aunque sea por unos céntimos, con el objetivo de beneficiarse fiscalmente de unos coeficientes en lugar de aplicar otros.

En último lugar, nos encontramos con las deducciones y bonificaciones de la cuota que a nivel estatal se encuentran reguladas en los artículos 23 y 23 bis LISD. En este caso, nos encontramos con la misma norma establecida para las reducciones, por la cual se aplicarán primero las de carácter estatal y posteriormente las autonómicas. Sin embargo, se añade una disposición adicional por la cual no se podrán modificar las deducciones y bonificaciones estatales y las autonómicas deben ser compatibles con estas. Por ello, algunas CC.AA. como Castilla y León no han querido hacer referencia a esta cuestión, como podemos comprobar en la redacción del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Por tanto, podemos decir que la LCT otorga a las CC.AA. facultades respecto a tres cuestiones: normativa en tanto en cuanto crean sus propias bonificaciones o deducciones, recaudatoria puesto que el Estado ha cedido el rendimiento y de gestión que provoca que recibir una herencia en una Comunidad Autónoma tenga consecuencias económicas distintas para los herederos que la reciben.

### 3.2. Régimen autonómico

El régimen autonómico implica que cada Comunidad Autónoma configura un sistema tributario propio que da lugar a grandes diferencias que son el objeto de numerosas polémicas entre expertos y políticos, como veremos más adelante. Consecuentemente, he decidido elaborar una tabla en la que reflejar las reducciones en la base imponible que tienen previstas cada una de las CC.AA.. Mi propósito es reflejar únicamente las reducciones puesto que hacer una comparación entre todas las competencias normativas que tienen las CC.AA. sería realizar un análisis demasiado extenso y no se corresponde con el objeto del trabajo. Por tanto, veremos que las diferencias entre las reducciones aplicables muestran que efectivamente existe una gran diferencia para los herederos que reciben una herencia en función del lugar en el que se encuentren.

Muchos autores han destacado la desaparición casi por completo del ISD en algunos casos particulares, como son las herencias recibidas por personas que se encuentran comprendidas en los Grupos I y II en función del grado de parentesco, siendo estos los descendientes o hijos adoptados, cónyuge, ascendientes o adoptantes; como es el caso de las CC.AA. de Madrid o Islas Baleares. Por otro lado, cada territorio ha decidido introducir reducciones adicionales, entre las que analizaremos las que tienen que ver con la transmisión de la vivienda habitual, transmisión de la empresa familiar o participaciones en entidades. No obstante, debemos añadir que están previstas reducciones para parientes con discapacidad, explotaciones agrarias o creación de empresas. En la tabla desarrollada en el Anexo I, veremos reflejadas aquellas reducciones que nos servirá tanto para poder hacer una comparación entre las reducciones de las distintas CC.AA. como para poder proyectar algunos datos que nos servirán en el desarrollo del caso práctico que elaboraremos más adelante.

A partir de esta tabla, podemos comprobar que cada CC.AA. ha fijado unas reducciones completas, incluyendo o no los grupos que la LISD prevé en función del grado de parentesco. Algunas CC.AA. han decidido fijar reducciones en la base imponible de una cantidad determinada, en lugar de un porcentaje sobre la base imponible, para aquellos herederos que se encuentren en los Grupos I y II, añadiendo una cantidad fija adicional por cada año que el causahabiente tenga inferior a 21 años, como Cataluña o Valencia. La Comunidad Autónoma de Extremadura ha decidido reducir la base imponible en una cantidad determinada únicamente para los herederos que se encuentren incluidos en el Grupo I, con un límite determinado y con

una cantidad adicional prevista por cada año que el causahabiente tenga inferior a 21 años. Andalucía ha decidido seguir la misma línea, pero incluyendo un límite que se basará en el patrimonio preexistente del heredero. Por su parte, Cantabria decide ampliar las reducciones para que puedan aplicarse a sujetos amparados por los Grupos III y IV. Por último, en Andalucía los Grupos I y II estarán exentos por una reducción del 100% si la base imponible es inferior a 1.000.000€.

Como hemos comentado durante la introducción de este análisis comparativo, hay CC.AA. que han decidido fijar reducciones que se calculan por la aplicación de un porcentaje sobre la base imponible, llegando incluso a suponer la desaparición de la obligación de contribuir mediante el pago del ISD para aquellos herederos que puedan encontrarse en el Grupo I de parentesco, que como vemos sucede en otras CC.AA. como Aragón o Canarias, al aplicar un porcentaje de reducción del 100% para dichos sujetos.

En cuanto a las adquisiciones de vivienda familiar por transmisiones *mortis causa*, algunas CC.AA. como Asturias fijan una reducción sobre la base imponible que se encuentra entre el 95% y el 100% en función del valor del inmueble. Otros territorios deciden aplicar los mismos porcentajes de reducción, pero incluyendo un límite, destacando los dos extremos, La Rioja con un límite de 122.606,47€ (misma reducción prevista en el artículo 20.2 c) LISD) y Galicia con un límite de 600.000€. Esta última tiene prevista, adicionalmente, una reducción del 100% para el cónyuge del causante con el mismo límite.

Si hablamos de la adquisición de una empresa familiar, la gran mayoría de las CC.AA., entre las que se encuentran Castilla y León o Cataluña, cuentan con reducciones entre el 95% y el 99% que varía en función del valor de la empresa. Hay CC.AA. que deciden aplicar porcentajes similares sometidos a condiciones particulares, como Cantabria que prevé directamente una reducción del 99% siempre y cuando la actividad de la empresa se desarrolle en el sector ganadero, agrario o pesquero. Por su parte, Asturias y Castilla – La Mancha han fijado una reducción del 4%.

En último lugar, nos encontramos con las reducciones por las participaciones en entidades, que en la mayoría de los casos se encuentra entre el 95% y el 99% en función del valor de las participaciones, como podemos observar en Cantabria o en Valencia. Sin embargo, destacamos la reducción del 10% aplicada en Aragón o la reducción del 4% en Castilla – La Mancha que cuenta con la condición de que las entidades no coticen en mercados organizados.

Después de haber comprobado las reducciones existentes en cada territorio, podemos decir que el sistema fiscal español al encontrarse descentralizado por ceder competencias normativas a las CC.AA. en lo que se refiere al ISD ha provocado que surjan diferencias para los contribuyentes. Como hemos comentado anteriormente, el artículo 48 LCT ofrece la posibilidad de cambiar no solo reducciones si no también otros aspectos del impuesto como es la tarifa. Esta consideración es importante puesto que ha sido ampliamente comentado como aparentemente muchas CC.AA. deciden mantener la escala prevista por la normativa estatal del artículo 21 LISD, no haciendo uso de la competencia atribuida, como sucede en la Comunidad de Madrid a partir del artículo 5 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 (Hacienda M. , 2019).

A diferencia de la anterior, la Comunidad Autónoma de Murcia ha decidido fijar su propia escala mediante el artículo 5 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. Sin embargo, se puede observar cómo, aun habiendo obtenido en el cálculo de cuota íntegra el mismo resultado que en la normativa estatal (salvo reducciones), las CC.AA. han decidido establecer bonificaciones y deducciones propias que reducen la cuota tributaria de forma considerable, situando a sus contribuyentes en una posición más beneficiosa (Hacienda M. , 2019).

### *3. 2. 1. Compatibilidad libertades de la UE*

En este punto, destacamos la importancia de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014 en la que aparece como demandante la Comisión Europea y demandado el Reino de España. El Tribunal de Justicia declaró que el Reino de España había incumplido lo dispuesto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE), que dispone como “*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*”; así como las obligaciones del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico de 2 de mayo de 1992: “*en el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de*

*las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales*". Este incumplimiento proviene de las manifiestas diferencias encontradas en el trato fiscal de las sucesiones y donaciones que diferenciaba a los sujetos (tanto causantes como causahabientes) residentes y no residentes en España (Europea).

En concreto, este incumplimiento procedía del contenido del artículo 32.2 a) LCT por el que establecen los puntos de conexión respecto al ISD, que se encuentra en el territorio que se corresponde con la residencia habitual del causante que transmite los bienes en el momento del devengo. Como el punto de conexión es la residencia habitual del causante, en el caso de aquellos que no sean residentes, tendrán que atenerse a lo dispuesto en la normativa estatal. Por tanto, afectará tanto a causantes como a causahabientes. Esta diferencia es la que lleva al Tribunal de Justicia a declarar el régimen fiscal establecido en España con respecto al ISD contrario al derecho de la UE. España defiende que un régimen fiscal de un estado descentralizado debe respetarse de acuerdo con el respeto de la identidad nacional que contiene el artículo 4 del Tratado de la UE (en adelante, TUE). Sin embargo, la Comisión destaca que los residentes están sujetos por la LISD a una obligación personal, a diferencia de los no residentes para los que se prevé una obligación real; por lo que, pese a la defensa de la identidad nacional, no se encuentra justificación para las diferencias mencionadas (Guervós Maíllo, 2015).

El problema que suscita esta Sentencia proviene de la configuración de España como sistema fiscal descentralizado por el que los tributos cedidos provocan diferencias entre la aplicación la normativa a cada territorio. Este tipo de sistemas pueden suponer la vulneración de la libre circulación de capitales, ya que las regulaciones autonómicas se centran en el punto de conexión de la residencia habitual para delimitar su competencia, por lo que las normas estatales deben configurar un régimen distinto para aquellos que no estén sujetos a ninguna de aquellas regulaciones. El Tribunal de Justicia de la UE ha manifestado su intención de establecer una jerarquía en la que la defensa de la libre circulación se encuentra por encima de cualquier argumentación de un Estado miembro que resalte la autonomía política ostentada por los territorios o la identidad nacional de los mismos (Sarmiento, 2015).

Esta sentencia permitió que la distinción entre residentes y no residentes desapareciese en tanto en cuanto estos últimos pueden disfrutar de las mismas ventajas fiscales que disfrutaban los primeros en función de cada Comunidad Autónoma. Si bien el "Informe Lagares para la

reforma fiscal” propuso que se procediese a la armonización del ISD en todo el territorio, las CC.AA. no parecieron estar de acuerdo con la supresión de una de las competencias atribuidas por el Estado (Guervós Maíllo, 2015), por lo que finalmente se introdujo la Disposición Adicional Segunda de adecuación de la normativa del Impuesto a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE con fecha 3 de septiembre de 2014 en la LISD.

En un primer momento, estaba previsto que los contribuyentes o causantes no residentes estuviesen sometidos a la normativa estatal por no cumplir con los puntos de conexión arriba mencionados, por lo que la recaudación también sería estatal. Sin embargo, gracias a esta Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, los contribuyentes que reciben bienes o derechos de un causante residente en un Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo que no es España, podrán regirse por lo dispuesto en la normativa autonómica del lugar en el que se encuentren la mayoría de los bienes y los causahabientes residentes en los territorios arriba mencionados se podrán regir por la normativa estatal que se corresponda con el territorio de residencia habitual del causante.

