



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Autor: María Sánchez Barbero
5ºE3D

Tutor: Ramón Casero Barron
Área de Derecho Financiero y Tributario

Madrid
Junio 2020

Resumen

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo directo de incuestionable arraigo en el Sistema Tributario Español que grava los incrementos patrimoniales gratuitos por parte de personas físicas. En la actualidad, es un tributo que ha generado gran controversia pues la normativa estatal cede a las Comunidades Autónomas la competencia normativa en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que ha generado grandes desigualdades tributarias a las que han de hacer frente los ciudadanos en función de la normativa autonómica que les resulte de aplicación y que son contrarias a los principios constitucionales de igualdad tributaria y libre circulación de capitales.

Las desigualdades normativas en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tanto a nivel autonómico como europeo evidencian la necesidad de armonización o modificación del tipo impositivo.

Palabras clave: Impuesto, sucesiones, donaciones, adquisiciones, cesión, competencia, Comunidades Autónomas, desigualdad.

Abstract

The Inheritance and Donations Tax is a direct tribute of unquestionable roots in the Spanish Tax System, which is taxed on the free capital increases by individuals. Currently, it is a tax that has generated great controversy since state regulations transfer to the Autonomous Communities the regulatory competence regarding the Tax on Inheritance and Donations, which has generated great tax inequalities that citizens have to face depending on the autonomous regulations applicable to them and which are contrary to the constitutional principles of tax equality and free movement of capital.

The regulatory inequalities in the area of Inheritance and Gift Tax at both the Autonomous Community and European levels show the need for harmonization or modification of the tax rate.

Keywords: Tax, inheritance, donations, acquisitions, transfer, competition, Autonomous Communities, inequality.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	6
1. CONTEXTUALIZACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	6
2. ESTRUCTURA.....	7
3. METODOLOGÍA Y FUENTES	7
II. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA	9
1. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LO LARGO DE LA HISTORIA	9
2. ASPECTOS GENERALES Y CARÁCTERÍSTICAS DEL TRIBUTO	10
2.1 Concepto	10
2.2 Naturaleza	11
2.3 Fuentes	12
3. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	16
3.1 Hecho imponible	16
3.2 Obligados tributarios	19
3.3 Base imponible	21
3.4 Base liquidable	23
3.5 Deuda tributaria: cuota y deducciones	27
3.6 Devengo y prescripción del impuesto.....	30
III. COMPARATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA	31
IV. COMPARATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UNIÓN EUROPEA	47
V. ¿SUPRESIÓN O REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES?	53
VI. CONCLUSIONES FINALES Y VALORACIÓN PERSONAL	57
VII. BIBLIOGRAFÍA	59

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Legislación Autonómica en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tabla 2: Tarifa aplicable a la base imponible del ISD (normativa estatal).

Tabla 3: Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente. Normativa estatal

Tabla 4: Tarifa autonómica aplicable a la base imponible (Andalucía)

Tabla 5: Reducciones según el grado de parentesco (Comunidad de Madrid)

Tabla 6: Tarifa autonómica aplicable a la base imponible. Madrid

Tabla 7: Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente. Madrid

Tabla 8: Tarifa autonómica aplicable a la base imponible. Valencia

Tabla 9: Comparativa del ISD en Europa

Tabla 10: Ingresos impositivos de las CCAA (en millones de euros)

Tabla 11: Recaudación Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en millones de euros)

LISTADO DE ABREVIATURAS

Art: Artículo

CCAA: Comunidad Autónoma

CC: Código Civil

EM: Estado Miembro

IRPF: Impuesto sobre la Renta Personas Físicas

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

IVA: Impuesto Valor Añadido

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

RISD: Reglamento Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

TC: Tribunal Constitucional

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia Unión Europea

UE: Unión Europea

IS: Impuesto de Sociedades

I. INTRODUCCIÓN

1. CONTEXTUALIZACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto vigente en el Sistema Tributario Español que data de principios del siglo XIX, si bien no son pocas las voces que, o bien exigen la supresión del tributo en el Ordenamiento Tributario Español o bien reclaman una armonización del Impuesto a nivel estatal.

Tal y como lo define la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cuyo principal objetivo es gravar los incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas a título gratuito. Entre las principales cualidades que definen al tributo podemos destacar su carácter directo, subjetivo, instantáneo, individual y cedido a las Comunidades Autónomas. Además, responde a los principios de capacidad económica y progresividad previstos en nuestra Constitución.

La polémica *-tanto a nivel académico como político-* en torno al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se debe a su configuración como tributo estatal cedido a las autonomías. Cada Comunidad Autónoma tiene capacidad normativa para introducir mejoras o modificar la normativa estatal. En algunos territorios *-como Andalucía o Madrid-* se han introducido tantas bonificaciones, exenciones y reducciones que el propio tributo presenta un carácter residual, provocando grandes desigualdades tributarias entre comunidades.

Estas desigualdades han dado lugar a varios pronunciamientos jurisprudenciales por parte del Tribunal Constitucional *-en relación a la infracción de varios principios constitucionales como el de igualdad, no discriminación o de capacidad económica-* como por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, respecto a la vulneración del principio europeo de libre circulación de capitales.

2. ESTRUCTURA

El presente trabajo trata de dar una visión general de la configuración del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a nivel autonómico, estatal y europeo, que permitan entender la problemática que surge en torno al mismo.

El trabajo se divide en varios bloques. En primer lugar, tras una breve introducción y contextualización del Impuesto de Sucesiones, se expondrá la evolución del Impuesto a lo largo de la historia, sus características, naturaleza y aspectos generales así como su estructura.

En segundo lugar, se hará referencia al impuesto en el ámbito autonómico, explicando la cesión de competencia normativa por parte de la Ley estatal y la problemática que surge respecto a la misma. Además, se explicará la normativa autonómica en materia de ISD de cuatro Comunidades Autónomas junto con un caso práctico

Posteriormente, se hará una comparativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Europa junto con los principales pronunciamientos del TJUE sobre la infracción del principio de libre circulación de capitales.

Por último, se expondrán los argumentos a favor y en contra de la supresión del tributo en nuestro Ordenamiento Tributario junto con una serie de recomendaciones de cara a posibles reformas del impuesto.

3. METODOLOGÍA Y FUENTES

La metodología empleada es de carácter cualitativo y descriptivo, pues se ha llevado a cabo un análisis exhaustivo sobre la regulación estatal del Impuesto de Sucesiones y Donaciones así como un estudio del tributo en el ámbito autonómico y europeo. Adicionalmente, se han expuesto dos casos prácticos que evidencian las disparidad tributaria presente en nuestro país.

En lo que respecta a las fuentes, se ha llevado a cabo una revisión bibliográfica de artículos académicos, revistas especializadas, periódicos, estudios realizados por la

Administración pública y manuales relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Adicionalmente, se ha realizado un exhaustivo análisis de la normativa *-a nivel autonómico, estatal y europeo-* en materia del ISD así como de los principios básicos de nuestro Ordenamiento Jurídico. Además, se han consultado distintas bases de datos como *Dialnet, Tirant Lo Blanch, Aranzadi, La Ley Digital 360 o Vlex.*

II. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

1. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A LO LARGO DE LA HISTORIA

El impuesto sobre sucesiones y donaciones es una figura impositiva de incuestionable arraigo en el ordenamiento jurídico español.

La creación y orígenes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no parece estar consensuada dentro de la comunidad educativa. Para ciertos autores, la creación de este impuesto se atribuye a las Cortes de Cádiz a principios del siglo XIX¹, a través de la conocida como “*manda pía forzosa*” cuyo objetivo principal era favorecer a los perjudicados por la Guerra de la Independencia, y para ello, se recaudaba en forma de “*legado forzoso*” sobre sucesiones o donaciones intestadas.

En cambio, otros autores defienden que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones surge tras la reforma tributaria de 1900 como parte del “*Impuesto sobre Derechos Reales*” sin que cupiese distinción entre el tributo y las transmisiones onerosas inter vivos.²

Posteriormente, es la *Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario*, la que llevará a cabo la distinción entre el Impuesto General sobre Sucesiones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas³. Si bien, conviene señalar que, dentro del Impuesto General sobre las Sucesiones se incluían diversas figuras impositivas como las Adquisiciones Mortis Causa, Donaciones Inter vivos y Mortis Causa, Gravamen complementario sobre Adquisiciones Mortis Causa, Donaciones y Bienes de Personas Jurídicas.⁴

¹ Canga Argüelles, J. *Diccionario de Hacienda: con aplicación a España*, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Vol. Tomo II, Madrid, 1833-1834, p.74 <http://fama2.us.es/fde/diccionarioDeHaciendaT1.pdf>

² Álvarez Arroyo, F., “La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión” *Revista Quincena Fiscal*, n.1/2017, 2017, pp.1-3

³ Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario (BOE 13 de junio de 1964)

⁴ Sánchez, E., “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea” *Revista de Estudios Jurídicos n.15/2015*, 2015, pp.3-5

El Impuesto General sobre Sucesiones (en adelante, ISD) no experimentó grandes cambios hasta bien entrada la década de los 80, cuando se promulga la todavía vigente *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*⁵, la cual introduce grandes novedades (por ejemplo, excluye las adquisiciones onerosas de personas jurídicas) y a pesar de haber sufrido diversas modificaciones a lo largo de los años, en la actualidad, es la fuente más importante en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

Además, conviene destacar que, a través del art. 156 y 157 de la Constitución Española se ha ido cediendo cada vez más autonomía normativa a las Comunidades Autónomas sobre todo en materia impositiva, lo que ha supuesto que la normativa estatal tenga un carácter más bien residual, pues cada CCAA ha desarrollado su propia Ley autonómica, creando así, grandes desigualdades entre Comunidades que se abordarán en los siguientes capítulos.

2. ASPECTOS GENERALES Y CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO

2.1 Concepto

El artículo 1 de la *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, define el ISD como aquella figura impositiva que grava, con carácter general, los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo, por parte de personas físicas por la adquisición gratuita de bienes y derechos,⁶ estas adquisiciones pueden ser tanto inter vivos (donación) como mortis causa (herencia).⁷

La justificación de este impuesto se centra en la redistribución de la riqueza, por cada adquisición gratuita que obtiene una persona física, se debe pagar un porcentaje a la Hacienda Pública, evitando así grandes concentraciones o acumulaciones de capital.⁸

⁵ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 19 de diciembre de 1987)

⁶ *Ibid*

⁷ Martín, J., Berdud, J., García, B. & Moyano, O., “El impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2015, p. 20

⁸ Martín, J., Fernández-Picazo, J., & García, B., “Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2008, p.16

2.2 Naturaleza

Nos encontramos con un impuesto que destaca entre otras características, por su naturaleza directa y subjetiva tal y como indica el propio artículo 1 de la ley 29/1987 ⁹, de ahora en adelante LISD.

En primer lugar, se puede afirmar que este impuesto presenta naturaleza directa ya que grava el enriquecimiento patrimonial obtenido por una adquisición gratuita de bienes o derechos.

Además, la propia ley reafirma el carácter directo del tipo impositivo al obligar que el pago del impuesto lo realice de forma directa el obligado tributario, sin permitir que otro sujeto pueda realizar el pago. ¹⁰

En segundo lugar, se debe hacer referencia al carácter subjetivo del ISD pues a la hora de aplicar deducciones tiene en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto tales como vínculo familiar, edad, minusvalía, víctima de violencia de género o terrorismo...

Otra característica especialmente relevante del tributo es su cesión normativa a las CCAA, son las propias Comunidades Autónomas las que también tienen capacidad para determinar las reducciones en base imponible, deducciones y bonificaciones de la cuota y la regulación de la tarifa aplicable que crean convenientes, dando lugar a grandes diferencias entre territorios.

Además, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presenta otras características entre las que se destacan: instantaneidad, individualidad y progresividad.¹¹

En cuanto a su compatibilidad con otros impuestos, debido a su naturaleza, el ISD es incompatible con ciertos supuestos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y los propios actos jurídicos documentados.

⁹ Vid. Referencia 5

¹⁰ Vid. Referencia 4, p.5

¹¹ *Ibid* p.6

En cambio, sí que sería compatible con el Impuesto de Valor Añadido y con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.¹²

2.3 Fuentes

En este apartado, resulta conveniente hacer una diferenciación entre la normativa estatal, que es común para todas las CCAA, de la normativa autonómica propia de cada CCAA, pues tal y como se ha mencionado anteriormente, una de las características de este impuesto, es su cesión a las Comunidades Autónomas de forma que cada una es competente para aplicar y regular su propia legislación en materia de ISD.

A nivel estatal, la normativa que regula el tributo es la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (LISD)¹³ junto con el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, *Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (RISD)¹⁴.

La cesión de competencias no es ninguna novedad pues ya la Ley 14/1996¹⁵, cedía a las CCAA capacidad normativa para la regulación de ciertas especificidades del tributo como son la cuantía exenta, coeficientes a pagar, reducciones aplicables o la progresividad de la tarifa. Esta ley sería derogada por la Ley 21/2001¹⁶ que otorga a las CCAA nuevas competencias fiscales y administrativas.

Además, se ha de hacer referencia a la *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias*¹⁷,

¹² Vid. Referencia 7, p.21

¹³ Vid. Referencia 5

¹⁴ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).

¹⁵ Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (BOE 31 de diciembre de 1996).

¹⁶ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE 31 de diciembre de 2001)

¹⁷ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 19 de diciembre de 2009)

que se encarga de definir que tributos se ceden a las autonomías, junto con el alcance y rendimiento de los mismos.¹⁸

En lo que respecta a la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones, la siguiente tabla recoge cada una de las regulaciones.

Tabla 1: Legislación Autonómica en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Andalucía	-Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.
Aragón	- Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de Medidas Relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
Principado de Asturias	-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.
Islas Baleares	-Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas. -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.
Canarias	-Ley 9/2006, de 11 de diciembre, tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. -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.

¹⁸ Esta Ley es la que más polémica ha suscitado en materia de ISD pues como se desarrollará posteriormente, la LISD cede a las autonomías, además del rendimiento total del tributo (artículo 32), la competencia normativa (art. 48), se incluyen en esta competencia: .

Cantabria	-Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos Cedidos por el Estado.
Castilla y León	-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.
Castilla-La Mancha	-Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.
Cataluña	-Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. -Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas. -Ley 5/2007, de 4 de julio, de medidas fiscales y financieras. -Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. -Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones. -Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público.
Comunidad de Madrid	-Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa. -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 (que se actualiza permanentemente con los cambios normativos que se producen con una cierta periodicidad anual). -Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado

	por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM de 28 de diciembre de 2018).
Navarra	<p>-Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.</p> <p>-Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones del ISD.</p> <p>-Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.</p> <p>-Ley Foral 21/2012, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.</p> <p>-Ley 14/2015, de 24 de junio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.</p>
Comunidad valenciana	<p>-Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes Tributos Cedidos.</p> <p>-Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana.</p>
Extremadura	-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.
Galicia	-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.
País Vasco	<p>-Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.</p> <p>-En materia de Sucesiones y Donaciones, cada provincia tiene su propia Norma Foral:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> • Vizcaya: Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOB de 1 de abril de 2015) • Guipúzcoa: Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG de 22 de enero de 1990) • Álava: Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOTH A de 27 de mayo de 2005) <p>-Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la CA del País Vasco.</p>
Murcia	<p>-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</p> <p>- Ley 8/2014, de 21 de noviembre, de medidas tributarias, de simplificación administrativa y en materia de función pública de la Región de Murcia.</p> <p>- Ley 1/2015, de 6 de agosto, de medidas para reducir la carga financiera en el ISD de la Región de Murcia.</p>
La Rioja	<p>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</p>

Fuente: Elaboración propia¹⁹

3. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

3.1 Hecho imponible

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 3, menciona una serie de supuestos que constituyen el hecho imponible.

¹⁹Consejo General de Economistas, *Todo Sucesiones*, Wolters Kluwer, Madrid, 2018, pp 38-41y Martín, J., Berdud, J., García, B. & Moyano, O., “El impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2015, pp. 91-177

En primer lugar, constituyen hecho imponible en materia de ISD “*la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*”. Es la propia LISD la que hace distinción entre los términos de herencia y legado.²⁰

Conviene puntualizar que, el término “herencia” hace referencia al patrimonio del difunto en su totalidad. El Código Civil, en su artículo 659, define este concepto como “*todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte.*”

Por otro lado, el término “legado” alude a una parte concreta del patrimonio dispuesto por el causante. La doctrina mayoritaria entiende el concepto de legado como una disposición mortis causa, otorgada a una persona concreta y con cargo al patrimonio hereditario.²¹

La principal diferencia entre ambos términos la encontramos en el título, mientras que el heredero recibe a título universal todas las obligaciones y derechos del fallecido, el legatario, recibe a través de un título individual el bien, derecho u obligación específico.

Además de la herencia y legado, constituyen hecho imponible los títulos sucesorios. En este caso, es el artículo 11 del RISD²², el que se encarga de enumerar aquellos supuestos que se consideran título sucesorio, estos son, *las donaciones “mortis causa”, los contratos o pactos sucesorios, o cualquier otro título -independientemente de su modalidad o denominación-* que atribuya al titular del mismo, un derecho a una percepción económica o aquellos títulos que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas.²³

En segundo lugar, constituyen hecho imponible “*La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito «inter vivos»*”²⁴: El artículo 618 del CC define donación como “*un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta.*”

²⁰ Martín, J., Berdud, J., García, B. & Moyano, O., “El impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2015, p. 34

²¹ Sentencia de la Audiencia Provincial de las Islas Baleares (Sección 5ª) núm. 84/2013 de 28 de febrero de 2013, (<http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp?org=ap-tsj&comunidad=04>). Fecha de la última consulta: 24 de junio de 2020

²² Vid. Referencia 14

²³ Vid. Referencia 7. Pp 35-36

²⁴ Vid. Referencia 5. Artículo nº3

Por otro lado, además de la donación, el art. 12 del RISD entiende que se considera un negocio jurídico gratuito «inter vivos»²⁵:

- La condonación de deuda siempre que esta se haya hecho con ánimo de liberalidad: La condonación es un acto jurídico por el cual, el acreedor perdona o remite la deuda de forma total o parcial a favor del deudor.²⁶
- “*La renuncia de derechos a favor de persona determinada*”: La renuncia es un acto jurídico unilateral donde una persona manifiesta su voluntad de desprenderse de un derecho determinado. La renuncia solo sería aplicable a derechos subjetivos siempre que estos no sean contrarios al interés o al orden público.²⁷
- “*La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación*”: La asunción es un contrato por el cual un tercero asume una deuda ajena de un deudor, liberándole así de la misma.
- “*El desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte*”: siempre que esta se haya hecho con ánimo de liberalidad.
- “*El contrato de seguro sobre la vida y el contrato individual de seguro*”: En los casos previstos por la normativa.²⁸

Por último, será hecho imponible “*La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida para caso de muerte, y siempre que el contratante sea persona distinta del beneficiario*”.²⁹ En este supuesto se recoge la percepción por parte de los herederos del seguro de vida del difunto.³⁰

Por otro lado, conviene señalar que, tanto la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 3.2, como el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 3, prevén una serie de supuestos no sujetos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que son:

- Los incrementos patrimoniales obtenidos por parte de personas jurídicas, y por ende, gravados por el IS.

²⁵ Vid. Referencia 14

²⁶ La condonación de la deuda se encuentra regulada en los artículos 1188-1191 de nuestro Código Civil

²⁷ Artículo 6.2 del Código Civil

²⁸ Vid. Referencia 7. Pp 36-37

²⁹ Vid. Referencia 5.

³⁰ Vid. Referencia 14. Art. 13

- Premios obtenidos en juegos autorizados.
- Subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones o auxilios de carácter público o privado cuyo fin no sea lucrativo sino benéfico, social, docente, cultural...
- Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo.
- Prestaciones otorgadas por Planes y Fondos de pensiones, siempre y cuando estas formen parte de la base imponible del IRPF del beneficiario.³¹

3.2 Obligados tributarios

La figura del obligado tributario o sujeto pasivo es aquella que ha de hacer frente al pago de la cuota tributaria y a todas las obligaciones inherentes a la misma, en este sentido, tanto la LISD (art. 5) como el RISD (art.16) hacen mención de los supuestos en los que los sujetos están obligados al pago del impuesto a título de contribuyente:

- Para las sucesiones, serán sujetos pasivos los causahabientes.
- En las donaciones serán obligados tributarios el donatario o el favorecido por ellas.
- En los seguros sobre la vida, los beneficiarios de las mismas.³²

El pago del impuesto por parte del contribuyente, será por obligación real o personal, atendiendo a dos criterios fundamentales que son, por un lado, la residencia del contribuyente y por otro, la adquisición de bienes transmisibles.

Tendrán obligación personal de contribuir todos aquellos contribuyentes cuya residencia habitual esté fijada en territorio español. Estos, tienen la obligación de tributar por todos y cada uno de sus bienes y derechos independientemente de donde se sitúen los mismos.³³ El art. 9 de la Ley 35/2006, relativa al IRPF,³⁴ regula los supuestos en los se considera que en contribuyente tiene su residencia habitual en un determinado territorio a efectos

³¹ Vid. Referencia 7. Pp 38-39

³² Vid. Referencia 8

³³ Martín, J., Fernández-Picazo, J., & García, B., “Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2008, pp 42

³⁴ 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 29 de Noviembre de 2006)

del pago del tributo, por tanto, analógicamente, se podrá exigir el pago del ISD por obligación personal a:

1. Aquel sujeto que permanezca más de 183 días al año en territorio español.
2. El contribuyente cuyo centro de actividades principales o intereses económicos³⁵ se encuentren en territorio español.
3. Aquellas personas con nacionalidad española y residentes en el extranjero que sean diplomáticos o miembros consulares españoles, cargos oficiales y funcionarios del estado español en el extranjero.³⁶

Por otro lado, quedan sujetos al pago del ISD por obligación real de contribuir, aquellas personas que no tienen obligación personal de tributar.³⁷ Se exige, por obligación real, el pago del ISD por:

- a) Adquisición de bienes o derechos situados, ejercitables o que tengan que cumplirse en España.
- b) Percepción de indemnizaciones de seguros de vida operados por aseguradoras españolas o bien aseguradoras extranjeras que operen en España.³⁸

Además, conviene destacar que, toda donación realizada por un sujeto con residencia fiscal en España, a otro con residencia fiscal en el extranjero, está exenta de tributación en España, a menos que esta donación se materialice en derechos ejercitables en territorio español tal y como establece la Dirección General de Tributos.³⁹

La ley prevé en el art. 8.1 LISD, una serie de supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria del pago del ISD, en primer lugar, *“en las transmisiones "mortis causa" de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubieren entregado el metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas.”*

En segundo lugar, aquellas entidades de seguros que verifiquen la entrega de cantidades a quienes resulten beneficiarios, que podrán ser herederos o designados en los contratos.

³⁵ El centro de actividades o intereses puede ser tanto directo como indirecto.

³⁶ Vid. Referencia 34

³⁷ Vid. Referencia 8

³⁸ Vid. Referencia 34

³⁹ Resolución de la Dirección General de Tributos nºV0483-06, de 23 de marzo.