A raíz de Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 3 de septiembre de 2014, el Tribunal Supremo a partir de la Sentencia 242/2018, de 19 de febrero de 2018 (Tribunal Supremo, 2018), hace una aclaración respecto a la Disposición Adicional Segunda de la LIS, por la que los no residentes tienen derecho a beneficiarse de las mismas ventajas que los residentes en una misma Comunidad Autónoma. Sin embargo, esta última Sentencia aclara que la normativa que incluye lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la UE afecta de igual forma a aquellos sujetos residentes en países que no forman parte de la UE o del Espacio Económico Europeo, puesto que la libertad de capitales del artículo 63 TFUE es aplicable para personas extracomunitarias dentro del territorio de la UE. Esta extensión de la normativa española se ha visto reflejada en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos número V3151-58 con fecha de salida 11 de diciembre de 2018, cuando un ciudadano español recibió bienes de un causante residente en Andorra (Tributos, 2018).

### **3.3. Régimen foral**

En la tabla elaborada en el Anexo I para la comparación de las reducciones establecidas por cada Comunidad, no hemos tenido en cuenta ni a Navarra ni al País Vasco. Esta exclusión se debe a que ambos territorios tienen un régimen foral que resulta diferente del régimen

autonómico y en el que se encuentran algunas particularidades. Por cuestiones de volumen de este trabajo, mencionaremos únicamente alguna de sus particularidades.

#### **a. Comunidad Foral de Navarra**

Para poder comprobar las disposiciones que afectan a la Comunidad Autónoma de Navarra, acudimos al Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra suscrito el 31 de julio de 1990 (Ley 28/1990, de 26 de diciembre).

En virtud del artículo 8 Ley de Convenio, se entiende que una persona es residente en la Comunidad Foral de Navarra cuando cumpla alguno de los tres preceptos incluidos en el mencionado artículo. En primer lugar, si permanecen en territorio navarro el mayor número de días del periodo impositivo del IRPF o el mayor número de días del año anterior al día anterior a la fecha devengo del ISD, ITPAJD y IEDMT, y en cualquier caso operará la presunción de residencia cuando se tenga en dicho territorio vivienda habitual. En segundo lugar, si tiene en territorio navarro el centro de intereses, es decir, el lugar del que se obtenga la mayor parte de la base imponible en el IRPF. En tercer lugar, si tiene en territorio navarro la última residencia declarada en el IRP. En cualquier caso, se entenderá como residente cuando haya permanecido en el territorio más de 183 días del último año natural o se encuentre el núcleo de sus actividades empresariales o cuando residan en el mencionado territorio el cónyuge o hijos menores de edad. Este concepto será determinante a la hora de averiguar si una persona debe abonar el ISD en el territorio navarro.

Por su parte, el artículo 31.1 Ley de Convenio manifiesta la competencia de la Comunidad Foral de Navarra en cuanto a la exacción del ISD, mediante el cual se grava la adquisición *mortis causa* de bienes y derechos que procedan de la herencia del causante o cualquier otro título de carácter sucesorio. La determinación del hecho imponible coincide con lo dispuesto en el artículo 8 del Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, DFL 250/2002). La Comunidad Foral de Navarra será competente para gravar dichas adquisiciones siempre y cuando el causante sea residente en navarra o, aun teniendo su residencia habitual en el extranjero, mantenga la condición política propia del territorio.

## **b. Comunidad Autónoma del País Vasco**

Con respecto a lo regulación que opera en el País Vasco, nos encontramos con la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. En el artículo 25 Ley de Concierto, se encuentra la disposición que determina la cesión del impuesto por parte del Estado, mediante la cual la Diputación Foral del País Vasco tiene competencia respecto a la exacción en los supuestos en los que el causante en las adquisiciones *mortis causa* sea residente en el País Vasco en el momento del devengo del ISD o cuando, aun teniendo el causante su residencia en un territorio extranjero, cuando los causahabientes sean residentes en el País Vasco.

Como bien hemos comentado en varias ocasiones a lo largo de este trabajo, la determinación del lugar de residencia en un territorio u otro es de. Especial importancia para el ISD, debido a que en función de esta el contribuyente deberá abonar una cantidad distinta debido a la desigualdad presente entre CC.AA.. Por tanto, la Diputación Foral del País Vasco ha previsto que en aquellos casos en los que los causahabientes sean residentes extranjeros, si el valor correspondiente a los bienes situados o derechos ejercidos en su territorio sea mayor a los que se encuentren en el extranjero o mantienen la condición política de vascos, serán considerados como residentes habituales en el territorio vasco.

La diferencia que encontramos en la Ley de Concierto y que no encontrábamos la Ley de Convenio, se encuentra en el artículo 25 de la Ley de Concierto, ya que la Diputación Foral del País Vasco se ha percatado de los problemas que surgen en la actualidad debido a la movilidad de personas no solo en el ámbito internacional sino en el ámbito nacional, motivo por el que ha previsto que las personas que hayan permanecido fuera del territorio vasco pero dentro del territorio nacional durante un mayor número de días en los últimos 5 años antes del devengo del ISD, deberán aplicarse las disposiciones comunes de la LISD.

### **3.4. Caso práctico comparativo**

Para exponer de una manera más clara el contenido de este trabajo y con el objetivo de poder hacer una comparación entre distintas CC.AA., propongo el planteamiento y resolución de un caso práctico. A efectos de poder realizar una comparación ilustrativa, resolveré el caso

práctico suponiendo que el causante del ejemplo era residente habitual en tres comunidades distintas, siendo estas: la Comunidad de Madrid, la Comunidad Valenciana y Asturias.

Las distintas previsiones autonómicas respecto al cálculo final se compararán con las disposiciones previstas en la normativa estatal para poder determinar si existen beneficios fiscales para los contribuyentes de dichos territorios. He seleccionado la Comunidad de Madrid por ser la Comunidad Autónoma que cuenta con una mayor densidad de población (Expansión, 2018) y la capital de España. Por otro lado, he seleccionado la Comunidad Valenciana puesto que cuenta con reducciones que pueden aplicarse a la mayoría de los bienes que forman la herencia del caso práctico. En último lugar, he optado por elegir Asturias al ser una Comunidad Autónoma que, en principio, parece tener menos beneficios fiscales a efectos del ISD.

Ignacio Pérez está casado con Lucía González, de 59 años, desde el año 1993. Juntos tienen dos hijos llamados Victoria y Álvaro que tienen 22 y 20 años respectivamente. Hoy, 2 de abril de 2020, Ignacio fallece en un accidente de coche y los tres miembros de la familia pasan a ser herederos, por tanto, sujetos pasivos del ISD. El patrimonio preexistente de Victoria es de 2.000 euros y el de su hermano de 1.000 euros.

La familia acude a un asesor fiscal de confianza para conocer la cantidad que les corresponderá pagar con respecto al ISD. Para ello, deberán comprobar los bienes que se han dejado en la herencia de Ignacio, entre los que encontramos:

- La vivienda habitual del causante que está valorada en 900.000 euros. El valor catastral es de 450.000 euros.
- Una segunda vivienda de vacaciones situada en Sanxenxo, Pontevedra, que está valorada en 350.000 euros.
- Unas acciones en las entidades Inditex S.A. y Banco Santander S.A. que están valoradas en 80.000 euros.
- Una cuenta corriente cuyo saldo asciende a 200.000 euros.
- Unas acciones de una sociedad que se dedica a la fabricación de bollería. Las acciones están valoradas en 2.000.000 euros y la sociedad cumple con los requisitos de empresa familiar.
- Los gastos de entierro y funeral ascendieron a 4.000 euros.
- El matrimonio estaba casado en régimen de gananciales y los bienes pertenecían a ambos cónyuges.

En primer lugar, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 67.1 RISD, por el que los sujetos tendrán un plazo de seis meses desde el día del fallecimiento del causante, siendo este Ignacio Pérez, o desde que adquiriese firmeza su declaración de fallecimiento para presentar los documentos correspondientes a la declaración del ISD.

En segundo lugar, explicaremos los cálculos que debemos realizar antes de poder obtener la base imponible e introducir las consideraciones realizadas por cada Comunidad Autónoma, para lo que debemos tener en cuenta que Álvaro pertenece al Grupo I por ser descendiente menor de 21 años mientras que Lucía y Victoria pertenecen al Grupo II por ser cónyuge y descendiente mayor de 21 años respectivamente.

Para comenzar, calculamos el valor real de los bienes y derechos para obtener la masa hereditaria bruta, obteniendo un total de 3.530.000 euros como caudal relicto (900.000 + 350.000 + 80.000 + 200.000 + 2.000.000). Como se trata de un matrimonio casado en régimen de gananciales, a cada uno de los cónyuges le corresponde la mitad del total de los bienes, por lo que el caudal relicto será de  $3.530.000/2 = 1.765.000$  euros. A esta cantidad debemos sumarle el ajuar doméstico, que será del 3% del caudal (en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 LISD), ascendiendo a 52.950 euros, teniendo la cantidad total de 1.817.950 euros (1.765.000 + 52.950).

Para poder obtener la masa hereditaria neta, debemos restar tanto las cargas y deudas como los gastos deducibles. En este caso, Ignacio no tenía ninguna deuda o carga pendiente, pero su familia justifica la existencia de los gastos correspondientes al entierro y funeral del causante que ascendieron a un total de 4.000 euros, gastos que son considerados deducibles en el artículo 14 b) LISD. Por tanto, la masa hereditaria neta se calculará de la siguiente forma:  $1.817.950 - 4.000 = 1.813.950$  euros.

En tercer lugar, dividimos la masa hereditaria neta entre los tres herederos. La legítima supone 1/3 de la herencia que necesariamente estará destinada a los hijos y la mejora supone 1/3 de la herencia que se puede distribuir entre los hijos indistintamente, no habiendo realizado Ignacio ningún apunte al respecto, por lo que nos encontraremos con una legítima larga que se dividirá en dos partes iguales. El 1/3 restante será la libre disposición que se repartirá entre los dos hijos. Lucía recibirá como lo que le corresponde de la mejora en concepto de usufructo, de acuerdo con el artículo 834 CC. Para calcular el usufructo vitalicio, restamos a 89 la edad del usufructuario (Lucía), siendo este el porcentaje que debemos aplicar sobre lo que correspondería como mejora. El cálculo se realizaría de la siguiente forma:  $1.813.950 \times 1/3$  mejora = 604.650 euros  $\times (89 - 59 \%) = 181.395$  euros. Como la masa hereditaria asciende a

1.813.950, cada hijo recibirá  $(1.813.950 - 181.395) / 2 = 816.277,50$  euros. No tenemos datos que hagan referencia a los seguros de vida.

Con estos datos, hemos elaborado un cuadro con las diferencias entre las normativas autonómica y estatal en función de las reducciones, bonificaciones y deducciones correspondientes.