<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0483-06-23-03-2006-1271491>. Fecha de última consulta: 20 de junio de 2020

En tercer lugar, la LISD, prevé responsable subsidiario a “*los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.*”⁴⁰

Finalmente, indica el art. 8.2 LISD que, aquellos funcionarios que hayan autorizado “*el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el presente Impuesto y no hubiere exigido previamente la justificación del pago del mismo*” responden subsidiariamente del pago del ISD.⁴¹

3.3 Base imponible

La base imponible se puede definir como la magnitud dineraria resultante de la medición del hecho imponible. Para calcular la base imponible de un tributo, la Ley General Tributaria regula tres procedimientos: procedimiento directo, objetivo o indirecto.

Como norma general, la base imponible del ISD se calcula a través del método directo según lo dispuesto en el art.10 de la LISD, sin perjuicio de las excepciones reguladas por la propia ley que se tratarán por el procedimiento indirecto.⁴²

A través del método directo de estimación, la Administración tributaria calcula la base imponible gracias a las declaraciones y documentos facilitados por el contribuyente, datos administrativos y registros previstos en el art. 51 de la LGT.⁴³

Tanto para las adquisiciones “*mortis causa*” como “*inter vivos*”, la LISD, establece que, la base imponible será el valor neto de los bienes o derechos pertenecientes al caudal hereditario. Se considera caudal hereditario o relicto al patrimonio que deja el fallecido una vez deducidas las cargas, deudas y demás gastos permitidos.

El RISD, en su artículo 23, establece que, se incluirán en el caudal hereditario, en primer lugar, el ajuar doméstico, constituido por ropa, mobiliario o enseres cuyo valor no sea extraordinario. Además, la valoración del mismo esta regulada por la LISD⁴⁴, que dispone que, el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria por un valor del 3% del

⁴⁰ Artículo 8 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 19 de diciembre de 1987).

⁴¹ *Ibid*

⁴² Martín, J., Fernández-Picazo, J., & García, B., “Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tirant Lo Blanch*, Madrid, 2008, p.45

⁴³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003)

⁴⁴ Art. 15 de la LISD

caudal hereditario a menos que se le asigne un valor superior o que el causahabiente demuestre irrefutablemente que el valor es menor.⁴⁵

En segundo lugar, forman parte del caudal hereditario ciertos bienes adicionales, que se presumen *iuris tantum* como parte de caudal relicto, estos son:

1. Todos los bienes *-independientemente de su clase-* que hayan pertenecido al fallecido hasta un año antes de su muerte.⁴⁶
2. Bienes y derechos adquiridos por el causante a título oneroso en usufructo o nuda propiedad, en los tres años anteriores a su muerte. ⁴⁷
3. Bienes y derechos transmitidos por el causante durante los cinco años anteriores a su fallecimiento cuando este se hubiese reservado el usufructo de los mismo.⁴⁸
4. *“Aquellos valores y efectos depositados cuyos resguardos se hubiesen endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubiesen retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubiesen sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiese hecho constar en los libros de la Entidad emisora con antelación al fallecimiento del causante.”*⁴⁹

Como se ha mencionado anteriormente, estos bienes son presunciones *iuris tantum*, por tanto, cabría prueba en contrario, tal y como advierte la LISD al afirmar que *“Esta presunción puede desvirtuarse mediante justificación suficiente de que, en el caudal, figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos”*. ⁵⁰

En lo referente a las deducciones permitidas por la ley, estas pueden ser cargas, deudas del causante o gastos. En primer lugar, respecto a las cargas, únicamente serán deducibles aquellas cargas directas de naturaleza *“perpetua, temporal o redimible”* que reduzcan el valor o capital de los bienes, como pueden ser censos o pensiones.

⁴⁵ Posteriormente, en el caso práctico se hará referencia a los últimos pronunciamientos jurisprudenciales en materia de ajuar doméstico.

⁴⁶ Art. 25 RISD

⁴⁷ Art. 26 RISD

⁴⁸ Art. 27 RISD

⁴⁹ Art. 28 RISD

⁵⁰ *Vid.* Referencia 46

En segundo lugar, las deudas del causante, serán deducibles en la base imponible cuando sean personales del causante, admitidas judicialmente o bien, se tenga constancia escrita de las mismas por documento privado o público.

Finalmente, en cuanto a los gastos, son deducibles aquellos gastos ejecutados por los sucesores testamentarios en relación a la herencia,⁵¹ por ejemplo, gastos de entierro y funeral, de última enfermedad o derivados del litigio testamentario.⁵²

3.4 Base liquidable

La base liquidable es el resultado de aplicar a la base imponible las reducciones estatales o autonómicas previstas en la ley (art. 54 LGT).

La regla general en el orden de aplicación de las reducciones y bonificaciones es, en primer lugar, las estatales y tras ellas, las propias de cada Comunidad Autónoma. Todo ello siempre y cuando las deducciones y bonificaciones autonómicas sean compatibles con las estatales y no modifiquen a las mismas.

Es el artículo 48 de la Ley 22/2009 sobre cesión de tributos, el que establece el alcance de las competencias normativas de las CCAA. En este sentido, la legislación dispone que las Autonomías tienen competencias normativa, en primer lugar, sobre las reducciones de la base imponible siempre que estas respondan a un carácter económico o social propio de la CCAA.

Además, las propias Comunidades Autónomas tienen capacidad para modificar, reducir o mejorar las reducciones estatales, los requisitos de aplicación o incluso los sujetos que se van a ver beneficiados por las reducciones.

Asimismo, el mencionado artículo 48 otorga a las CCAA facultades normativas en materia tarifaria, cuantías y coeficientes patrimoniales preexistentes, las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra o aspectos relativos a la gestión y liquidación del impuesto.⁵³

En cuanto a la normativa estatal que se viene desarrollando a lo largo de este apartado, debemos diferenciar dos tipos de reducciones, estas son, las reducciones en las adquisiciones «*mortis causa*» y en las transmisiones «*inter vivos*».

⁵¹ Evidentemente, este supuesto se da únicamente en materia de sucesiones.

⁵² Vid. Referencia 42. Pp 51-54

⁵³ Art. 48 LISD

En primer lugar, en lo referente a las reducciones por sucesión, encontramos los siguientes tipos:

- **Reducción por parentesco:** A falta de regulación autonómica, la LISD busca favorecer a aquellos familiares más cercanos. Según el grado de parentesco, el art 20 LISD enumera y distingue 4 grupos de parentesco con sus respectivas reducciones para cada uno de ellos.

En el grupo I, se encuentran las adquisiciones por descendientes y/o adoptados menores de veintiún años, se prevé una reducción de 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente. Si bien, la reducción no puede ser superior a 47.858,59 euros.

Forman parte del grupo II, aquellas adquisiciones realizadas por descendientes y adoptados mayores de veintiún años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, con un derecho de reducción de 15.956,87 euros.

El tercer grupo está formado por aquellas adquisiciones de colaterales en segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, con una reducción de 7.993,46 euros.

Por último, en el grupo IV, estarían incluidas aquellas adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, donde no se prevé reducción de ningún tipo.

- **Reducción por minusvalía:** Varía en función del grado de discapacidad, si la discapacidad del causahabiente es de entre un 33-65%, se establece una reducción de 47.858,79 euros. En cambio, la LISD prevé una reducción de 150.253,03 euros cuando el heredero presente una discapacidad superior a un 65%.
- **Reducción por seguros:** Cuando los beneficiarios de seguros de vida sean ascendientes, descendientes, cónyuge o adoptado podrán reducir el 100% de lo percibido hasta un máximo de 9.195,49 euros.
- **Reducción por transmisión de empresa familiar:** En este caso, la finalidad que la Ley busca es evidente, quiere mantener la continuidad de la empresa familiar e individual, con independencia de las exenciones que se puedan aplicar en virtud del art.4.8 de la ley 19/1991 de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio, o de los valores correspondientes al derecho de usufructo de los

bienes o los derechos económicos causados por la extinción usufructuaria de dichos bienes.

La normativa estatal, establece que, en los casos de transmisión de empresa individual, negocio profesional o participación en entidad transmitida, se aplique una deducción de un 95% a la base imponible siempre y cuando se cumplan dos requisitos principales, el primero, que esta transmisión se realice a favor del cónyuge, descendiente o adoptado de la persona fallecida, permitiéndose la transmisión hasta el tercer grado en caso de ausencia de parientes cercanos. En segundo lugar, que la empresa se mantenga durante los 10 años siguientes.

- **Reducción por la transmisión de la vivienda habitual**, se aplica una reducción del 95% con un límite máximo de 122.606,47 euros siempre que el adquirente de la vivienda sea el cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral mayor de 65 años que hubiese vivido con el fallecido los dos años anteriores a su muerte. Además, al igual que en el caso anterior, se debe mantener la titularidad de la vivienda durante, al menos, 10 años
- **Reducción por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico y obras de arte**: Reducción de un 95% de la base imponible con los requisitos de transmisión a cónyuge, descendiente o adoptado y el mantenimiento de la titularidad del bien, al menos, 10 años.⁵⁴

En lo referente a las donaciones, se prevén una serie de reducciones, que son:

- **Reducción por transmisión de empresa familiar**: Se aplica una deducción del 95% de la base imponible prevista en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio,⁵⁵ y al igual que en las transmisiones «*mortis causa*», se han de cumplirse una serie de requisitos regulados por el art. 20.6 de la LISD, estas son, en primer lugar, que la transmisión se realice al cónyuge, descendientes o adoptado.

Además, es necesario que la empresa objeto de transmisión se encuentre exenta del pago del Impuesto sobre el Patrimonio y que el donante tenga más de 65 años o se encuentre en situación de incapacidad.

⁵⁴ Vid. Referencia 20 Pp 65-77

⁵⁵ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 1 de enero de 1992)

Por otro lado, si antes de la transmisión de la empresa, el donante, hubiese ejercido cargos de dirección, es imprescindible que el donante renuncie a los mismos así como a las remuneraciones que le corresponderían por el ejercicio de su cargo.

Por último, se exige al donatario que mantenga durante 10 años la empresa y que no realice ningún tipo de acción societaria que puedan disminuir el valor de la empresa adquirida.

- **Reducción por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico y obras de arte:** los descendientes o cónyuge del donante tendrán derecho a una reducción del 95 % sobre la base imponible cuando se le done bienes del Patrimonio Histórico Español. En este caso, la LISD impone dos requisitos principales que son, en primer lugar, que el donante tuviese más de 65 años o se encuentre en situación de incapacidad. Adicionalmente, el donatario ha de mantener el patrimonio adquirido durante 10 años y el derecho de exención en el pago del Impuesto de Patrimonio.⁵⁶

⁵⁶ Vid. Referencia 20. Pp 77-79

3.5 Deuda tributaria: cuota y deducciones

En primer lugar, la cuota íntegra, es el resultado de aplicar una tarifa progresiva a la base liquidable, esta tarifa viene regulada por la Comunidad Autónoma correspondiente en virtud del mencionado artículo 48 de la Ley 22/2009 sobre cesión de tributos. En caso contrario, la LISD, en su artículo 21 prevé la escala aplicable a la base imponible:

Tabla 2: Tarifa aplicable a la base imponible del ISD (normativa estatal)

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	-	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Fuente: art. 21 Ley Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁵⁷

Como se puede observar, la tarifa o tipo aplicable, va aumentando en función del aumento de la base liquidable, de un 7,65% en el primer tramo hasta un 34% en el último.

⁵⁷ Consejo general de economistas *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2019*, RAEF asesores fiscales, Madrid, 2019

Una vez se obtiene la cuota íntegra y con el objetivo de calcular la cuota tributaria, se aplican los coeficientes multiplicadores, que varían en función del patrimonio que disponga el contribuyente y del grado de parentesco entre el fallecido y el heredero.