Comunidad Autónoma		Cálculo			Total
		Reducciones	Tarifa	Bonificaciones y deducciones	
Comunidad de Madrid	Lucía 181.395	Grupo II: 16.000. Vivienda habitual 95% x $(449.009,87/3 \times 30\%) = 42.655,94$ . Empresa familiar 95% x $(1.000.000/3 \times 30\%) = 95.000$ Participaciones 95% x $(40.000/3 \times 30\%) = 3.800$ Total = 157.455,94	Base liquidable = 23.939,06 Hasta 16.001,35, cuota íntegra de 1.289,45. Al resto de la base liquidable se aplica el 9,35% = 742,18 Cuota = 2.031,63	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,05 (patrimonio preexistente = 1.817.950) = 2.133,21. Bonificación 99% Grupo II = 2.111,88.	Tendrá que pagar 21,33 euros.
	Victoria 816.277,5	Grupo II: 16.000 Vivienda habitual 123.000 Empresa familiar 95% x $((1.000.000 - 100.000) / 2) = 427.500$ Participaciones 95% x $((40.000 - 4.000) / 2) = 18.000$ Total = 584.500	Base liquidable = 231.777,50 Hasta 159.888,45, cuota íntegra de 23.097,51. Al resto de la base liquidable se aplica el 21,25% = 15.276,42. Cuota = 38.373,93	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00 (patrimonio preexistente = 2.000) = 38.373,93. Bonificación 99% Grupo II = 37.990,19.	Tendrá que pagar 383,74 euros.
	Álvaro 816.277,5	Grupo I: 20.000. Vivienda habitual 123.000 Empresa familiar 95% x $((1.000.000 - 100.000) / 2) = 427.500$ Participaciones 95% x $((40.000 - 4.000) / 2) = 18.000$ Total = 588.500	Base liquidable = 227.777,5 Hasta 159.888,45, cuota íntegra de 23.097,51. Al resto de la base liquidable se aplica el 21,25% = 14.426,42 Cuota = 37.523,93	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00 (patrimonio preexistente = 1.000) = 37.523,93. Bonificación 99% Grupo I = 37.148,69.	Tendrá que pagar 375,24 euros.

Comunidad Valenciana	Lucía 181.395	Grupo II: 100.000. Vivienda habitual 42.655,94 Empresa familiar 99% x (1.000.000/3 x 30%) = 99.000 Participaciones 99% x (40.000/3 x 30%) = 3960 Total = 245.615,94	Base liquidable = 0 Cuota = 0 El total de las reducciones es superior a la base imponible.	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,05 (patrimonio preexistente = 1.817.950) = 0.	No tendrá que pagar nada.
	Victoria 816.277,5	Grupo II: 100.000. Vivienda habitual 150.000 Empresa familiar 99% x ((1.000.000 – 100.000) /2) = 445.500 Participaciones 99% x ((40.000 – 4.000) /2) = 17.820 Total = 713.320	Base liquidable = 102.957,5 Hasta 78.311,88, cuota íntegra de 8.984,91. Al resto de la base liquidable se aplica el 16,15% = 3.980,27. Cuota = 12.965,17.	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00 (patrimonio preexistente = 2.000) = 12.965,17. Bonificación 50% Grupo II = 6.482,59.	Tendrá que pagar 6.482,59 euros.
	Álvaro 816.277,5	Grupo I: 108.000. Vivienda habitual: 150.000 Empresa familiar 99% x ((1.000.000 – 100.000) /2) = 445.500 Participaciones 99% x ((40.000 – 4.000) /2) = 17.820 Total = 721.320	Base liquidable = 94.957,5 Hasta 78.311,88, cuota íntegra de 8.984,91. Al resto de la base liquidable se aplica el 16,15% = 2.688,27 Cuota = 11.673,18.	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00 (patrimonio preexistente = 1.000) = 11.673,18. Bonificación 75% Grupo I = 8.754,89.	Tendrá que pagar 2.918,30 euros.
Asturias	Lucía 181.395	Vivienda habitual 42.655,94 Empresa familiar 4% x (1.000.000/3 x 30%) = 4.000 Total = 46.655,94	Base liquidable = 134.739,06 Hasta 120.000, cuota íntegra de 15.640. Al resto de la base liquidable se aplica el 18,70% = 2.756,20. Cuota = 18.396,20.	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,05 (patrimonio preexistente = 1.817.950) = 19.316,01. No bonificación por no cumplir requisitos art. 23.1 b).	Tendrá que pagar 19.316,01 euros.
	Victoria 816.277,5	Vivienda habitual 122.606,47	Base liquidable = 675.671,03	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00	Tendrá que pagar

		Empresa familiar 4% x ((1.000.000 – 100.000) /2) = 18.000 Total = 140.606,47	Hasta 400.000, cuota íntegra de 80.920. Al resto de la base liquidable se aplica el 31,25% = 86.147,20. Cuota = 167.067,20.	(patrimonio preexistente = 2.000) = 167.067,20. No bonificación por no cumplir requisitos art. 23.1 a).	167,067,20 euros.
	Álvaro 816.277,5	Vivienda habitual 122.606,47 Empresa familiar 4% x ((1.000.000 – 100.000) /2) = 18.000 Total = 140.606,47	Base liquidable = 675.671,03. Hasta 400.000, cuota íntegra de 80.920. Al resto de la base liquidable se aplica el 31,25% = 86.147,20. Cuota = 167.067,20.	Cuota íntegra = cuota tributaria x 0,00 (patrimonio preexistente = 1.000) = 0. Por pertenecer al Grupo I.	No tendrá que pagar nada.
Normativa estatal	Lucía 181.395	Grupo II: 15.956,87 Vivienda habitual 42.655,94 Empresa familiar 95% x (1.000.000/3 x 30%) = 95.000 Participaciones 95% x (40.000/3 x 30%) = 3.800 Total = 157.412,81	Base liquidable = 23.982,19. Hasta 23.968,36, cuota íntegra de 2.037,26. Al resto de la base liquidable se aplica el 10,20% = 1,41. Cuota = 2.038,67.	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,05 (patrimonio preexistente = 1.817.950) = 2.140,60.	Tendrá que pagar 2.140,60 euros.
	Victoria 816.277,5	Grupo II: 15.956,87 Vivienda habitual 122.606,47 Empresa familiar 95% x ((1.000.000 – 100.000) /2) = 427.500 Participaciones 95% x ((40.000 – 4.000) /2) = 18.000 Total = 584.063,29	Base liquidable = 232.214,21. Hasta 159.634,83, cuota íntegra de 23.063,25. Al resto de la base liquidable se aplica el 21,25% = 15.423,12. Cuota = 38.486,37.	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00 (patrimonio preexistente = 2.000) = 38.486,37.	Tendrá que pagar 38.486,37 euros.
	Álvaro 816.277,5	Grupo I: 19.947,59 Vivienda habitual 122.606,47 Empresa familiar 95% x ((1.000.000 – 100.000) /2) = 427.500	Base liquidable = 228.223,44. Hasta 159.634,83, cuota íntegra de 23.063,25.	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00 (patrimonio preexistente = 1.000) = 37.638,33.	Tendrá que pagar 37.638,33 euros.

		Participaciones 95% x $((40.000 - 4.000) / 2) =$ 18.000 Total = 588.054,06	Al resto de la base liquidable se aplica el 21,25% = 14.575,08. Cuota = 37.638,33.		
--	--	---	---	--	--

Para averiguar el valor neto de la vivienda familiar, hemos realizado una regla de tres por la que si al total de la masa hereditaria bruta una vez aplicada la división por encontrarnos ante un régimen de gananciales (1.817.950) le corresponden unos gastos deducibles (4.000), a la mitad del valor real de la vivienda por gananciales (450.000) le corresponderán unos gastos, que en este caso ascienden a 990,13 euros. Al valor real de la vivienda le restamos los gastos para obtener el valor neto de la vivienda familiar:  $450.000 - 990,13 = 449.009,87$  euros. En el caso de las acciones de este caso, asumimos que la valoración es la resultante de computar su valor de negociación media correspondiente al cuarto trimestre de cada año, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15.1 LIP. En tercer lugar, siguiendo con lo dispuesto en el artículo 11 LIP y conforme a las últimas resoluciones del Tribunal Supremo, deben valorarse teniendo en cuenta los activos afectos a la actividad (Álvarez Barbeito, 2015). Como no especificamos nada en el enunciado, deduciremos que el valor presentado es la valoración final sobre que aplicar la reducción.

Con el objetivo de resaltar las diferencias existentes entre las distintas CC.AA. que hemos elegido y poder comparar la cuantía a la que tendría que hacer frente cada miembro de la familia en concepto de ISD, he realizado el siguiente cuadro resumen.

	<b>Comunidad de Madrid</b>	<b>Comunidad Valenciana</b>	<b>Asturias</b>	<b>Normativa estatal</b>
Lucía	21,33 euros.	0	19.316,01 euros.	2.140,60 euros.
Victoria	383,74 euros.	6.482,59 euros.	167.067,20 euros.	38.486,37 euros.
Álvaro	375,24 euros.	2.918,30 euros.	0	37.638,33 euros.

Existe una gran diferencia entre las cantidades que tienen que abonar cada uno de los sujetos en función de la Comunidad Autónoma correspondiente. Lucía tendría que pagar una cantidad simbólica en la Comunidad de Madrid e incluso se encontraría con que en la Comunidad Valenciana no tiene que contribuir al sistema tributario; por el contrario, en Asturias tendría que pagar 19.316,01 euros. Victoria aparece como el sujeto que más tendrá que

pagar en cualquiera de las alternativas, sin embargo, en la Comunidad de Madrid se encontraría con una situación mucho más beneficiosa puesto que tendría que pagar 383,74 euros frente a los 167.067,20 euros en Asturias. Álvaro se vería perjudicado por la aplicación de la normativa estatal mientras que, en Asturias, Comunidad en la que su familia tendría que pagar una cantidad superior, no tendría que tributar por nada puesto que su régimen autonómico prevé un coeficiente del 0,00% para las cuotas tributarias de personas incluidas en el Grupo I de parentesco.

Al haber podido comprobar cómo un régimen autonómico puede ser mucho más beneficioso que otros por la aplicación de reducciones y bonificaciones, lo que provoca que las personas físicas acudan a la práctica del cambio de residencia para poder minorar la tributación por el ISD. Esta práctica es la que ha ocasionado que se produzcan numerosos conflictos iniciados por CC.AA. que cuentan con bonificaciones menores y que quieren evitar la despoblación de algunos de sus territorios consecuencia de la libertad normativa que tienen las CC.AA. tras la cesión del ISD por parte del Estado.

#### **4. CONTROVERSIA RELATIVA AL IMPUESTO**

Como hemos podido observar a lo largo de este trabajo, las disposiciones que presentan las normativas estatal y autonómica respecto al ISD ponen de manifiesto algunas diferencias respecto a los sujetos pasivo, por lo que se han generado diferentes controversias en torno a la supresión o modificación del impuesto por parte de los partidos políticos españoles. Por ejemplo, el partido político Ciudadanos presentó una propuesta ante el Congreso de los Diputados con fecha 1 de noviembre de 2018 para proceder a la supresión del ISD en todo el territorio, pero fue rechazada por otras fuerzas políticas como el Partido Socialista Obrero Español (Viaña, 2018).