Según el grado de parentesco, el art. 20 LISD de nuevo, hace mención a los 4 grandes grupos descritos anteriormente, grupo I (descendientes y/o adoptados menores de 21 años), grupo II (descendientes y/o adoptados mayores de 21 años, cónyuge, ascendientes y adoptantes), grupo III (colaterales en segundo y tercer grado, y ascendientes y descendientes por afinidad) y grupo IV (colaterales, familiares lejanos o extraños).⁵⁸

Los coeficientes pueden ser regulados por las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de que existan unos coeficientes multiplicadores previstos por la ley a nivel nacional para las siguientes situaciones:

- La CCAA no hubiese aprobado en coeficiente multiplicador concreto
- La normativa propia de la comunidad no pudiese ser aplicable a los sujetos pasivos.
- Cuando se tribute por obligación real.
- En un supuesto de donación de bienes inmuebles ubicados en el extranjero cuando el donatario tenga obligación personal de contribuir.
- Cuando el sujeto pasivo no resida en territorio español.⁵⁹

Tabla 3: Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente.

Normativa estatal

Patrimonio preexistente Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: : art. 22 Ley Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶⁰

⁵⁸ Manzano Silva, E. *¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España?*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, pp 55-60

⁵⁹ Vid. Referencia 20

⁶⁰ Vid. Referencia 56

Con el objetivo de evitar el conocido como “*error de salto*”,⁶¹ esto es, cuando se produce un incremento de cuota superior al propio patrimonio, la Ley prevé que “*Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso*”.⁶²

En cuanto a las deducciones aplicables, es posible la deducción por doble imposición internacional prevista en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece que, cuando el contribuyente tenga obligación personal tiene derecho a deducir o bien, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por un impuesto parecido al español que afecte al incremento patrimonial o “*el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.*”⁶³

Finalmente, conviene destacar que, el art. 23 LISD regula las bonificaciones de la cuota tributaria en Ceuta y Melilla tanto para adquisiciones mortis causa como inter vivos.

En las adquisiciones mortis causa, se aplicará una deducción del 50% sobre la cuota tributaria siempre y cuando el causante tenga fijada su residencia habitual desde hace 5 años en este territorio. Cuando el causante sea cónyuge, ascendiente, descendiente o adoptado, la bonificación sobre la cuota asciende a un 99%.

En cuanto a las adquisiciones inter vivos, la ley dispone que se aplicará una bonificación del 50% de la cuota sobre transmisiones de inmuebles que estén en alguna de las dos ciudades autónomas, transmisiones a título gratuito previstas en el art. 108 de la Ley de Mercado de Valores o ante una adquisición inter vivos cuyo causante tenga como residencia habitual Ceuta o Melilla.⁶⁴

⁶¹ Vid. Referencia 8 Pp 147-149

⁶² Art. 22 LISD

⁶³ Art. 46 RISD

⁶⁴ Vid. Referencia 57 Pp 60-61

3.6 Devengo y prescripción del impuesto

En primer lugar, en cuanto al devengo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en las adquisiciones mortis causa, es el propio Código Civil el que contiene como norma general que, el impuesto se devenga en el momento del fallecimiento del causante.⁶⁵

En las adquisiciones inter vivos, el impuesto se devenga el mismo día en el que se celebre el acto o contrato jurídico objeto de la adquisición. ⁶⁶

En lo que respecta a la prescripción del Impuesto, se aplican las normas generales de prescripción que recoge la Ley General Tributaria, 5 años desde que se cometió la infracción o desde que se debía presentar la liquidación del Impuesto.⁶⁷

Si bien, tanto el RISD como la LISD, prevén una serie de particularidades en la prescripción, estas son:

- En las donaciones realizadas a través de documento privado, *“el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.”* Es decir, la prescripción comenzará cuando se incorpore el documento en el Registro público, desde la muerte de cualquiera de los firmantes o desde el día en que se entregue el documento a al funcionario público correspondiente.⁶⁸
- *“En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo”.*⁶⁹

⁶⁵ Art. 196 CC.

⁶⁶ Vid. Referencia 8. Pp 163

⁶⁷ Art. 64 y siguientes de la LGT

⁶⁸ Art 48 RISD

⁶⁹ Art. 25.2 LISD

III. COMPARATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

De nuevo, conviene puntualizar que, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, sin perjuicio del régimen especial presente en el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

Esta cesión impositiva a las autonomías, se configura conforme a los artículos 156 y 157 de nuestra Constitución, y ya estaba prevista en la LOFCA⁷⁰, hoy sustituida y modificada por la Ley 22/2009.

La cesión dispuesta por la ley 22/2009 no es solo del carácter recaudatorio del tributo por parte de las autonomías, sino que otorga a las Comunidades Autónomas plena capacidad normativa en la gestión, liquidación, recaudación e inspección⁷¹ del ISD.⁷²

El ejercicio de la capacidad normativa por parte de las autonomías ha dado lugar que en diversas ocasiones se cuestione el carácter discriminatorio del Impuesto y la posible vulneración de los art. 14 *“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”*, 31.1 *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”* y 139.1 *“Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”* de la CE⁷³.

En este sentido, es necesario destacar dos grandes pronunciamientos judiciales, en primer lugar, el pronunciamiento por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁷⁴ (STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12) al que se hará referencia en el apartado siguiente y, en segundo lugar, la sentencia del Tribunal Constitucional (STC

⁷⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 19819)

⁷¹ Art 55-59 de la ley 22/2009

⁷² Consejo General de Economistas. *Todo Sucesiones*, Wolters Kluwer, Madrid, 2018

⁷³ Constitución española

⁷⁴ Sentencia del Tribunal Justicia Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C- 127/12, , (<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=es>) Última consulta: 10 de junio de 2020.

60/2015, de 10 de marzo de 2015)⁷⁵, que declara la inconstitucionalidad del art. 12.bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana⁷⁶ en materia de ISD al ser contraria a los principios de igualdad y justicia tributaria que han de tener todos los ciudadanos españoles por igual.

El artículo 16 de la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, modificaba el art.12 bis a) de la Ley 13/1997, de forma que introducía una bonificación del 99% de la cuota tributaria del Impuesto para adquisiciones mortis causa para ascendientes, descendientes o cónyuge (grupos I y II) que “*tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto*”. Este artículo discriminaba a los causahabientes de una misma herencia y grado de consanguinidad, pues aquellos herederos que residían en la Comunidad Valenciana pagaban una cantidad sustancialmente menor frente a los herederos que no residían en la CCAA⁷⁷.

Ante este precepto, el Tribunal Constitucional puntualiza que, la infracción del principio de igualdad, no se produce por la existencia propiamente dicha de una norma autonómica distinta a la estatal sino a la “*existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente*” junto con “*la proporcionalidad de la medida, entendida como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido*”.⁷⁸

En este sentido, el TC afirma la infracción del art. 14 de la Constitución al no apreciar ningún fin constitucionalmente legítimo que pueda justificar el trato discriminatorio entre residentes en la Comunidad Valenciana y residentes del resto de España.

Añade el Tribunal Constitucional que, en este caso, el criterio territorial ha pasado de ser un elemento diferenciador en situaciones objetivamente equiparables a un elemento discriminatorio cuyo fin es favorecer a sus residentes.⁷⁹

Aunque la sentencia del TC supone un gran avance en lo que respecta a la discriminación territorial en materia del ISD, el verdadero conflicto *-aunque no haya sido declarado*

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 60/2015, de 18 de marzo, (ECLI:ES:TC:2015:60). Última consulta: 10 de junio de 2020.

⁷⁶ 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. (BOE 7 de abril de 1998)

⁷⁷ Ortunño Muñoz, P. *El Constitucional está contra la discriminación territorial en Sucesiones*, Actualidad Jurídica Aranzadi num.904/2015, Editorial Aranzadi, 2015

⁷⁸ Vid. Referencia 12

⁷⁹ Consejo General de Economistas. *Todo Sucesiones*, Wolters Kluwer, 2018, Madrid.pp41-42

inconstitucional- se encuentra en la desigualdad tributaria a la que han de hacer frente los ciudadanos en función de la normativa autonómica que les resulte de aplicación.

En aras de poder entender el verdadero alcance de las desigualdades tributarias presentes en nuestro país en materia de ISD, a modo de ejemplo, se va a desarrollar la normativa autonómica tanto para adquisiciones mortis causa como inter vivos de 4 Comunidades Autónomas (Andalucía, Aragón, Comunidad de Madrid y Comunidad Valenciana) junto con un caso práctico que evidencian la asimetría normativa y tributaria actual, así como la competencia fiscal entre comunidades.⁸⁰

Andalucía⁸¹

Reducciones en sucesiones⁸²:

- Reducción autonómica para los grupos I y II (cónyuge, ascendientes y descendientes) siempre que esta no exceda del millón de euros, de excederse el millón de euros, se pagaría por el exceso.
- Mejora en la reducción por adquisición de la vivienda habitual⁸³ siempre y cuando los causahabientes sean pareja, hijos, padres o familiares mayores de 65 que hayan convivido con el fallecido al menos en los dos últimos años y se mantenga la vivienda, al menos, 3 años tras el fallecimiento.
- Mejora en la reducción para herederos discapacitados, para los grupos I y II, se prevén unas reducciones de hasta un millón de euros, para los grupos III y IV, una reducción de hasta 250.000 euros.
- Mejora en la reducción para adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, la norma autonómica prevé una reducción del 99% y mantenimiento de 5 años (frente a la reducción del 95% y mantenimiento de 10 años de la normativa estatal) para

⁸⁰ Sánchez López, E. Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales. Revista Quincena Fiscal num.18/2015, Madrid, pp 3

⁸¹ Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos. (BOE 11 de abril de 2019)

⁸² Vid. Referencia 56. Andalucía. Pp. 42-46

⁸³ Se aplican una serie de porcentajes según el valor real de la vivienda, estos porcentajes varían de un 100% cuando el valor neto del inmueble es de hasta 123.000 euros a un 95% cuando el inmueble está valorado en más de 242.000 euros.

familiares o sujetos, que, a pesar de no tener ningún grado de parentesco que cumplan una serie de requisitos. Esta mejora también es aplicable en los casos de adquisiciones de explotaciones agrarias.⁸⁴

Reducciones por donaciones:

- Reducción de un 99% en donaciones en efectivo hechas de ascendientes a descendientes para la compra de la primera vivienda siempre y cuando dicha vivienda esté situada en Andalucía, los descendientes sean menores de 35 años y posean un patrimonio menor o igual a 402.678, 11 euros. El importe máximo de reducción para estos casos se sitúa en 120.000 euros (180.000 euros en caso de discapacidad por parte del descendiente).
- Reducción de un 99% en donaciones hechas en efectivo a familiares para la formación o mejora de una empresa. El importe máximo a reducir no podrá exceder al millón de euros.
- Reducción de un 99% en donaciones para la adquisición de empresas o explotaciones agrarias por parte de familiares o sujetos que, a pesar de no tener relación de parentesco con el donante, cumplen una serie de requisitos previstos en la normativa.⁸⁵

⁸⁴ *Vid.* Referencia 56. Andalucía. Pp. 42-46

⁸⁵ *Ibid*

Tabla 4: Tarifa autonómica aplicable a la base imponible (Andalucía)

Base liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto base liquidable Hasta €	Tipo aplicable %
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	en adelante	36,50

Fuente: Panorama Fiscalidad autonómica y foral 2019.⁸⁶

Aragón⁸⁷

Reducciones en sucesiones:

- Reducción del 100% de la adquisición por parte de los hijos menores del causante, con un máximo de hasta 3.000.000 euros.
- Reducción del 100% para las adquisiciones por parte de herederos con un grado de discapacidad igual o superior al 65%.
- En los casos de adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, se dispone:

⁸⁶ Vid. Referencia 56. Andalucía. P.45

⁸⁷ Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de Medidas Relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOA 20 de septiembre de 2018)

- Una reducción del 99% para cónyuge, padres, hijos o colaterales hasta cuarto grado que tengan una participación conjunta en la empresa superior al 10%, la empresa tenga su centro operativo en Aragón y además, se mantenga la misma por un periodo mínimo de 5 años.
- Una reducción del 50% para adquirentes de la empresa sin vínculo de consanguineidad y que cumplan una serie de requisitos previstos en la normativa. La reducción podrá ascender a un 70% en casos de empresas de reducida dimensión.
- Mejora (en un 100%) de la reducción por adquisición de la vivienda habitual⁸⁸ siempre y cuando los causahabientes sean cónyuge, hijos, padres o colaterales mayores de 65 años que hayan convivido con el fallecido al menos en los dos últimos años. El límite máximo de deducción es de 200.000 euros.
- Deducción de 15.000 euros para los hermanos del causante.
- Deducción del 100% de la base imponible para cónyuge, descendientes o ascendientes del causante cuando este haya fallecido siendo víctima de terrorismo o violencia de género.
- Deducción del 50% para la adquisición que se destine a la creación de una empresa y cumpla con una serie de requisitos previstos en la normativa autonómica.
- Bonificación mortis causa: Bonificación del 65% en la adquisición de la vivienda habitual del causante, siempre que la vivienda esté valorada en 300.000 euros o menos y se mantenga durante 5 años.⁸⁹

Reducciones por donaciones:

- Reducción de un 99% para adquisiciones de empresas o participaciones por parte de cónyuge o descendientes.
- 100% de reducción para donaciones a favor del cónyuge o hijos, con un límite de 75.000 euros. Además, el patrimonio preexistente del beneficiario no puede ser superior a 100.000 euros.
- 30% de reducción en donaciones para la adquisición de una empresa o negocio cuyos beneficiarios no sean el cónyuge o descendientes.

⁸⁸ Se aplican una serie de porcentajes según el valor real de la vivienda, estos porcentajes varían de un 100% cuando el valor neto del inmueble es de hasta 123.000 euros a un 95% cuando el inmueble está valorado en más de 242.000 euros.

⁸⁹ *Vid.* Referencia 56. Aragón. Pp 55-58

- Deducción del 100% en las donaciones en efectuadas a hijos para la adquisición de su primera vivienda habitual, siempre que el patrimonio preexistente de los descendientes no exceda de 100.000 euros y la reducción no supere los 250.000 euros.
- La tarifa autonómica aplicable en este caso es la prevista en el art. 21 de la LISD.
- Bonificaciones en adquisiciones inter vivos: Bonificación del 65% para los grupos I y II con una base imponible igual o inferior a 500.000 euros.⁹⁰

Comunidad de Madrid⁹¹

Reducciones en sucesiones:

- Reducciones según el grado de parentesco:

Tabla 5: Reducciones según el grado de parentesco (Comunidad de Madrid)

Grupo I	16.000 euros (más 4.000 euros por cada año en caso de que el heredero sea menor de 21 años). Límite 48.000 euros
Grupo II	16.000 euros
Grupo III	8.000 euros
Grupo IV	No se prevé ninguna reducción

Además, con independencia de las reducciones aplicables según el grupo de parentesco, aquellos herederos con presenten una minusvalía superior al 33 o 65%, podrán optar a una reducción de 55.000 o 153.000 euros respectivamente.

- Mejora en la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones, mantenimiento de 5 años de la adquisición frente a los 10 años previstos en la normativa estatal.
- Mejora en la reducción por adquisición de vivienda habitual (95% de reducción, mantenimiento 5 años y limite de 123.000 euros).

⁹⁰ Ibid

⁹¹ Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM de 28 de diciembre de 2018) y Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa. (BOE 28 de diciembre de 2007)

- Mejora de 5 años de mantenimiento frente a los 10 de la normativa estatal en la adquisición de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico estatal o autonómico.
- Reducción del 99% de aquellas indemnizaciones percibidas en concepto de Síndrome Tóxico o herederos de víctimas de terrorismo.⁹²

Tabla 6: Tarifa autonómica aplicable a la base imponible. Madr

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

Fuente: Panorama Fiscalidad autonómica y foral 2019.⁹³

⁹² Vid. Referencia 56. Madrid Pp 203-206

⁹³ *Ibid* p. 205

Tabla 7: Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente. Madrid

Patrimonio Preexistente en euros	Grupos del art. 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 403.000	1,00	1,5882	2,00
De más de 403.000 a 2.008.000	1,05	1,6676	2,1
De más de 2.008.000 a 4.021.000	1,10	1,7471	2,2
De más de 4.021.000	1,20	1,9059	2,4

Fuente: Panorama Fiscalidad autonómica y foral 2019. ⁹⁴

- Bonificaciones en sucesiones: Según el grado de parentesco: grupo I y II (99%), para el grupo III, los hermanos del causante tienen derecho al 15 % de reducción frente al 10% que tienen tíos o sobrinos.

Reducciones por donaciones:

- Mejora del 100% en la donaciones realizadas a padres o hijos con un límite máximo de 250.000 euros.
- Bonificaciones en donaciones: 99% para las donaciones hechas a los grupos I y II, 15% para donaciones hechas a hermanos y 10% en donaciones hechas a tíos y sobrinos consanguíneos.⁹⁵

⁹⁴ *Ibid*

⁹⁵ *Vid.* Referencia 56. Madrid Pp 203-206

Comunidad Valenciana⁹⁶

- Tarifa autonómica prácticamente idéntica a la estatal

Tabla 8: Tarifa autonómica aplicable a la base imponible. Valencia

Base liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto base liquidable Hasta €	Tipo %
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.668,91	8,50
15.662,38	1.263,36	7.831,19	9,35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10,20
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11,05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11,90
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12,75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13,60
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14,45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15,30
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16,15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18,70
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21,25
234.695,23	39.225,54	156.263,15	25,50
390.958,37	79.072,64	390.958,37	29,75
781.916,75	195.382,76	en adelante	34,00

Fuente: Panorama Fiscalidad autonómica y foral 2019⁹⁷

Reducciones en sucesiones:

- Grado de parentesco: reducción de 100.000 euros a hijos menores de 21 años, más 8.000 euros por cada año menor de 21 con un límite máximo de 156.000 euros. Hijos mayores de 21 y cónyuge reducción de 100.000 euros. Reducción mejorada en 120.000 euros para aquellos descendientes con discapacidad.
- Reducción de un 95% en la adquisición de la vivienda habitual por parte de cónyuge, descendientes, ascendientes o familiares que hayan convivido con el causante, al

⁹⁶ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (BOE de 7 de abril de 1998)

⁹⁷ Vid. Referencia 56. Valencia. Pp 243

menos, los dos últimos años. Límite 150.000 euros y mantenimiento durante, al menos 5 años.

- Mejora en la reducción por adquisición de empresa individual agrícola.
- Reducción por cesión de bienes del Patrimonio Histórico (el porcentaje de la reducción varía en función de los años de cesión de los bienes).
- Bonificaciones en sucesiones: 75% de la cuota tributaria para adquisiciones hechas por el grupo I o discapacitados y 50% para el grupo II.

Reducciones en donaciones:

- 100.000 euros de reducción para grupos I y II (el patrimonio preexistente del heredero no puede exceder los 600.000 euros)
- 240.000 euros de reducción para discapacitados.
- Mejora en la transmisión de elementos patrimoniales pertenecientes a una empresa o negocio.⁹⁸

A continuación, en aras de poder entender de forma más exhaustiva las grandes diferencias normativas vigentes en las autonomías, se va a aplicar la normativa autonómica descrita anteriormente en dos casos prácticos, para transmisiones mortis causa e inter vivos, respectivamente.

Caso práctico Sucesiones

El 1 de mayo de 2020, Alberto García, viudo de 57 años de edad, fallece en un accidente de tráfico, dejando como heredera universal a su única hija, Elena García de 23 años de edad y sin patrimonio preexistente.

Al momento de su muerte, el patrimonio de Alberto García estaba formado por los siguientes bienes y obligaciones:

- Vivienda habitual valorada en 400.000 euros
- Segunda vivienda valorada en 150.000 euros con una hipoteca pendiente de pago de 15.000 euros
- Vehículo cuyo valor asciende a 45.000 euros
- 15.000 euros en una cuenta bancaria
- Deudas por valor de 3.000 euros

⁹⁸ Vid. Referencia 56. Valencia. Pp 243-247

Para calcular la base imponible, en primer lugar, se debe calcular el valor del caudal hereditario, que estará formado por la suma de todos los bienes del fallecido. En este caso, el caudal hereditario asciende a 610.000 euros. Además, en virtud del art. 15 LISD se ha de sumar al caudal hereditario, el ajuar doméstico, que según la doctrina del Tribunal Supremo será del 3 por 100 de “*bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular*” y no sobre el total del caudal hereditario, como se venía aplicando con anterioridad “*no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado art. 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás*”.⁹⁹

Caudal hereditario: 610.000 euros (suma de los bienes)

Ajuar: 13.500 euros (450.000 euros x 3%)

Base imponible: 610.000 + 13.500 – 18.000 (deudas)= **605.500 euros**

Hallada la base imponible, conviene puntualizar que, Elena García pertenece al Grupo II, pues es descendiente mayor de 21 años. Para determinar la normativa autonómica aplicable se ha de atender al criterio de residencia habitual del causante en el momento de la defunción.¹⁰⁰

Si la residencia habitual del fallecido estaba en **Andalucía**, tal y como se detalló anteriormente, la normativa autonómica prevé una reducción para los grupos I y II de hasta un millón de euros sobre la base imponible, siendo la **cuota tributaria a pagar de 0 euros**.

Si la residencia habitual del fallecido se ubicaba en **Aragón**, la normativa autonómica aragonesa prevé una reducción de la base imponible para el grupo II de 15.956,87 euros. Además, se puede aplicar la reducción del 100% por adquisición de la vivienda habitual hasta el límite de 200.000 euros.

Por tanto, la nueva base imponible será: 605.5000- 200.000-15.956,87=389.543,13 euros.

⁹⁹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1094/2020, de 19 de mayo (ECLI: ES:TS:2020:1094). Fecha de la última consulta: 11 de junio de 2020

¹⁰⁰ Se entiende como tal, aquella comunidad autónoma en la que el fallecido hubiera residido durante más tiempo en sus últimos 5 años de vida.

A la base imponible se le ha de aplicar la tarifa estatal prevista en el art. 21 LISD, que será de 40.011, 14 euros hasta los 239.398,13 euros de la base imponible. A la base imponible restante (150.145 euros) se le aplica un tipo impositivo del 25,5%, que da como resultado 38.286,98 euros.

La cuota integra total será de **78.298,11 euros** (40.011, 14 + 38.286,98)

En tercer lugar, si el causante tenía fijada como residencia habitual la **Comunidad de Madrid**, partimos de una base imponible de 605.500 euros, y se le aplica, en primer lugar una reducción de 16.000 euros por el grado de parentesco además de la reducción del 95% por adquisición de vivienda habitual hasta el límite de 123.000 euros. Por tanto, la base liquidable, una vez aplicadas las reducciones será de 466.500 euros (605.500-16.000-123.000).

A la base imponible se le ha de aplicar la tarifa propia de la Comunidad de Madrid, que será de 80.870,17 euros hasta los 399.408,59 euros de la base imponible. A la base imponible restante (67.091,41 euros) se le aplica un tipo impositivo del 29,75 %, que da como resultado 19.959,69 euros.