Uno de los principales problemas aparece con la cesión del impuesto a las CC.AA.. Como hemos podido comprobar, existen diferencias entre la cantidad que deben aportar los sujetos pasivos respecto al ISD en función del lugar de residencia habitual. Consecuentemente, algunas personas se han visto incentivadas a cambiar su lugar de residencia para no verse perjudicadas por la aplicación de unas reducciones o bonificaciones más perjudiciales y alcanzar una tributación menor. La LCT, por su parte, ha tratado de evitar que se produzca un fraude respecto a la contribución del ISD, estableciendo que para el computo de los últimos cinco años, no será

necesario acreditar la residencia en un determinado lugar más de la mitad del periodo, si no que resultará suficiente a efectos del impuesto la no residencia en un país extranjero por un número mayor de días de los que se ha permanecido en España (Rovira Ferrer, 2018).

Las diferencias en la carga fiscal proceden de las competencias normativas que el Estado ha cedido a las CC.AA. y que han decidido aprovechar, puesto que en ocasiones han optado por acudir directamente al “último paso” en el cálculo del Impuesto como son las bonificaciones para aplicar coeficientes que en muchos casos se sitúan entre el 95% y el 99%, lo que reduce en gran medida las cantidades que los sujetos han podido obtener en su base imponible. Por tanto, no se trata únicamente de la cesión, si no de que cada una de las CC.AA. ha aplicado sus competencias de tal forma que beneficiasen de una forma o de otra a las personas que guardan relación con su territorio a partir de un punto de conexión como es la residencia habitual. Esto viene a decirnos que realmente el problema se encuentra en la descentralización de los impuestos cedidos del sistema tributario que producen situaciones diferentes ante un mismo caso (Hermosín Álvarez & Arribas León, 2014).

Es por este motivo por el que algunos autores defienden la supresión del ISD en base al principio de igualdad o el principio de no discriminación que provoca el cambio de residencia de las personas físicas, vulnerando lo dispuesto en el artículo 139.1 CE, por el que “*ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español*” (Hermosín Álvarez & Arribas León, 2014), argumento en el que se basó en su momento el Tribunal de Justicia de la UE en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014.

De momento, la vulneración a la libre circulación de personas o de capitales al incentivar de alguna forma los cambios de residencia en aras de obtener mejores beneficios fiscales no se ha puesto de manifiesto por ningún tribunal, sin embargo, sí podemos comprobar como, por ejemplo, el Tribunal Constitucional se ha posicionado en contra de alguna Comunidad Autónoma al haberse excedido en la gestión de su competencia normativa con respecto al impuestos que se encuentra cedidos por el Estado, como podemos ver en la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo de 2015 (Tribunal Constitucional, 2015).

En esta Sentencia, el Tribunal aprecia la inconstitucionalidad de la bonificación aplicada por la Comunidad Valenciana sobre la cuota íntegra del ISD. Esta bonificación suponía el 99% respecto de la cuota tributaria para los sujetos incluidos en los Grupos I y II, siempre y cuando tengan su residencia habitual en territorio valenciano en el momento de devengo del impuesto.

La inconstitucionalidad de la bonificación se encontraba en la distinción creada entre parientes residentes en dicha comunidad en el momento de devengo y los que no lo eran, puesto que se estaba vulnerando el principio de igualdad por motivos que no podían ser justificados razonablemente (Gómez de Mebrillera Ortuño, 2015).

El problema se ha incrementado con la aplicación por parte de las CC.AA. de unas condiciones no solo más beneficiosas para los sujetos pasivos respecto a la normativa estatal, si no que han creado una tendencia a la desaparición del impuesto, generando diferencias dentro del territorio español. Esta tendencia creada por CC.AA. como la Comunidad Autónoma de Andalucía, ha llevado a la doctrina a posicionarse entre dos opciones radicalmente distintas: la supresión del impuesto dada su escasa relevancia actual en el sistema fiscal o la necesidad de una armonización del impuesto para mantener el fin que se planteó el legislador en su momento respecto a realizar un justo reparto de la riqueza en España (Barberán Lahuerta & Melguizo Garde, 2007). En la actualidad, parece haber más partidarios de la opción de suprimir el impuesto, aunque no se trata de una decisión fácil puesto que se modificaría la naturaleza del impuesto y supondría mantener negociaciones con las CC.AA. para que accediesen a prescindir de algunas de sus competencias, lo que podría dar pie a la petición de que se suprima la cesión de otros tributos como el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP).

Partidos políticos como el Partido Popular han manifestado su conformidad con introducir algunas medidas como puede ser eximir a los herederos de los fallecidos por coronavirus del pago del ISD (Mudarra, 2020), medida que, si bien se lleva a cabo en una situación extraordinaria como la que estamos viviendo, podría abrir la puerta a futuras negociaciones. El consejero de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León habló en una rueda de prensa sobre los presupuestos de dicha Comunidad e hizo referencia al proyecto de ley en el que se solicitará la supresión del ISD (Hernández, 2020). Estas medidas podrían suponer un beneficio para los contribuyentes que afrontan desde hace unas semanas la inevitable crisis económica en la que posiblemente se vea envuelta nuestro país tras la pandemia del virus Covid-19. Sin embargo, hay personas que defienden la necesidad de seguir invirtiendo en sanidad o ayudas sociales; por lo que suprimir el ISD no estimularía la economía ni se contribuiría a apoyar a los sectores que van a resultar más afectados por la crisis, como ha manifestado el presidente de Gestha (sindicato más representativo del Cuerpo Técnico de Hacienda de la AEAT y Cuerpos Técnicos del Ministerio de Hacienda) (Monforte, 2020).

El debate no se mantiene en el ámbito político, puesto que encontramos algunos autores que han decidido posicionarse y defender tanto la supresión como la modificación del ISD. El Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema español, elevado al Consejo de Ministros por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas el 13 de marzo de 2014, resaltaba la necesidad de mantener un impuesto que grave el incremento que supone para el sujeto pasivo recibir determinados bienes o derechos en herencia, por los cuales no ha tenido que tributar por ningún impuesto por no ser su titular, por lo que no se incurriría en ningún momento en una doble imposición, como sí defienden otros autores. Este Informe proponía la defensa de las empresas familiares, la supresión de coeficientes multiplicadores que perjudiquen a aquellos que tengan un patrimonio preexistente (se estaría desincentivando el ahorro y el esfuerzo) y una bajada de los tipos impositivos (Hacienda C. E., Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, 2014).

En el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica del año 2017 podemos apreciar como la Comisión de Expertos del Ministerio de Hacienda sigue defendiendo la reforma del Impuesto proponiendo la introducción de niveles mínimos de tributación que frene la gestión de la competencia normativa de las CC.AA. que está suponiendo su supresión. Otra de las medidas propuestas que ya se incluía en el Informe de 2014 es la introducción de tarifas que oscilen entre el 4% y el 11% en función del grado de parentesco, suprimiendo los coeficientes multiplicadores actuales que parten del patrimonio preexistente de los sujetos pasivos. Finalmente, se opta por la decisión de modificar los puntos de conexión y revisar las cláusulas anti-elusión para poder evitar que los contribuyentes opten por realizar operaciones que queden sujetas a otros impuestos que impliquen menor tributación (Hacienda C. E., Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, 2017). Consecuentemente, podemos decir que la Comisión de Expertos es partidaria de introducir modificaciones en la estructura del ISD, pero no propone la opción de evitar la descentralización del sistema tributario a través de una posible armonización del Impuesto.

## **5. LA SUCESIÓN EN LA UE**

La polémica en torno al ISD no solo ha afectado al sistema tributario español, puesto que son muchas las voces que han querido ofrecer una comparación entre los impuestos que tratan

la sucesión *mortis causa* en los países de la UE. Algunos de ellos han procedido a la supresión del Impuesto en los últimos años, mientras que la mayoría regula las sucesiones mediante un tributo similar al ISD. Para poder comentar los problemas con los que se han encontrado los tribunales españoles en los casos de sucesiones entre Estados miembros de la UE, es necesario tener una visión actual de la situación en Europa (Cobo de Guzmán Pisón, Aragón Barquín, Villarrubia de Tena, & González Collazo, 2011).

A continuación, podemos observar una tabla en la que se aprecia la existencia o no de un impuesto sobre sucesiones y, en su caso, el tipo máximo aplicable al Grupo I de Parentesco, es decir, a aquellos parientes más cercanos al causante.

	<b>Impuesto Sucesiones</b>	<b>Tipo máximo</b>
Alemania	Sí	30%
Bélgica	Sí	30%
Francia	Sí	45%
Italia	Sí	4%
Luxemburgo	Sí	0%
Países Bajos	Sí	20%
Dinamarca	Sí	15%
Irlanda	Sí	33%
Reino Unido	Sí	40%
Grecia	Sí	20%
España	Sí	34%
Portugal	No	-
Austria	No	-
Finlandia	Sí	19%
Suecia	No	-
República Checa	Sí	0%
Chipre	No	-
Eslovaquia	No	-
Eslovenia	Sí	0%
Estonia	No	-
Hungría	No	-
Letonia	No	-
Lituania	Sí	0%
Malta	No	-
Polonia	Sí	7%

Bulgaria	Sí	0%
Rumania	No	-
Croacia	Sí	

*Tabla de elaboración propia*

*Fuentes: Informe Análisis comparativo de los principales impuestos en la UE, Estados Unidos y países BRIC del Instituto de la Empresa Familiar 2011 y el Informe Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide de EY 2019.*

España es el tercer país con mayor tipo máximo aplicable en las sucesiones, lo que le convierte en un país poco competitivo con respecto a los inversores extranjeros; únicamente situado por detrás de Francia con un 45% y Reino Unido con un 40%. Reino Unido ha sido incluido en la tabla puesto que, pese al anuncio de su salida el 31 de enero de 2020, según la página web oficial de la UE sigue siendo miembro de pleno derecho a 29 de abril de 2020 (UE, 2020). Como dato curioso, podemos aportar que Gibraltar, aun teniendo la consideración de colonia británica para la Organización de las Naciones Unidas y situado entre países de la UE, no tiene previsto un impuesto para las sucesiones (EY, 2019).

Francia destaca no solo por el tipo máximo fiado para las sucesiones *mortis causa*, sino que también es relevante la gran diferencia que existe entre las disposiciones fijadas por la legislación francesa y las de otros países similares como puede ser Alemania. En Francia el tipo máximo está situado en un 45% para descendientes y ascendientes que hayan recibido una herencia con valor igual o superior a 1.805.678 euros; mientras que, en Alemania, el tipo máximo es del 30% para el valor imponible de las adquisiciones superiores a 26 millones de euros (EY, 2019).

Un caso particular que podemos destacar es el de Irlanda, en el que no hay un impuesto sobre la herencia como tenemos en España, pero se aplica un impuesto sobre las adquisiciones de capital (CAT) al que estarán sujetas las herencias de los causantes o causahabientes residentes o que tengan residencia habitual en Irlanda. El tipo impositivo del 33% previsto para las adquisiciones de capital (CAT) se aplica sobre la cantidad que exceda de los límites previstos, que será de 320.000 euros para los descendientes (EY, 2019).