La cuota integra total será de 100.829,86 euros (80.870,17 +19.959,69). Por último, la normativa autonómica prevé una bonificación del 99% de la cuota integra para cónyuge y descendientes pertenecientes a los grupos I y II, por tanto la cuota tributaria a pagar será de **1.0008,29 euros**.

Por último, si el fallecido tuviese su residencia habitual en la **Comunidad Valenciana**, se aplica, en primer lugar la reducción de 100.000 euros por grado de parentesco además de la reducción por adquisición de la vivienda habitual (95%) hasta el límite de 150.000 euros.

Por tanto, la nueva base imponible, una vez aplicadas las reducciones sería de 355.500 euros.

A la base imponible se le ha de aplicar la tarifa propia de la Comunidad Valenciana, que será de 39.225,04 euros hasta los 234.695,23 euros de la base imponible. A la base imponible restante (120.804,77 euros) se le aplica un tipo impositivo del 25,5 %, que da como resultado 30.805,21 euros.

La cuota integra total será la resultante de sumar 39.225,04 + 30.805,21, lo que da un total de 70.030,25 euros.

Finalmente, la Comunidad Valenciana permite una bonificación del 50% a los descendientes del grupo II, lo que da como resultado un cuota tributaria a pagar de **35.015,12 euros**.

Cuota tributaria a pagar en cada CCAA

Andalucía	0 euros
Aragón	78.298,11 euros
Comunidad de Madrid	1.0008,29 euros
Comunidad Valenciana	35.015,12 euros

Caso práctico Sucesiones

Donación dineraria hecha por una madre a su hija de 25 años, sin patrimonio preexistente, por un valor de 500.000 euros.

En **Andalucía**, no se prevé ninguna reducción de ningún tipo a menos que la donación se hubiese efectuado para que la hija comprase su primera vivienda. Por tanto, se aplicará directamente la cuota tributaria prevista en la normativa autonómica, en este caso, habrá que pagar 80.655,08 euros hasta los 398.777,54 euros de la base imponible. A la base imponible restante (101.222,46 euros) se le aplica un tipo impositivo del 31,75%, que da como resultado 32.138,13 euros. La cuota integra será de 112.793,21 euros (80.655,08+32.138,13).

El art. 33 ter de la normativa autonómica andaluza permite una bonificación del 99% de la cuota tributaria para las donaciones formalizadas en documento público, por tanto, la cuota tributaria a pagar como consecuencia de la donación será de **1.127,93 euros**

En **Aragón**, únicamente se podría aplicar la reducción para donaciones a favor del cónyuge o hijos, con un límite de 75.000 euros. Lo que da lugar a una nueva base imponible de 425.000 euros, aplicada la tarifa estatal, la cuota integra a pagar es de 88.456,26 euros (80.655,08+7.801,18).

Se puede aplicar la bonificación del 65% prevista para los grupos I y II, por tanto, la cuota tributaria a pagar será de **57.496,57 euros**.

En tercer lugar, en la **Comunidad de Madrid**, se puede aplicar una reducción de hasta 250.000 euros y una vez calculada la cuota íntegra, una bonificación del 99% prevista para la normativa autonómica, dando lugar a una cuota tributaria a pagar de **426,80 euros**

Por último, en la **Comunidad Valenciana** únicamente se podrá aplicar una reducción de 100.000 euros por el grado de parentesco, siendo la base imponible 400.000 euros y dando una cuota tributaria a pagar de **81.762,52 euros**.

Cuota tributaria a pagar en cada CCAA

Andalucía	1.127,93 euros
Aragón	57.496,57 euros
Comunidad de Madrid	426,80 euros
Comunidad Valenciana	81.762,52 euros.

Estos casos prácticos evidencian las grandes desigualdades normativas entre autonomías, llamando especialmente la atención la desprotección normativa en las adquisiciones mortis causa o inter vivos a descendientes, ascendientes o cónyuge (grupo II).

Además, los supuestos prácticos descritos anteriormente evidencian el cada vez más nombrado, dumping fiscal.¹⁰¹ Este término anglosajón hace referencia a aquellos beneficios fiscales (bonificaciones o reducciones) que permiten rebajar, reducir o incluso eliminar el pago de un tipo impositivo en una Comunidad Autónoma, perjudicando en ocasiones a otras CCAA.¹⁰² El dumping fiscal, y sobretodo el relativo a la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha dado lugar a grandes tensiones entre Comunidades Autónomas y a un malestar social generalizado por parte de la población, que ha llegado incluso a trasladar su residencia fiscal a otras comunidades con un tipo impositivo menor.¹⁰³

¹⁰¹ Cordero, S. “¿Qué es el ‘dumping’ fiscal?” Periódico el Plural, 2020 Disponible en: https://www.elplural.com/economia/que-es-el-dumping-fiscal_233755102. Última consulta 11 de junio de 2020.

¹⁰² Moreno González, G. *Estabilidad presupuestaria y Constitución. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019*

¹⁰³ Del Riego, C. *Los barones del PSOE se rebelan ante el dumping fiscal que esgrime*, Madrid, Periódico La Vanguardia, 2019. Disponible en: <https://www.lavanguardia.com/politica/20190819/464143559536/dumping-fiscal-barones-psoe-pp-gobiernos-autonomicos-enfrentamiento.html>. Última consulta 16 de junio de 2020.

Un estudio conjunto realizado por el Ministerio de Hacienda y varias universidades españolas en 2019, viene a afirmar que, en ocasiones, muchos españoles han decidido trasladar su residencia a aquellas CCAA donde el ISD es más bajo “*esto vendría a indicarnos que es posible que las diferencias en el ISD hayan atraído población y esa población se haya fijado en el territorio, pero solamente en aquellas zonas donde los costes de migración son más bajos.*” ¹⁰⁴

¹⁰⁴ González-Val, R. y Marcén, M. *¿Votan los españoles con los pies ante el dumping fiscal? El caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?*, Documento 15/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019 Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_15.pdf. Última consulta 16 de junio de 2020.

IV. COMPARATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UNIÓN EUROPEA

La necesidad de un sistema fiscal uniforme a nivel europeo es más que evidente, si bien, la unificación normativa en esta materia es complicada ya que requiere un cambio de mentalidad entre los Estados Miembros, pues en cierta manera supone una cesión de la soberanía nacional, priorizando los intereses comunitarios ante los intereses nacionales.

En este sentido, se evidencia la necesidad de armonizar y coordinar el sistema tributario europeo.

En la práctica se entiende que el término armonización hace referencia a la unión y simplificación de normas fiscales de los Estados miembros Europeos.¹⁰⁵ La Unión Europea exige a sus miembros una mínima igualdad fiscal y restricciones a la hora de diseñar su modelo fiscal¹⁰⁶, a tal efecto, la doctrina distingue dos tipos de armonización fiscal a nivel europeo, en primer lugar, se encuentra la armonización competitiva que aboga por la libre competencia fiscal entre los EM sin necesidad de definir o coordinar ninguna acción concreta sobre los estados. El problema que plantea este tipo de armonización radica en el hecho de que, se facilita la evasión y elusión fiscal durante la armonización unida a la producción de grandes distorsiones financieras y bancarias.¹⁰⁷

En segundo lugar, se encuentra la armonización institucional que se centra en una armonización consensuada entre todos los EM y fijada por la autoridad europea. A pesar de que este tipo de armonización presenta grandes ventajas como la posibilidad de aplicar políticas redistributivas, fomento del sentimiento de pertenencia europeo o la disminución de incertidumbre fiscal, encontramos grandes desventajas como la cesión de soberanía a la UE y el aumento de la equidad interpersonal.¹⁰⁸

Por otra parte, el término coordinación alude a la colaboración para elaborar normas de actuación a nivel europeo. La coordinación fiscal pretende corregir las alteraciones producidas por la diversidad fiscal sin que se vea afectada la soberanía de los EM. La

¹⁰⁵Aparicio Pérez, A. *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*. Universidad de Oviedo, Oviedo, 2017, pp. 17-26

¹⁰⁶Un claro ejemplo lo encontramos en los artículos 110-113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que hacen referencia a las restricciones.

¹⁰⁷Cordón Ezquerro, T. & Gutiérrez Lousa, M. *La política fiscal de la Unión Europea ¿Convergencia o competencia?*, CLM. Economía, núm.9, 2006.Pp 61-96

¹⁰⁸ Vid. Referencia 104. pp. 25

implementación de coordinación fiscal ha tenido más éxito en materia de imposición indirecta. Esto se debe a que la naturaleza impositiva indirecta facilita la neutralidad impositiva entre los distintos EM al gravar el impuesto en el estado de destino. En cambio, la naturaleza de la imposición directa permite que se pueda gravar un impuesto atendiendo a varios criterios como son el de territorialidad o subjetivo.¹⁰⁹

Dicho esto, conviene puntualizar que, en materia de Sucesiones y donaciones, no existe ninguna armonización o coordinación como tal a nivel europeo entre los distintos Estados Miembros, es más solo 17 de los 27 miembros presentan este tipo impositivo¹¹⁰ y en general, la potestad tributaria europea en materia de fiscalidad se limita a respetar algunos de los principios fundamentales de la UE: principio de libre circulación de bienes, personas y servicios, principio de igualdad y no discriminación entre los EM y el principio de cooperación leal.

La diversidad de regulaciones estatales en materia de imposición directa entre los países europeos, unido a la falta de coordinación y armonización de los mismos, ha dado lugar a varios pronunciamientos por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobretodo en lo que respecta al principio de libre circulación de capitales en sucesiones transfronterizas.

Especialmente relevante ha sido la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12¹¹¹, entre la Comisión Europea y el Reino de España, el TJUE se encarga de apreciar si se ha producido una infracción del principio de libre circulación de capitales previsto en el artículo 63 del TFUE¹¹² y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo¹¹³.

¹⁰⁹Vid. Referencia 104, p.26

¹¹⁰ *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, 2014. Informe Lagares.

¹¹¹ Vid. Referencia 73. STJUE C-127/12

¹¹² Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea OJ C 326 de 26.10.2012, p. 47-390

¹¹³ Sarniento, A. *Los límites europeos a la Autonomía Fiscal en España (comentario a la STJUE en el asunto comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones)*, Actualidad Jurídica de Uría Menéndez n°19, 2015, pp 142-146

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, condena al Reino de España ya que la normativa estatal relativa al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, restringe la libre circulación de capitales¹¹⁴ *“al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares sobre bienes inmuebles situados en el territorio español y fuera de éste”*.¹¹⁵

Como ya se hizo referencia en apartados anteriores, el art. 6 de la LISD, establece que, por obligación personal, quedan sujetos al pago del ISD aquellas personas cuya residencia habitual se encuentre en España, independientemente del lugar donde se encuentren los bienes o derechos objeto de la sucesión o donación.

En cambio, el art. 7 LISD, hace referencia a la obligación real, en la que los contribuyentes están sometidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a pesar de no ser residentes en territorio español siempre y cuando adquieran bienes o derechos situados, ejercitables o que han de cumplirse en España. En lo que respecta a la liquidación del tributo, la LISD disponía¹¹⁶ que, aquellos contribuyentes sujetos por obligación real al pago del Impuesto han de tributar según lo dispuesto en la normativa estatal.¹¹⁷

El problema que plantea la sentencia se centra en el hecho de que, la cesión del ISD a las CCAA y el uso que dichas autonomías han hecho sobre esta competencia normativa (aplicando reducciones de la base imponible, tarifas del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistentes o deducciones y bonificaciones de la cuota), dan lugar a una cuota sustancialmente menor que la que resultaría de aplicar la normativa estatal, prevista en la LISD.