En una tendencia a la supresión o modificación de los impuestos para que la cantidad percibida por el Estado sea solo significativa, algunos países han situado sus tipos máximos en torno al 0% como es el caso de Bulgaria, en el que el tipo máximo aplicable a hijos y hermanos

del causante será como máximo del 0,8%. En Luxemburgo, los herederos directos tienen un tipo de 0% (EY, 2019).

Otros países han decidido llevar a cabo la supresión definitiva de este tipo de impuestos. El 31 de julio de 2008, Tribunal Constitucional austriaco decidió abolir las disposiciones básicas que configuraban el impuesto sobre sucesiones. En Portugal, el impuesto sobre sucesiones fue derogado en 2004, sin embargo, las sucesiones *mortis causa* se incluirían dentro del *Imposto sobre o Selo*, el equivalente portugués a nuestro ITPYAJD. En Suecia, el impuesto sobre la herencia también fue suprimido en el año 2004. Por su parte, Chipre no cuenta con un impuesto sobre sucesiones, pero sí un impuesto previsto para las transmisiones de bienes inmuebles situados en su territorio y en República Checa se decidió incorporar las herencias en el impuesto sobre la renta en el año 2013. Italia decidió suprimir el impuesto en 2001, aunque finalmente volvió a restaurar el impuesto en el año 2006 (EY, 2019).

En contraste con la tendencia que se acaba de exponer, resulta significativo el hecho de que varios países de la UE recauden una cantidad superior que España, en términos de ingreso por el impuesto sobre sucesiones sobre el PIB del País, como es el caso de Bélgica, Holanda o Francia. En 2018 en España la recaudación por el ISD ascendía a 0,2% sobre el PIB, mientras que en Bélgica era del 0,7% sobre el PIB (Viñas, 2018). Estos datos han ayudado a defender la postura de aquellos que, como comentábamos en el apartado anterior, argumentan que no es necesaria una supresión total del ISD, ya que no nos encontramos entre los países que más recaudan si se comparan las cifras de recaudación sobre los datos del PIB.

La conclusión que podemos extraer del contenido de esta tabla es precisamente la gran diferencia existente entre los tipos máximos aplicables a cada uno de los países miembros de la UE al no haber ningún sistema de armonización que pueda evitar las diferencias. Estos desequilibrios entre países forman graves conflictos con respecto a la libertad de circulación de personas dentro de la UE, puesto que se permite que cualquier persona pueda circular por los Estados miembros sin obstáculos aparentes, pero se pueden apreciar incentivos fiscales que benefician a aquellos países en los que no existe impuesto alguno sobre las sucesiones. A raíz de los datos de la tabla, podemos ver como resulta más beneficioso para una persona recibir una herencia en Austria que recibir la misma herencia en Francia.

Esta situación ha dado lugar a polémicas como la que nos hemos encontrado en los últimos meses con casos de directivos y demás profesionales cualificados, así como grandes patrimonios o incluso pensionistas, que han decidido establecerse como residentes no

habituales a través de su residencia fiscal en Portugal para beneficiarse de su régimen fiscal. Los grupos aparentemente más perjudicados por un sistema tributario más restrictivo como es el español consiguen aplicar a las rentas obtenidas en Portugal un tipo del 20% que viene acompañado de la exención de ingresos o pensiones que procedan de países extranjeros (Serraller, 2019). Sin embargo, los integrantes de estos grupos deben tener cuidado y atenerse a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Portugal, cuyo contenido examinaremos brevemente en el siguiente apartado.

## **5.1. Convenios bilaterales con España**

Las diferencias existentes entre los Estados miembros de la UE han llevado a España a celebrar convenios con otros países para tratar de evitar la doble imposición internacional debido a la falta de armonización del sistema tributario europeo y de disposiciones comunes que eviten conflictos en materia de sucesiones.

En la página web de la Agencia Tributaria podemos encontrar los Convenios de doble imposición que han sido firmados por España y que siguen en vigor en la actualidad. En primer lugar, nos encontramos con el 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 firmado entre Suecia y España (BOE, 1964). Si bien este Convenio fue firmado durante los años sesenta, sigue en vigor para los dos países, por lo que es de aplicación, en virtud del artículo 1.2 para *“impuestos sobre las Herencias, los impuestos exigidos por causa de muerte en forma de impuestos sobre el caudal relicto, sobre las cuotas hereditarias o sobre las donaciones mortis causa”*. En el apartado anterior hemos comentado que el impuesto fue derogado en Suecia en el año 2004, sin embargo, parece que sigue en vigor en lo que aplica a las sucesiones *mortis causa* como es nuestro ISD ya que el artículo 1.5 incluye la previsión realizada sobre la futura aplicación de estas disposiciones a impuestos que tuvieran análoga naturaleza y en virtud del artículo 13 ninguno de los países lo ha denunciado.

Entre las disposiciones más destacables, encontramos que los bienes inmuebles se encuentran sometidos al impuesto del lugar en el que se encuentren, por lo que una persona que fallece en España siendo de nacionalidad sueca, no tendrá que pagar impuestos por la transmisión de dicho bien a sus herederos debido a la ausencia de impuesto sobre las herencias en Suecia. Por su parte, los bienes que forman parte de una empresa y que formen parte de la

herencia, estarán sujetos al impuesto en el que la entidad tenga su establecimiento permanente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.2 Convenio. Con respecto a las acciones, se verán sometidas al impuesto del lugar en el que la sociedad estuviese inscrita, salvo que en el momento del fallecimiento del causante las acciones se encontrasen en el mismo lugar en el que este era residente. El artículo 5 del Convenio establece que el resto de los bienes de la herencia no sujetos al artículo 4 que acabamos de comentar, estarán sujetos al impuesto del lugar en el que el causante tenía su residencia habitual en el momento del fallecimiento.

En segundo lugar, podemos explicar el 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 (Agencia Tributaria). En este caso, en lugar de hacer referencia directamente a los impuestos o situaciones jurídicas que se verán afectados por este texto, el Convenio establece directamente que en el supuesto de que un ciudadano español fallezca en territorio griego o viceversa, lo primero será comunicar el suceso al cónsul del país del que proceda el fallecido que será el responsable de realizar gestiones como el inventario de los bienes, en virtud de los artículos 1 y 3 del Convenio.

Con respecto a los bienes inmuebles, se encontrarán sometidos al impuesto del lugar en el que se encuentre, de acuerdo con el artículo 13 del Convenio, mientras que los bienes muebles se encontrarán sometidos a las disposiciones establecidas en el lugar en el que el causante fuese residente en el momento de su fallecimiento.

En tercer lugar, España firmó un convenio con Francia, el Convenio de 8 de enero 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 (BOE, 1964). Lo primero que debemos tener en cuenta es la disposición del artículo 3 del Convenio a partir de la cual se consideraran residentes en un Estado las personas que estén sujetas a la imposición de este, independientemente de si el punto de conexión es el domicilio, residencia, estatuto jurídico o sede de dirección.

Debemos destacar, en primer lugar, el artículo 5 del Convenio que se incluye dentro del Título Primero que versa sobre las disposiciones generales de la doble imposición entre ambos Estados. Mediante este artículo ambos países dejan claro que las personas que tengan nacionalidad de uno Estado contratante podrán disfrutar de las mismas condiciones que los nacionales del Estado en el que estén sujetos a imposición.

En virtud del artículo 31 del Convenio, los bienes inmuebles incluidos en el caudal relicto del causante están sometidos al impuesto aplicable en el territorio en el que se encuentre el bien, de la misma forma que los bienes corporales afectos a una empresa que tengan establecimiento permanente en uno de los dos países. Por otro lado, los valores mobiliarios como las acciones serán considerados bienes incorporales de acuerdo con el artículo 34 del Convenio, por lo que se encontrarán sometidos al impuesto del Estado en el que el causante tuviese su residencia en el día del fallecimiento.

Si bien no existen muchos convenios bilaterales entre España y terceros países, la Comisión Europea decidió aprobar la Recomendación 2011/856/UE, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Una de las disposiciones que encontramos establece como *“el Estado miembro en el que estén ubicados los bienes inmuebles y los activos empresariales de un establecimiento permanente, como Estado con el vínculo más estrecho, deben disfrutar del derecho preferente de aplicar impuestos sobre sucesiones a dichos bienes”*. En cambio, con respecto a los bienes se priorizan los vínculos personales del causante o causahabiente por encima del lugar en el que el primero se encuentre en el momento de su fallecimiento (Comisión Europea, 2011).

## **5.2. Caso práctico comparativo**

Con el objetivo de poder explicar las diferencias que pueden aparecer en función de que la residencia habitual del causante se encuentre en España o en otro país miembro de la UE, vamos a resolver un caso práctico en el que observaremos la situación de una familia en función del cambio de residencia que ha realizado en los últimos años. Para poder resolver el supuesto de una forma más sencilla hemos utilizado datos similares a los que nos encontrábamos en el supuesto en el que comparábamos las diferencias entre las CC.AA. en España.

Ignacio Pérez estaba casado con Lucía González, de 59 años, desde el año 1993. Juntos tenían dos hijos llamados Victoria y Álvaro que tienen 29 y 27 años respectivamente. Victoria y Álvaro siguen viviendo en su país de origen, mientras que sus padres decidieron hace 7 años mover su residencia habitual a la Comunidad de Madrid.

Hoy, 2 de abril de 2020, Ignacio fallece en un accidente de coche y los tres miembros de la familia pasan a ser herederos, por tanto, sujetos pasivos del ISD. El patrimonio preexistente de Victoria es de 20.000 euros y el de su hermano de 10.000 euros.

- La vivienda habitual de la familia Pérez González que está valorada en 900.000 euros.
- La vivienda de vacaciones que está valorada en 350.000 euros.
- Unas acciones en las entidades Inditex y Santander que están valoradas en 80.000 euros.
- Una cuenta corriente en el Banco Santander de la que Ignacio es titular y en la que tenía 200.000 euros.
- Unas acciones de una sociedad que se dedica a la fabricación de bollería. Las acciones están valoradas en 2.000.000 euros y la sociedad cumple con los requisitos de empresa familiar.
- El matrimonio estaba casado en régimen de gananciales y los bienes pertenecían a ambos cónyuges.

De acuerdo con lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la LISD artículo uno 1.b), como adecuación a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 3 de septiembre de 2014, los causahabientes, como residentes en un Estado miembro de la UE, tendrán derecho a aplicar a los bienes de un causante residente en la Comunidad de Madrid la normativa de esa Comunidad.

En este caso, haremos una comparación entre dos situaciones distintas. En primer lugar, entenderemos que Victoria y Álvaro son residentes en Suecia, Estado con el que España mantiene un Convenio, lugar donde sus padres aun mantenían su casa de vacaciones y la empresa familiar. En segundo lugar, entenderemos que Victoria y Álvaro son residentes en Alemania, Estado con el que España no ha firmado un convenio para evitar la doble imposición, lugar donde sus padres mantenían su casa de vacaciones y la empresa familiar. Para cada uno de los dos supuestos, debemos identificar los bienes que estarán sometidos al ISD en España y aquellos que se encontrarán sometidos al impuesto sobre la herencia establecido en el tercer país.