Esta sentencia evidencia la discriminación no justificada entre residentes y no residentes en una misma sucesión, pues, mientras que los residentes en España se pueden acoger a la normativa autonómica, los no residentes (o herederos residentes pero el causante de la

¹¹⁴ García Ross, J. *La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europa, la libre circulación de capitales, y el Concierto Económico*, Forum Fiscal nº229, 2017, pp 1-27

¹¹⁵ Vid. Referencia 73. STJUE C-127/12

¹¹⁶ Artículos 20.4 y 21.3 de la LISD

¹¹⁷ Vid. Referencia 57, pp 148

herencia tenía su residencia en el extranjero) estaban sujetos a la normativa prevista en la Ley estatal.

Como consecuencia, el Estado Español (en virtud del principio de primacía del Derecho de la UE) se vio obligado a reformar la Ley 22/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, introduciendo una Disposición Adicional con el título de “*Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.*”¹¹⁸

El caso C-127/12 no ha sido un hecho aislado pues el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones en lo que respecta a la vulneración del principio comunitario de libertad de capitales, un claro ejemplo lo encontramos en la STJUE de 11 de septiembre de 2008, asunto C-11/07 entre Hans Eckelkamp contra el Estado Belga¹¹⁹ o STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01 entre herederos Sr.H. Barbier y el Estado neerlandés,¹²⁰ donde el TJUE se pronuncia acerca de la existencia de una discriminación injustificada por motivos de residencia.¹²¹

Por otro lado, la siguiente tabla muestra una comparativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cada uno de los países de la Unión Europea. Esta tabla pone en evidencia la falta de armonización europea en la regulación del ISD, mientras que algunos de los Estados Miembros han optado por suprimir el tipo impositivo, el resto de EM que si que regulan el ISD, presentan escalas progresivas del impuesto muy diferentes.

¹¹⁸ Vid. Referencia 56

¹¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, asunto C-11/07 Disponible en: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=C-11/07&td=ALL>. Última consulta: 15 de junio de 2020

¹²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62001CJ0364&from=en>. Última consulta: 15 de junio de 2020

¹²¹ Fernández Arribas, G. y Hermosín Álvarez, M. *Los obstáculos de la regulación española sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea*, Revista de Derecho Comunitario Europea n°49, Madrid, 2014, p.990

Tabla 9: Comparativa del ISD en Europa

Estado Miembro	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Tipo impositivo
Alemania	Sí	7-50%
Austria	No	Desde 2008, se suprime el ISD aunque existe un impuesto sobre las donaciones a fideicomisos y fundaciones.
Bélgica	Sí	3-80%
Bulgaria	Sí	0.4-6,6%
República Checa	No	Los ingresos por sucesiones están totalmente exentos tanto para para personas físicas como jurídicas.
Chipre	No	Desde 2014, el ISD se ha incorporado al Impuesto sobre la renta
Croacia	Sí	Exentas las adquisiciones lucrativas por parte de hijos del causante/donante. Para familiares cercanos, tipo máximo reducido de un 5% ¹²²
Dinamarca	Sí	0-52,7%
Eslovaquia	No	-
Eslovenia	Sí	0-39%. Escala progresiva en función del valor del bien heredado/donado y el grado de parentesco (4 grados al igual que en España) ¹²³
España	Sí	0-34%
Estonia	No	-
Finlandia	SÍ	0-33%
Francia	SÍ	5-45%
Grecia	Sí	0-20%

¹²² De Albert, M. *Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Informes 8, Barcelona, 2014, p. 14. <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-2.pdf>. Última consulta: 15 de junio de 2020

¹²³ Régimen fiscal de Eslovenia: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=SL>. Última consulta: 15 de junio de 2020

Hungría	Sí	Exentas las adquisiciones lucrativas por parte de hijos del causante/donante. Para familiares cercanos, tipo máximo reducido de un 21% ¹²⁴
Irlanda	Sí	33%
Italia	Sí	4-8%
Letonia	No	-
Lituania	Sucesiones: Sí ¹²⁵ Donaciones: No	-
Luxemburgo	Sí	0-48%
Malta	No ¹²⁶	-
Países Bajos	Sí	10-40%
Polonia	Sí	3-20%. Exentas las adquisiciones lucrativas por parte de hijos del causante/donante.
Portugal	No	El ISD desaparece en 2004 quedando las herencias y donaciones sujetas al Impuesto de Timbres (que tiene una tasa fija del 10%)
Rumanía	No	-
Suecia	No	El ISD desapareció en Suecia en 2004. Las ganancias de capital sobre la venta de bienes inmuebles, valores, obras de arte o bienes personales están sujetos a ciertos tipos impositivos suecos. La ganancia de capital se calcula como la diferencia entre los ingresos recibidos y el valor de adquisición de la propiedad.

Fuente: Elaboración propia a partir del Informe de ISD de EY¹²⁷

¹²⁴ De Albert, M. *Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Informes 8, Barcelona, 2014, pp 14. <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-2.pdf>. Última consulta: 15 de junio de 2020

¹²⁵ EY Abogados. *Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y Países BRIC*, Instituto de la Empresa Familiar, 2011, p.36

¹²⁶ *Ibid*

¹²⁷ EY. *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2019, pp 429-440

V. ¿SUPRESIÓN O REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES?

Tal y como se ha hecho referencia anteriormente, el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones en España posee titularidad estatal lo que implica que, únicamente puede ser modificado o suprimido por el estado. Sin embargo, es un impuesto cedido a las diferentes Comunidades Autónomas lo que atribuye a las CCAA grandes capacidades normativas para la regulación del impuesto, que han supuesto grandes diferencias procedimentales entre territorios y que evidencian la desigualdad de trato que reciben los contribuyentes en el pago del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.¹²⁸

Estas desigualdades, han generado un controvertido debate, tanto a nivel político como normativo, entre aquellos que optan por la supresión del tipo impositivo frente a los que justifican su permanencia *-aunque con cierta modificación-* en el ordenamiento tributario,¹²⁹ y tal y como afirma DELGADO GONZÁLEZ no les faltan razones ni a los detractores ni a los partidarios del tributo.¹³⁰ A continuación se expondrán aquellos argumentos *-a favor y en contra-* más comunes en materia de ISD.

En primer lugar, debemos señalar que, uno de los aspectos más relevantes de un tributo es la capacidad recaudatoria del mismo.

El carácter de tributo cedido a las autonomías impide que se puedan tener datos certeros que permitan realizar un análisis exhaustivo a nivel nacional de la realidad económica del tributo, de forma que sólo se hace pública la cifra de recaudación final del impuesto. ¹³¹ Dicho esto, y tal y como se puede observar en la tabla, los ingresos impositivos de las CCAA por ISD son mucho menores si se comparan con otros tipos impositivos como el IVA o el IRPF. Es más, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones solo representa un 0,23% del total de nuestros ingresos tributarios lo que hace que muchos autores cuestionen la finalidad recaudatoria y redistributiva del mismo. ¹³²

¹²⁸ Barberán Lahuerta, M. B. Presente y futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Cuadernos de información económica, nº173, 2003, pp. 73-84.

¹²⁹ Vid. Referencia 79

¹³⁰ Delgado González, A. El impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿Supresión o mantenimiento?, Revista Quincena Fiscal 19, 2019

¹³¹ Vid. Referencia 110. Informe Lagares.

¹³² Vid. Referencia 8.

Tabla 10: Ingresos impositivos de las CCAA (en millones de euros)

	2012	2013	2014	2015	2016	%16	ΔV15-16	ΔV12-16
IRPF	44.523,83	32.366,78	31.831,88	34.000,96	36.985,60	37,16%	8,78%	-16,93%
ISD	1.879,19	2.053,07	2.207,03	2.255,33	2.197,44	2,21%	-2,57%	16,94%
IP	639,35	1.190,57	972,77	983,65	1.043,08	1,05%	6,04%	63,15%
Otros	376,67	521,08	528,29	882,12	691,55	0,69%	-21,60%	83,60%
TOTAL DIRECTOS	47.419,04	36.131,50	35.539,97	38.122,07	40.917,68	41,11%	7,33%	-13,71%
IVA	34.667,61	26.723,72	28.192,19	28.286,99	31.840,08	31,99%	12,56%	-8,16%
TPO	3.264,65	3.522,04	4.203,76	4.893,29	5.202,92	5,23%	6,33%	59,37%
AJD	1.635,98	1.420,22	1.492,15	1.741,50	1.779,63	1,79%	2,19%	8,78%
II.EE	16.108,63	13.410,55	14.301,25	13.343,51	13.756,74	13,82%	3,10%	-14,60%
Otros	1.431,93	1.446,51	1.744,93	1.839,07	2.028,87	2,04%	10,32%	41,69%
TOTAL INDIRECTOS	57.108,80	46.523,03	49.934,27	50.104,37	54.608,24	54,87%	8,99%	-4,38%
Tasas y otros ingresos	3.625,58	3.549,13	3.698,82	3.787,07	4.003,79	4,02%	5,72%	10,43%
INGRESOS TOTALES	108.153,42	86.203,66	89.173,06	92.013,51	99.529,71	100,00%	8,17%	-7,97%

Fuente: Panorama de la fiscalidad Autonómica y foral 2019 y Ministerio de Economía y Hacienda.¹³³

Tabla 11: Recaudación Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en millones de euros)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	ΔV15-16	ΔV11-16
Andalucía	326,30	319,00	344,80	332,32	336,02	340,85	1,44%	4,46%
Aragón	128,10	135,60	123,80	131,54	108,38	123,86	14,28%	-3,31%
Asturias	103,20	106,70	121,20	98,60	107,73	105,56	-2,02%	2,28%
Balears (Illes)	54,50	55,70	65,30	74,15	80,26	70,78	-11,81%	29,87%
Canarias	37,30	34,80	54,70	60,32	77,06	43,12	-44,04%	15,60%
Cantabria	44,10	42,00	76,40	30,85	49,20	29,67	-39,70%	-32,73%
Castilla-La Mancha	66,10	64,10	65,30	63,20	62,16	59,00	-5,09%	-10,75%
Castilla y León	118,40	138,50	134,00	154,50	159,88	180,54	12,92%	52,49%
Cataluña	338,30	339,10	298,30	290,47	427,37	425,24	-0,50%	25,70%
Comunidad Valenciana	130,50	123,10	142,90	170,36	182,75	170,64	-6,63%	30,76%
Extremadura	40,90	42,00	54,00	43,62	39,53	39,39	-0,36%	-3,70%
Galicia	174,10	191,50	156,50	231,81	160,21	131,17	-18,13%	-24,66%
Madrid (Comunidad de)	354,60	401,20	424,80	367,63	307,30	362,92	18,10%	2,35%
Murcia (Región de)	26,10	33,40	43,00	91,22	72,54	57,80	-20,33%	121,44%
Navarra (Comunidad Foral)	37,00	44,90	92,60	51,12	55,62	43,05	-22,60%	16,35%
País Vasco	77,10	89,50	105,40	112,36	113,69	110,98	-2,38%	43,94%
Rioja (La)	22,10	16,10	17,90	15,32	15,65	13,87	-11,39%	-37,25%
TOTAL	2.078,70	2.177,20	2.320,90	2.319,39	2.355,35	2.308,42	-1,99%	11,05%

Fuente: Panorama de la fiscalidad Autonómica y foral 2019 ¹³⁴

¹³³ Vid. Referencia 56. p.8

¹³⁴ *Ibid*

Por otro lado, nos encontramos ante las desigualdades tributarias como consecuencia de la competencia normativa cedida a las Comunidades Autónomas que se vienen explicando a lo largo del presente trabajo, mientras que hay CCAA -como la Comunidad de Madrid o Andalucía- donde el pago del ISD es residual o incluso inexistente, otras muchas - véase Aragón o la Comunidad Valenciana- están sometidas al pago de cuotas tributarias desproporcionadas y extremadamente altas. Muchos herederos no disponen de liquidez suficiente para hacer frente al pago de la cuota y, en ocasiones, se ven obligados a renunciar a la herencia por no poder hacer frente al pago del ISD.