En el caso de Suecia, sabemos que los bienes inmuebles se encontrarán sometidos al impuesto del lugar en el que se encuentren, por lo que la vivienda habitual se encontrará sometida al ISD por estar situado en la Comunidad de Madrid mientras que la vivienda de vacaciones se encontrará sometida el impuesto sobre las herencias sueco. En este caso, Suecia

decidió suprimir el impuesto, por lo que Victoria y Álvaro no tendrán que pagar nada por esa adquisición. Con respecto a la empresa familiar, al estar su establecimiento permanente en Suecia, no se encontrará sometida a ningún impuesto. Las acciones deberán seguir al lugar en el que la sociedad se encuentre inscrita, siendo en este caso España. Para terminar, el dinero de la cuenta corriente se encontrará sometido al ISD por ser la residencia habitual de Ignacio. Por tanto, el valor correspondiente a los bienes de los que es responsable la legislación sueca, un total de  $350.000 + 2.000.000 = 2.350.000$  euros no se encontrarán sometidos a ningún impuesto.

En el caso de Alemania, nos encontramos con el problema de que no existe ningún convenio bilateral entre este Estado y España, por lo que los miembros de esta familia podrían verse afectados por la doble imposición. Sin embargo, podemos

En virtud del impuesto sobre las herencias alemán *Erbschaft- und Schenkungsteuer*" (ErbSt), las personas físicas no residentes en Alemania están sujetas al ErbSt cuando se transfiere propiedad neta considerada como de situación alemana en función de su ley fiscal. A estos efectos, se encontrarían tanto las propiedades inmobiliarias situadas en Alemania y participaciones en sociedades residentes cuando se posee más del 10% del capital social, como es este caso. La vivienda habitual del matrimonio no se encontraría sujeto al ErbSt por estar situado en España, las acciones pertenecen a sociedades no residentes en Alemania y la cuenta corriente se abrió en España en el momento de su llegada.

En el ErbSt se aplica una exención del 85% del valor de mercado de los bienes inmuebles. En cuanto a las participaciones de más del 25% en sociedades residentes en Alemania, se puede disfrutar de una exención del 85% si los activos se mantienen durante un periodo no inferior a cinco años y los costes salariales durante ese plazo supera el 400% del salario medio, en este caso, suponemos que así se trata. Además, están previstas exenciones personales en función del grado de parentesco o relación con el causante: para la esposa es de 500.000 euros y para los hijos de 400.000. Después de haber reducido las exenciones previstas, se podrá proceder al cálculo de la base impositiva sobre la que se aplicará el tipo impositivo que dependerá del valor de las adquisiciones recibidas y del grado de parentesco.

Como las cantidades son las mismas para Suecia y Alemania, obtendremos un caudal relicto de 350.000 por la vivienda situada en el extranjero y 2.000.000 por la empresa familiar, siendo el cálculo:  $2.000.000 + 350.000 = 2.350.000$  euros. A cada cónyuge le corresponde la mitad de los bienes, por lo que obtendremos  $2.350.000/2 = 1.175.000$  euros. A esta cantidad sumamos el ajuar doméstico, que será del 3% del caudal (en virtud de lo dispuesto en el artículo

15 LISD), obteniendo la cantidad de  $1.175.000 + (1.175.000 \times 3\%) = 1.210.250$  euros. Para calcular el usufruto de Lucía como cónyuge viudo, aplicamos el cálculo correspondiente:  $1.210.250/3$  del tercio de mejora  $\times (89 - 59\%) = 121.025$  euros. Cada hijo recibirá  $(1.210.250 - 121.025) / 2 = 544.612,50$  euros.

A continuación, explicaremos de forma breve los cálculos que debemos realizar antes de poder obtener la base imponible e introducir las consideraciones realizadas por la Comunidad de Madrid, puesto que el desarrollo fue explicado en profundidad anteriormente. En este caso, tanto Lucía como sus hijos pertenecen al Grupo I por ser cónyuge y descendientes mayores de 21 años respectivamente. En los dos casos, tanto para el caso de Suecia como el de Alemania, los bienes que forman parte de la masa hereditaria para España son los mismos: vivienda habitual en Madrid, acciones y dinero en cuenta corriente.

Sumamos las cantidades anteriores, obteniendo un caudal relicto de  $900.000 + 80.000 + 200.000 = 1.180.000$  euros. Como se trata de un matrimonio casado en régimen de gananciales, a cada cónyuge le corresponde la mitad de los bienes, por lo que el caudal relicto será de  $1.180.000/2 = 590.000$  euros. A esta cantidad sumamos el ajuar doméstico, que será del 3% del caudal (en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 LISD), obteniendo la cantidad de  $590.000 + (590.000 \times 3\%) = 607.700$  euros. A continuación, dividiremos la herencia neta entre los tres herederos, resaltando que Ignacio no hizo repartos específicos en su testamento. Para calcular el usufruto de Lucía como cónyuge viudo, aplicamos el cálculo correspondiente:  $607.700/3 = 202.566,67$  euros de mejora  $\times (89 - 59\%) = 60.770$  euros. Cada hijo recibirá  $(607.700 - 60.770) / 2 = 273.465$  euros.

A continuación, elaboraremos una tabla con toda la información obtenida.

			Cálculo			Total
			Reducciones	Tarifa	Bonificaciones y deducciones	
Suecia	Comunidad Madrid	Lucía 60.770	Grupo II: 16.000 Vivienda habitual $95\% \times (450.000/3 \times 30\%) = 42.750$ Participaciones 95% $\times (40.000/3 \times 30\%) = 3.800$	Base liquidable = 0  Reducciones mayores que base imponible		No tendrá que pagar nada.

			Total = 62.550			
		Victoria 273.465	Grupo II: 16.000 Vivienda habitual 123.000 Participaciones 95% $x ((40.000 - 4.000) / 2) = 17.100$ Total = 156.100	Base liquidable = 117.365 Hasta 80.006,73, cuota íntegra de 9.178,12 Al resto se aplica el 16,15% = 6.033,36 Cuota = 15.211,48	Cuota íntegra = cuota tributaria $x 1,00 =$ 15.211,48 Bonificación 99% Grupo II = 15.059,37	Tendrá que pagar 152,11 euros.
		Álvaro 273.465	Grupo II: 16.000 Vivienda habitual 123.000 Participaciones 95% $x ((40.000 - 4.000) / 2) = 17.100$ Total = 156.100	Base liquidable = 117.365 Hasta 80.006,73, cuota íntegra de 9.178,12 Al resto se aplica el 16,15% = 6.033,36 Cuota = 15.211,48	Cuota íntegra = cuota tributaria $x 1,00 =$ 15.211,48 Bonificación 99% Grupo II = 15.059,37	Tendrá que pagar 152,11 euros.
	Suecia	Lucía 121.025				No tendrá que pagar nada
		Victoria 544.612,5				No tendrá que pagar nada
		Álvaro				No tendrá que pagar nada
Alemania	Comunidad Madrid	Lucía 60.770	Grupo II: 16.000 Vivienda habitual $95\% x (450.000/3 x 30\%) = 42.750$	Base liquidable = 0		No tendrá que pagar nada

			Participaciones 95% x (40.000/3 x 30%) = 3.800 Total = 62.550	Reducciones mayores que base imponible		
		Victoria 273.465	Grupo II: 16.000 Vivienda habitual 123.000 Participaciones 95% x ((40.000 – 4.000) / 2) = 17.100 Total = 156.100	Base liquidable = 117.365 Hasta 80.006,73, cuota íntegra de 9.178,12 Al resto se aplica el 16,15% = 6.033,36 Cuota = 15.211,48	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00 = 15.211,48 Bonificación 99% Grupo II = 15.059,37	Tendrá que pagar 152,11 euros.
		Álvaro 273.465	Grupo II: 16.000 Vivienda habitual 123.000 Participaciones 95% x ((40.000 – 4.000) / 2) = 17.100 Total = 156.100	Base liquidable = 117.365 Hasta 80.006,73, cuota íntegra de 9.178,12 Al resto se aplica el 16,15% = 6.033,36 Cuota = 15.211,48	Cuota íntegra = cuota tributaria x 1,00 = 15.211,48 Bonificación 99% Grupo II = 15.059,37	Tendrá que pagar 152,11 euros.
	Alemania	Lucía 121.025	Esposa: 500.000 Vivienda 85% x (175.000/3 x 30%) = 14.875 Empresa 85% x (1.000.000/3 x 30%) = 85.000 Total = 599.875	Base liquidable = 0  Reducciones mayores que base imponible		No tendrá que pagar nada.

		Victoria 544.612,5	Hijo: 400.000 Vivienda 85% x $((175.000 - 17.500) / 2) = 78.750$ Empresa 85% x $((1.000.000 - 100.000) / 2) = 382.500$ Total = 861.250	Base liquidable = 0  Reducciones mayores que base imponible		No tendrá que pagar nada.
		Álvaro 544.612,5	Hijo: 400.000 Vivienda 85% x $((175.000 - 17.500) / 2) = 78.750$ Empresa 85% x $((1.000.000 - 100.000) / 2) = 382.500$ Total = 861.250	Base liquidable = 0  Reducciones mayores que base imponible		No tendrá que pagar nada.

En conclusión, podemos decir que en este caso la situación resulta ser similar puesto que las cantidades y porcentajes de exención en Alemania son bastante elevados y permiten que esta familia no tenga que pagar por el ErbSt, teniendo que pagar únicamente en España. Como hemos mencionado anteriormente, Suecia ha suprimido el impuesto sobre la herencia, por lo que desde un principio no tenían que pagar nada. Asimismo, hemos podido comprender que algunos Estados de la UE, pese a no tener acuerdos bilaterales con España, se ajustan a las directrices facilitadas por la Recomendación 2011/856/UE, de 15 de diciembre de 2011, como es establecer que los bienes inmuebles se encuentren sujetos al impuesto del Estado en el que se encuentren.

No obstante, es importante señalar que los desequilibrios entre los sistemas tributarios presentes dentro de la UE siguen presentes, puesto que hay países como Suecia que no cuentan con un impuesto sobre las herencias, mientras que países como Alemania tienen tipos máximos que llegan a alcanzar el 30%, siendo muy gravoso para los contribuyentes. Asimismo, el hecho de no contar con un convenio bilateral con España dificulta la labor de cálculo de las cuotas y puede suponer en algunos casos la presencia de la doble imposición al no existir un sistema tributario común.

## 6. CONCLUSIONES

Una vez hemos podido descubrir los grandes desequilibrios que presenta nuestro sistema tributario actual con respecto al ISD, me gustaría destacar una serie de conclusiones.

El objetivo principal de este trabajo se encontraba en estudiar el marco teórico de este impuesto para poder comprender dónde se encuentra el origen de las diferencias que se encuentran los sujetos pasivos con respecto a la cantidad que deben aportar en concepto de ISD en función del territorio en el que se encuentren. Como hemos podido observar, este problema aparece en el momento en el que las CC.AA. deciden hacer uso de sus competencias normativas para aplicar, principalmente, bonificaciones del 99% sobre la cuota que reducen o prácticamente eliminan el importe de la cantidad que el sujeto debería aportar. Estas bonificaciones aplicadas por territorios como la Comunidad de Madrid reflejan una tendencia a la supresión del impuesto que no puede ser afrontada por el Estado al ser un tributo cedido, provocando graves desequilibrios entre las distintas CC.AA.

La consecuencia principal de la descentralización en la gestión del impuesto, más allá del descontento de la población o de las campañas políticas, es el fraude en la contribución del ISD que aparece en el momento en que los ciudadanos buscan formas de someterse a regímenes más favorables, tanto en otras Comunidades como en países extranjeros como Portugal o Luxemburgo. Estos comportamientos perjudican principalmente a las CC.AA. que deciden no aplicar bonificaciones tan elevadas o se ajustan a la normativa estatal, puesto que la recaudación será menor y será menos competente en cuanto a la inversión en la Comunidad.

Una de las medidas propuestas por la Comisión de Expertos del Ministerio de Hacienda en 2017 es limitar el tipo impositivo aplicable, situándolo entre un 4% y un 11% para todas las CC.AA. Desde mi punto de vista, resulta un acercamiento a una armonización del ISD y probablemente del sistema tributario en general, lo que beneficiaría a todos los contribuyentes españoles para tener una mayor seguridad jurídica y evitar los fraudes de contribución. No obstante, seguimos teniendo el problema de la aplicación de bonificaciones de hasta el 99% de la cuota que reducen al mínimo la cantidad que lo sujetos pasivos deben pagar, por lo que nos encontraríamos en una situación, si bien mejor que la actual, con desequilibrios que afectan a los contribuyentes de determinados territorios. Si bien es un punto de partida para alcanzar un consenso entre las dos posturas y que podría funcionar en el corto plazo, no es una medida que vaya a evitar los conflictos en torno a las sucesiones.

La solución que se me ocurre podría funcionar en el largo plazo, con el objetivo de poder alcanzar la armonización en el ISD, sería la aplicación en todas las CC.AA. de los mismos incentivos fiscales que disfrutan ahora los territorios que cuentan con un régimen autonómico más beneficioso para el contribuyente, como es el que tiene en la actualidad la Comunidad de Madrid. Esta medida concedería a todos los sujetos pasivos, independientemente del territorio en el que se encuentre, las mismas ventajas fiscales para impedir que la población se reduzca significativamente en algunas ciudades o pueblos de nuestro país que ya tienen problemas de despoblación y, a su vez, incentivar la inversión extranjera en nuestro país con un sistema tributario que ofrece la posibilidad de tener una carga tributaria menor que en países poco competitivos como puede ser Francia.

Si se intentase establecer una medida que impusiese a los territorios el sistema de uno de los territorios intermedios, entendido como los que cuentan con un régimen ni restrictivo ni excesivamente favorable, estaríamos perjudicando a los contribuyentes de lugares que ahora mismo tienen mejores condiciones. Asimismo, el impacto sería principalmente en la clase media española, puesto que los que no tienen muchos recursos tienen mínimos que se encuentran exentos mientras que se ha demostrado que los grandes patrimonios dirigen sus inversiones a países con muchos incentivos fiscales.

De esta forma, seguirían manteniéndose los principios defendidos por el ISD como el principio de igualdad y el incentivo del ahorro, tanto el Estado como las CC.AA. seguirían recibiendo una cantidad en concepto de recaudación del impuesto para poder destinarla a gastos públicos como la sanidad o la educación y no tendrían que realizarse cambios tan impactantes como el que supondría retirar competencias a las CC.AA. ante la supresión del impuesto.

En el ámbito de la UE, debemos señalar que nos encontramos ante el mismo problema de diferencias significativas entre los sistemas tributarios de los Estados miembros y tendencia a la supresión del impuesto. Si bien es difícil llegar a una armonización del ISD entre todos los Estados, puesto que supondría ceder más competencias a la UE y restar poder a sus integrantes, pueden establecerse algunas medidas más allá de la Recomendación del año 2011. Se trataría de encontrar mecanismos encaminados a evitar que se produzca una acumulación sobre las sucesiones que conlleva para los sujetos pasivos unas cargas tributarias superiores a las que les corresponden.

Uno de los problemas principales que nos encontramos en la UE es el conflicto de la no armonización de los impuestos sobre las herencias con el principio de libertad de circulación

que están obligados a defender todos los Estados miembros. El hecho de que algunos países no cuenten con un impuesto que recaiga sobre las herencias mientras que otros tienen tipos impositivos que alcanzan el 45% crea obstáculos a la población europea que decide establecer su residencia en países con regímenes más beneficiosos para evitar problemas como la desaparición de empresas familiares. Asimismo, muchas personas se encuentran sujetos a una doble imposición internacional con respecto a las sucesiones puesto que actualmente hay limitados convenios bilaterales entre estados que puedan proteger a la persona física.

Consecuentemente, la solución sería trasladar los mecanismos introducidos en un futuro, esperemos no muy lejano, en España para tratar de realizar una aproximación a una armonización del impuesto sobre sucesiones y evitar conflictos entre países que se generan por las elevadas cargas tributarias a las que los sujetos hacen frente cuando se trata del fallecimiento de un familiar.

En conclusión, puedo decir que, si bien se trata de un reto difícil de afrontar por encontrarnos con dos bandos fuertes que defienden firmemente sus argumentos, creo que la mejor solución es tratar de armonizar de alguna forma nuestro sistema tributario para poder aliviar la presión fiscal a la que se ven sometidos los contribuyentes y evitar el fraude en la contribución del ISD. Es posible que en el momento en el que estas medidas se apliquen al territorio español, sea posible una armonización en el ámbito de la UE.

## **7. BIBLIOGRAFÍA**

### **7.1. Legislación**

#### **a) Ámbito estatal**

Constitución Española (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra suscrito el 31 de julio de 1990 (Ley 28/1990, de 26 de diciembre) (BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 1990).

Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 15, de 31 de diciembre de 2002).

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

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009).

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).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA. (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980).

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE núm. 124, de 24 de mayo de 2002).

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).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (“Gaceta de Madrid” núm. 206, de 25 de julio de 1889).

#### **b) Ámbito autonómico**

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (BOA núm. 128, de 28 de octubre de 2005).

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).

Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos (BOC núm. 77, de 23 de abril de 2009).

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 (BOCM núm. 255, de 25 de octubre de 2010).

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos (BOE núm. 144, de 17 de junio de 2011).

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (DOG núm. 201, de 10 de octubre de 2011 y BOE núm. 279, de 19 de noviembre de 2011).

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCL núm. 180, de 18 de septiembre de 2013).

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos

Cedidos por el Estado (BOIB núm. 77, de 7 de junio de 2014 y BOE núm. 160, de 2 de julio de 2014).

Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado (BOPA núm. 252, de 29 de octubre de 2014 y BOE núm. 29, de 3 de febrero de 2015).

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado (BOE núm. 148, de 19 de junio de 2018).

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 (BOJA núm. 123, de 27 de junio de 2018).

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos (DOCV núm. 3153, de 31 de diciembre de 1997 y BOE núm. 83, de 7 de abril de 1998).

Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (BOE núm. 165, de 8 de julio de 2010).

Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha (BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2014).

Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos y modificación de la Ley 2/2020, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2020 (BOR núm. 126, de 30 de octubre de 2017 y BOE núm. 289, de 28 de noviembre de 2017).

### **c) Ámbito internacional**

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 (Agencia Tributaria). Obtenido de [Página web Agencia Tributaria](#):

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana/Grecia/](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Grecia/)

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 de 7 de enero de 1964). Obtenido de BOE: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-1964-1](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1964-1)

Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias (BOE de 16 de enero de 1964). Obtenido de BOE: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-9>

Instrumento de Ratificación del Protocolo por el que se adapta el Acuerdo sobre el Espacio Económico, hecho en Bruselas el 17 de marzo de 1993, y del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, hecho en Oporto el 2 de mayo de 1992 (BOE núm. 21, de 25 de enero de 1994).

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de 25 de marzo de 1957 (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 firmado en Maastricht (BOE 13 de enero de 1994).

## **7.2. Jurisprudencia**

Comisión Europea. (15 de Diciembre de 2011). *Recomendación de la Comisión de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones*. Recuperado el 24 de Abril de 2020, de Diario Oficial de la Unión Europea: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:336:0081:0084:ES:PDF>

Europea, T. d. (s.f.). *Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014*. Recuperado el 16 de Marzo de 2020, de Página web oficial Tribunal de Justicia de la Unión Europea: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=ES>

TEAC. (15 de Septiembre de 2016). *Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 2836/2013/00/00 de 15 de Septiembre de 2016*. Obtenido de Iberley:

<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-2836-2013-00-00-15-09-2016-1439577>

Tribunal Supremo. (19 de Febrero de 2018). *STS 242/2018, 19 de febrero de 2018*. Obtenido de VLEX: <https://supremo.vlex.es/vid/704676825>

Tribunal Constitucional. (18 de Marzo de 2015). *Sentencia 60/2015, de 18 de marzo*. Obtenido de Página web Tribunal Constitucional de España: <http://hj.tribunalconstitucional.es/ES/Resolucion/Show/24393>

### 7.3. Obras doctrinales

Álvarez Barbeito, P. (2015). Determinación del "valor" sobre el que se aplica la reducción por transmisión mortis causa de la empresa familiar. *Documentos Análisis Gómez-Acebo & Pombo*, 1-5.

Barberán Lahuerta, M. Á., & Melguizo Garde, M. (2007). Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Análisis de los efectos de las reformas económicas. *Instituto de Estudios Fiscales. Serie Economía*(11), 3-43.

Bermúdez, L., Pérez de Ayala, L., & Pérez de Ayala, M. (2001). *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (Primera ed.). LEX NOVA.

Gómez de Mebrillera Ortuño, J. (23 de Abril de 2015). *Garrigues Opina: El Constitucional se manifiesta contra la discriminación territorial en sucesiones*. Recuperado el 3 de Abril de 2020, de Página web Garrigues: [https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contrala-discriminacion-territorial-en-sucesiones](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contrala-discriminacion-territorial-en-sucesiones)

Guervós Maíllo, M. Á. (2015). Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, Comisión/España. *Ars Iuris Salmanticensis: AIS: Revista Europea e Iberoamericana de Pensamiento y Análisis de Derecho, Ciencia Política y Criminología*, 3(1), 341-343.

Hermosín Álvarez, M., & Arribas León, M. (2014). *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. (T. Reuters-Aranzadi, Ed.)

Martín Queralt, J., Tejerizo López, J. M., & Cayón Galiardo, A. (2016). *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial* (Decimotercera ed.). Thomas Reuters Aranzadi.

- Paset, M. (1987). El impuesto de sucesiones en nuestra historia. *Palau 14: Revista valenciana de Hacienda Pública*, 17-34.
- Peña Alonso, J. L. (1992). *Las Adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons.
- Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A., & Carrasco González, F. (2018). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (Duodécima ed.). Tecnos.
- Rovira Ferrer, I. (2018). Reformulando la intervención foral y autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Revista Vasca de Administración Pública*(110-I), 401-424.
- Sánchez Sánchez, E. M. (2015). La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea. *Revista de Estudios Jurídicos nº 15/2015 (Segunda Época)*, 2-4.
- Sarmiento, D. (2015). Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 39-2015*, 142-146.