Los partidarios de la permanencia del ISD, afirman que si bien existen desigualdades a las que han de hacer frente los ciudadanos en función de la normativa autonómica que les resulte de aplicación, estas son consecuencia de la autonomía y se podrían corregir mediante la fijación de criterios más estrictos para los cambios de residencia “o, incluso, en limitar la capacidad normativa “a la baja” de las CCAA”.¹³⁵

En tercer lugar, nos encontramos ante la problemática de la doble imposición, los que abogan por la supresión del impuesto suelen criticar el hecho de que, los bienes y derechos objeto la transmisión, ya fueron sometidos a imposición tributaria en vida del causante, y por tanto, el pago del ISD supondría un doble imposición tributaria, contraria al principio de capacidad económica dispuesto en el artículo 31 de la CE.¹³⁶

En cambio, aquellos que defienden la permanencia del impuesto, recurren a FALCÓN TELLA,¹³⁷ el cual establece que, la obligación tributaria será contraria al art. 31 CE siempre y cuando se impongan a un mismo sujeto pasivo, para un mismo objeto, mismo hecho imponible y en un mismo periodo de tiempo. De no darse estas circunstancias, no se podría afirmar que efectivamente existe doble imposición.

Dicho esto, parece razonable la opción de armonizar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que eliminarlo sin más, pues a pesar de la más que cuestionable infracción de los principios de capacidad económica o igualdad, el ISD es un tributo que grava la capacidad económica real del contribuyente ante adquisiciones gratuitas y como tal, han de ser sometida a gravamen.

¹³⁵ Vid. Referencia 8. P.14

¹³⁶Vid. Referencia 57

¹³⁷ *Ibid*

Además, si bien es cierto que el tributo no cumple correctamente con su función redistributiva, se puede afirmar que, *“no se trata de un defecto inherente a la esencia del mismo, sino fruto de su concreta configuración normativa en nuestro país”* ¹³⁸. Esta deficiencia es fácilmente corregible a través de la modificación del impuesto o de partes del mismo.

En cuanto a las posibles modificaciones normativas del ISD, son muchas y muy diversas las propuestas, destacando especialmente las desarrolladas por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, que proponen tres grandes modificaciones. En primer lugar, para corregir las diferencias normativas entre autonomías se propone que se fijen unos límites de competencia fiscal para las autonomías, sobretodo en lo que respecta a las bonificaciones y reducciones.

En segundo lugar, sugieren una reducción del tipo impositivo y de los tramos del mismo, de forma que no superen el 10%.

Por último, plantean fijar un mínimo exento para favorecer a contribuyentes con escaso patrimonio y así impulsar el carácter redistributivo del ISD.¹³⁹

¹³⁸ Vid. Referencia 7

¹³⁹ Vid. Referencia 110. Informe Lagares.

VI. CONCLUSIONES FINALES Y VALORACIÓN PERSONAL

Tal y como se viene desarrollando a lo largo del trabajo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo que ha generado cierto grado de animadversión en la sociedad.

Esto se debe, en primer lugar, al carácter de “tributo cedido” presente en el ISD, pues a pesar de que existe una normativa estatal que regula el impuesto, cada Comunidad Autónoma ha ido desarrollando su propia normativa, generando grandes desigualdades entre CCAA. Concretamente, es el desarrollo de reducciones sobre la base imponible y bonificaciones en la cuota tributaria lo que genera esas grandes diferencias tributarias a las que venimos haciendo referencia a lo largo de este trabajo.

Así, el caso práctico ha demostrado que, un ciudadano con idéntica capacidad económica, se puede ver beneficiado o perjudicado en el pago del ISD según cual sea su lugar de residencia. La cesión normativa a las CCAA y las grandes desigualdades tributarias que producen ponen en riesgo varios principios constitucionales de igualdad tributaria y libre circulación de capitales.

Por otro lado, se cuestiona si el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está cumpliendo con su función redistributiva de riqueza pues, en términos generales, se puede afirmar que los ingresos obtenidos en materia de ISD son muy escasos y dispares entre autonomías.

Además, en lo que respecta al Derecho Comunitario, la tributación directa y sobretodo la relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no está armonizada, pues cada Estado posee su propia normativa estatal sin que se vea sujeta a una regulación específica a nivel europeo . Este tributo se encuentra presente en 17 de los 27 Estados miembros, si bien cada uno de ellos aplica diferentes tipos impositivos lo que genera grandes desigualdades tributarias entre estados europeos.

Finalmente, se ha de añadir que, a pesar de las grandes deficiencias presentes en el tributo, lo más razonable sería llevar a cabo una reforma del mismo que, además de asegurar su permanencia en el Sistema Tributario Español, permita armonizar el impuesto en todo el Estado Español y garantizar el efecto redistributivo que lo caracteriza. Esta modificación no reviste de gran dificultad, pues bastaría con limitar las competencias normativas del

artículo 48 de la *Ley 22/2009*, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.¹⁴⁰

Para concluir, me gustaría señalar que, si bien no les faltan razones a los detractores del Impuesto, creo que la opción más razonable es abogar por su supervivencia, eso sí, introduciendo una serie de modificaciones que garanticen la equidad horizontal del impuesto y su función redistributiva.

Personalmente, creo que ha de ser el Estado el que ha de actuar de forma inmediata ante las desigualdades tributarias entre autonomías, pues tal y como menciona MANZANO SILVA, no hay nada más difícil de asimilar que un trato fiscal discriminatorio ante situaciones perfectamente equiparables.¹⁴¹

En mi opinión, se ha de llevar a cabo una reforma integral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que simplifique el Impuesto y coordine el mismo con el resto de tributos, tanto directos como indirectos, presentes en nuestro Ordenamiento Tributario.

Así, bajo mi punto de vista creo que la opción más equitativa sería aprobar una nueva normativa estatal en materia de ISD que limite o incluso elimine la cesión de competencias normativas a las autonomías y respete los principios de progresividad y redistribución de la riqueza.

¹⁴⁰ La ley 22/2009 es una Ley Ordinaria y para modificarla solo se exige la mayoría simple de las Cortes Generales.

¹⁴¹ Vid. Referencia 57. P.213

VII. BIBLIOGRAFÍA

Legislación

Código Civil, 1889

Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. (BOE 13 de junio de 1964)

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1981).

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

Constitución Española, 1978.

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

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. (BOE 1 de enero de 1992).

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 (BOE 7 de abril de 1998).

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE 31 de diciembre de 2001).

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

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

Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa (BOE 28 de diciembre de 2007).

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

Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea OJ C 326 de 26.10.2012, p. 47–390

Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de Medidas Relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOA 20 de septiembre de 2018).

Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM de 28 de diciembre de 2018).

Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos (BOE 11 de abril de 2019).

Jurisprudencia

Sentencia de la Audiencia Provincial de las Islas Baleares (Sección 5ª) núm. 84/2013 de 28 de febrero de 2013. Disponible en:

<http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp?org=ap-tsj&comunidad=04>). Fecha de la última consulta: 24 de junio de 2020.

Resolución de la Dirección General de Tributos nºV0483-06, de 23 de marzo. Disponible en: <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0483-06-23-03-2006-1271491>. Fecha de la última consulta: 20 de junio de 2020.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 60/2015, de 18 de marzo, (ECLI:ES:TC:2015:60). Última consulta: 10 de junio de 2020.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62001CJ0364&from=en>. Última consulta: 15 de junio de 2020.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, asunto C-11/07. Disponible en: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=C-11/07&td=ALL>. Última consulta: 15 de junio de 2020.

Sentencia del Tribunal Justicia Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12. Disponible en: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=es>. Última consulta: 10 de junio de 2020.

Obras doctrinales

Aparicio Pérez, A. *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*. Universidad de Oviedo, Oviedo, 2017

Álvarez Arroyo, F., “La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión ” *Revista Quincena Fiscal*, n.1/2017, 2017

Barberán Lahuerta, M. “Presente y futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones.” *Cuadernos de información económica*, nº173, 2003

Canga Argüelles, J. *Diccionario de Hacienda: con aplicación a España*. Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Vol. Tomo II, Madrid, 1833-1834, p.74
<http://fama2.us.es/fde/diccionarioDeHaciendaT1.pdf>

Consejo general de economistas. *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2019*, RAEF asesores fiscales, Madrid, 2019.

Consejo General de Economistas, *Todo Sucesiones*, Wolters Kluwer, Madrid, 2018.

Cordón Ezquerro, T. & Gutiérrez Lousa, M. “La política fiscal de la Unión Europea ¿Convergencia o competencia?”, *CLM. Economía*, núm.9, 2006, pp 61-96.

Delgado González, A. “El impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿Supresión o mantenimiento?”, *Revista Quincena Fiscal* núm.19, 2019.

Fernández Arribas, G. y Hermosín Álvarez, M. “Los obstáculos de la regulación española sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europea* nº49, Madrid, 2014, p.990.

García Ross, J. “La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europa, la libre circulación de capitales, y el Concierto Económico”, *Forum Fiscal* nº229, 2017. Pp 1-27.

Martín, J., Fernández-Picazo, J., & García, B., *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Tirant Lo Blanch, Madrid, 2008.

Manzano Silva, E. *¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España?*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.

Moreno González, G. *Estabilidad presupuestaria y Constitución*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

Ortunño Muñoz , P. “El Constitucional está contra la discriminación territorial en Sucesiones”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.904/2015, Editorial Aranzadi, 2015-

Sánchez López, E. “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”. *Revista Quincena Fiscal* núm.18/2015, Madrid, p.3.

Sánchez, E., “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea” *Revista de Estudios Jurídicos n.15/2015*, 2015, pp.3-5

Sarniento, A. “*Los límites europeos a la Autonomía Fiscal en España (comentario a la STJUE en el asunto comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones)*”, *Actualidad Jurídica de Uría Menéndez* n°19, 2015, pp 142-146

Recursos de internet

Cordero, S. “¿Qué es el ‘dumping’ fiscal?” *Periódico el Plural*, 2020 Disponible en: https://www.elplural.com/economia/que-es-el-dumping-fiscal_233755102. Última consulta 11 de junio de 2020.

De Albert, M. Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *Informes 8*, Barcelona, 2014, p. 14. Disponible en: <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-2.pdf>. Última consulta: 15 de junio de 2020.

Del Riego, C. Los barones del PSOE se rebelan ante el dumping fiscal que esgrime, Madrid, *Periódico La Vanguardia*, 2019. Disponible en: <https://www.lavanguardia.com/politica/20190819/464143559536/dumping-fiscal-barones-psoe-pp-gobiernos-autonomicos-enfrentamiento.html>. Última consulta 16 de junio de 2020.

EY. *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2019. Disponible en: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2019. Última consulta 18 de junio de 2020.

EY Abogados. Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y Países BRIC, *Instituto de la Empresa Familiar*, 2011. Disponible en: <https://www.catedraempresafamiliarlarioja.com/sites/default/files/archivos/analisis->

[comparativo-de-los-principales-impuestos-en-la-union-europea-estados-unidos-y-paises-bric%5B1%5D.pdf](#). Última consulta 18 de junio de 2020.

González-Val, R. y Marcén, M. *¿Votan los españoles con los pies ante el dumping fiscal? El caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?*, Documento 15/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019 Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_15.pdf. Última consulta 16 de junio de 2020.

Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, 2014. Informe Lagares. Disponible en: <https://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>. Última consulta 24 de junio de 2020.

Régimen fiscal de Eslovenia: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=SL>. Última consulta: 15 de junio de 2020.