#### **7.4. Recursos de internet**

- Cobo de Guzmán Pisón, J., Aragón Barquín, J. A., Villarrubia de Tena, J. A., & González Collazo, H. A. (2011). *Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y países BRIC*. Instituto de la Empresa Familiar.
- Dirección General de Tributos. (2018). *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2007-2017*. Ministerio de Hacienda .
- Expansión. (2018). *Datos macro. Población de las Comunidades Autónomas*. Recuperado el 17 de Marzo de 2020, de Página web Expansión: <https://datosmacro.expansion.com/demografia/poblacion/espana-comunidades-autonomas>
- EY. (2019). *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*.

- Hacienda, C. E. (Febrero de 2014). *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*. Obtenido de Página web Ministerio de Hacienda.
- Hacienda, C. E. (2017). *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*.
- Hacienda, M. (2019). *Tributación Autonómica. Medidas 2019*. Ministerio Hacienda, Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.
- Hernández, P. (1 de Abril de 2020). "Mantenemos el compromiso de eliminar el impuesto de sucesiones pero estudiaremos el momento final para hacerlo": la Junta explica que tendrá que pasar la crisis del coronavirus para la aprobación del proyecto. *Salamanca 24 horas*. Recuperado el 6 de Abril de 2020, de <https://www.salamanca24horas.com/texto-diario/mostrar/1866014/mantenemos-compromiso-eliminar-impuesto-sucesiones-pero-estudiaremos-momento-final-hacerlo-junta-explica-tendra-pasar-crisis-coronavirus-aprobacion-proyecto>
- INE. (2020). *Cálculo de variaciones del Índice de Precios de Consumo (sistema IPC base 2016)*. Recuperado el 3 de Abril de 2020, de Página web INE: <https://www.ine.es/varipc/index.do>
- Monforte, M. (8 de Abril de 2020). La bajada de impuestos que propone la derecha, una medida "insostenible" para afrontar la crisis. *Diario Público*. Recuperado el 8 de Abril de 2020, de <https://www.google.es/amp/s/m.publico.es/politica/bajada-impuestos-propone-derecha-medida.html/amp>
- Mudarra, D. (6 de Abril de 2020). Casado pide eximir del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a herederos de víctimas del coronavirus. *Europa Press*. Recuperado el 7 de Abril de 2020, de <https://www.europapress.es/economia/macroeconomia-00338/noticia-casado-pide-eximir-impuesto-sucesiones-donaciones-herederos-victimas-coronavirus-20200406144501.html>
- Serraller, M. (8 de Julio de 2019). Ofensiva de Hacienda contra los directivos que se van a Portugal. *Expansión*. Recuperado el 21 de Abril de 2020, de <https://www.google.es/amp/s/amp.expansion.com/economia/2019/07/08/5d231670468aeb9c128b45b0.html>

- Tributos, S. d. (2018). *Doctrina Tributaria - Consultas Tributarias 1997-2020*. Recuperado el 21 de Marzo de 2020, de Página web Ministerio de Hacienda: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>
- UE. (2020). *Países Unión Europea*. Recuperado el 7 de Abril de 2020, de Página web oficial de la Unión Europea: [https://europa.eu/european-union/about-eu/countries\\_es](https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_es)
- Viaña, D. (2 de Noviembre de 2018). ¿En qué comunidades se paga más por el impuesto de Sucesiones y Donaciones? *El Mundo*. Recuperado el 1 de Abril de 2020, de <https://www.google.es/amp/s/amp.elmundo.es/economia/macroeconomia/2018/10/31/5bd8a67622601d70218b465e.html>
- Viñas, J. (12 de Febrero de 2018). El impuesto sobre sucesiones no existe o es residual en la mitad de países de la UE. *Cinco Días*. Recuperado el 7 de Abril de 2020, de [https://www.google.es/amp/s/cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/09/midiner0/1518193078\\_987206.amp.html](https://www.google.es/amp/s/cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/09/midiner0/1518193078_987206.amp.html)

## ANEXO I. TABLA COMPARATIVA COMUNIDADES AUTÓNOMAS

	<b>Cónyuges, descendientes, ascendientes</b>	<b>Vivienda habitual</b>	<b>Empresa familiar</b>	<b>Participaciones en entidades</b>	<b>Cuenta corriente</b>
Andalucía <sup>1</sup>	Reducción de hasta 1.000.000 euros para los Grupos I y II siempre que patrimonio existente sea inferior a 1.000.000.	Reducción sobre base imponible entre el 95% y el 100% en función del valor real neto del inmueble.	Mejora reducción base imponible del 95% al 99% valor empresa.	No.	No.
Aragón <sup>2</sup>	Reducción base imponible 100% hijos menores de edad con límite de 3.000.000 euros. Reducción 100% base imponible si resto reducciones es inferior a 500.000 euros.	Reducción 100% con el límite de 200.000. Bonificación 65% valor neto en base liquidable para cónyuges, ascendientes y descendientes adquisición vivienda valor igual o superior 300.000.	Reducción del 99% valor neto valor bienes base imponible.	Reducción del 10% para entidades con actividad, dirección y control en Aragón	No.
Asturias <sup>3</sup>	No.	Mejora reducción base imponible con un porcentaje de reducción entre el 95% y el 99%.	Reducción 4% valor empresa en base imponible.	No.	No.

<sup>1</sup> Artículos 21 a 24 del 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.

<sup>2</sup> Artículo 131-1 a 131-7 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

<sup>3</sup> Artículos 17 a 18 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

Canarias <sup>4</sup>	Mejora reducción base imponible. Grupo I del 100% con los límites establecidos en función de la edad. Grupo II las cantidades correspondientes. Grupo III hasta 9.300 euros.	Reducción 99% en base imponible por valor vivienda con límite de 200.000 euros.	Reducción 99% en base imponible por valor neto elementos patrimoniales afectos.	Reducción 99% en base imponible valor de las participaciones.	No.
Cantabria <sup>5</sup>	Mejora reducción base imponible. Grupos I y II 50.000 euros. Grupo III 25.000 línea colateral segundo grado y 8.000 el resto.	Reducción 95% en base imponible por valor vivienda habitual con límite de 125.000 euros.	Reducción 99% en base imponible por valor empresa sector ganadero, agrario o pesquero.	Reducción 99% valor participaciones en entidades.	No.
Castilla – La Mancha <sup>6</sup>	No.	No.	Reducción 4% base imponible por valor neto empresa.	Reducción 4% base imponible por valor neto participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados.	No.
Castilla y León <sup>7</sup>	Mejora reducción base imponible. Grupo I 60.000 euros más 6.000 adicionales por cada año menor de 21 años. Grupo II 60.000 euros. Diferencia entre 400.000 euros y las reducciones aplicables.	No.	Reducción 99% en base imponible por valor empresa.	Reducción 99% base imponible por valor participaciones no coticen en mercados organizados.	No.

<sup>4</sup> Artículos 19 a 24 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

<sup>5</sup> Artículo 5 del 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.

<sup>6</sup> Artículos 14 y 15 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias de Castilla-La Mancha.

<sup>7</sup> Artículos 12-22 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Cataluña <sup>8</sup>	Reducciones en la base imponible. Grupo I 275.000 más 33.000 por cada año menor 21 años con límite 539.000. Grupo II la cantidad correspondiente en función del tipo relación. Grupo III 50.000. Existen reducciones adicionales del 50% con determinados límites.	Reducción 95% en base imponible por valor vivienda hasta límite 500.000.	Reducción 95% en base imponible por valor neto elementos patrimoniales afectos.	Reducción 95% base imponible por valor participaciones en entidades.	No.
Extremadura <sup>9</sup>	Mejora reducción base imponible. Grupo I reducción 18.000 euros más 6.000 cada año menor de 21 años con límite de 70.000 euros.	Reducción sobre la base imponible entre el 95% valor real del inmueble. Límite 122.606,47.	Reducción sobre la base imponible del 95% valor empresa sin relación parentesco.	Reducción sobre la base imponible del 95% valor participaciones.	No.
Galicia <sup>10</sup>	Mejora reducción base imponible. Grupo I 1.000.000 euros más 100.000 euros por cada año menor 21 años. Grupo II 1.000.000 euros. Grupo III 16.000 segundo grado colateral y 8.000 euros resto.	Reducción sobre base imponible entre el 95% y el 99% con el límite de 600.000 euros. Reducción 100% cónyuge con límite 600.000 euros.	Reducción sobre la base imponible del 99% valor empresa.	Reducción sobre la base imponible del 99% valor participaciones.	No.

<sup>8</sup> Artículos 1 a 4, 6 a 29 y 32 a 36 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

<sup>9</sup> Artículos 16 a 20 del Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>10</sup> Artículos 6 a 8 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

Islas Baleares <sup>11</sup>	Mejora reducción. Grupo I 25.000 euros más 6.250 por año menor 21 años con límite 50.000 euros. Grupo II 25.000 euros. Grupo III 8.000 euros.	Reducción sobre base imponible del 100% valor vivienda con límite 180.000 euros.	Reducción sobre la base imponible del 95% o el 99% valor empresa en función del tipo de actividad.	Reducción sobre la base imponible del 95% o el 99% valor participaciones en función tipo de actividad.	No.
La Rioja <sup>12</sup>	Deducción 99% cuota después de aplicar deducciones pertinentes si base inferior a 400.000 euros y del 50% si base supera 400.000 euros.	Reducción sobre base imponible del 95% valor vivienda. Límite 122.606,47 euros.	Reducción sobre la base imponible del 99% valor empresa.	Reducción sobre la base imponible del 99% valor participaciones en entidades mercados no organizados.	No.
Madrid <sup>13</sup>	Mejora en las reducciones. Grupo I 16.000 euros más 4.000 hijo año menor 21 años. Grupo II 16.000 euros. Grupo III 8.000 euros.	Reducción sobre base imponible del 95% valor vivienda con límite 123.000 euros.	Reducción sobre la base imponible del 95% valor empresa.	Reducción sobre la base imponible del 95% valor participaciones.	No.
Murcia <sup>14</sup>	No.	No.	Reducción sobre la base imponible del 99% valor empresa.	Reducción sobre la base imponible del 99% valor participaciones.	No.
Valencia <sup>15</sup>	Reducción Grupo I 100.000 euros más 8.000 año menor 21 años con límite 156.000 euros. Grupo II 100.000 euros.	Reducción sobre base imponible del 95% valor vivienda con límite 150.000 euros.	Reducción sobre base imponible del 99% elementos patrimoniales afectos.	Reducción sobre base imponible 99% valor participaciones.	No.

*Tabla de elaboración propia a partir de normativa autonómica vigente.*

<sup>11</sup> Artículos 20-32 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

<sup>12</sup> Artículos 35 a 37 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos y modificación de la Ley 2/2020, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2020.

<sup>13</sup> Artículos 21 y 22 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.

<sup>14</sup> Artículo 3 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

<sup>15</sup> Artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.