



FACULTAD DE DERECHO

ESTUDIO SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES
ANÁLISIS DIFERENCIAL DE DIFERENTES COMUNIDADES
AUTÓNOMAS

Autor: José María Muriel López

5º E3 C

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones

Madrid

Abril 2020

Título: Estudio sobre el Impuesto de Sucesiones: Análisis diferencial de diferentes Comunidades Autónomas

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo realizar un estudio inicial sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones recogido en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para después poder comparar su aplicación y uso en diferentes Comunidades Autónomas españolas y diversos países miembros de la Unión Europea. Dicho estudio se llevará a cabo mediante un análisis deductivo y transversal de la situación actual del tributo. Posteriormente, se procederá a comparar la aplicación de dicho tributo desde la perspectiva autonómica con respecto a las Comunidades Autónomas de Andalucía, Navarra y Comunidad de Madrid. En lo que se refiere a la comparativa internacional nos centraremos en dos estados miembros de la Unión Europea, Francia y Portugal.

Palabras clave: impuesto de sucesiones, Comunidades Autónomas, situación actual del tributo, Unión Europea, comparativa.

Abstract

The objective of this work is to carry out an initial study on the Inheritance and Donations Tax contained in Law 29/1987, of December 18, on the Inheritance and Donations Tax, to later be able to compare its application and use in different Spanish Autonomous Communities and various member countries of the European Union. This study will be carried out through a deductive and cross-sectional analysis of the current situation of the tax. Subsequently, the application of said tax will be compared from the autonomous perspective with respect to the Autonomous Communities of Andalusia, Navarra and the Community of Madrid. Regarding the international comparison, we will focus on two member states of the European Union, France and Portugal.

Key words: inheritance tax, Autonomous Communities, current situation of the tax, European Union, comparative.

Índice:

1.	INTRODUCCIÓN	6
2.	HISTORIA Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO	7
2.1	Existencia de diversos sistemas	7
2.2	Cambio por unificación en 1987.....	7
2.3	Disposición Adicional 2ª de la Constitución Española: País Vasco y Navarra	8
3.	IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	8
3.1	Naturaleza.....	8
3.2	Caracteres Generales	8
3.3	Elementos Técnicos	9
3.3.1	Ámbito de aplicación	9
3.3.2	Hecho imponible.....	10
3.3.3	Sujeto pasivo.....	12
3.3.4	Base imponible	12
3.3.5	Base liquidable	15
3.3.6	Cuota tributaria.....	17
3.4	LOFCA y LCT.....	18
3.5	Cesión a Comunidades Autónomas.....	19
3.5.1	Motivación.....	19
3.5.2	Alcance de las competencias	20
3.5.3	Resultado de la cesión.....	21
3.6	Tributación de no residentes.....	22
3.6.1	Doble imposición.....	24
3.7	Régimen Sancionador.....	24
4.	IMPUESTO POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS	24
4.1	Análisis de diversos tipos impositivos en cada Comunidad Autónoma	24
5.	CASO PRÁCTICO: TRIBUTACIÓN DE LA HERENCIA EN NAVARRA VS MADRID VS ANDALUCÍA	28
5.1	Motivación	28
5.2	Caso Práctico	29
6.	ELEMENTOS PARA LA ELABORACIÓN DE UNA CONCLUSIÓN	32
6.1	Análisis constitucional del trato diferencial por Comunidades Autónomas en cuanto al Impuesto de Sucesiones: razones para un tratamiento armonizado	33
6.2	Análisis jurisprudencial europeo y nacional.....	34
6.3	Riesgo de fragmentación territorial fiscal.....	35
6.4	Derecho comparado: análisis del tratamiento del Impuesto de Sucesiones en otros países	36

6.4.1	<i>Francia</i>	36
6.4.2	<i>Portugal</i>	37
7	CONCLUSIONES	37
8	BIBLIOGRAFÍA	39
8.1	Legislación	39
8.2	Jurisprudencia	41
8.3	Obras Doctrinales	41
8.4	Recursos de Internet	42

Listado de Abreviaturas:

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española, 1978.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LCT: 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.

LGT: Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (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).

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

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

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

UE: Unión Europea.

1. INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo es realizar una comparación de la aplicación del impuesto de sucesiones en diversas Comunidades Autónomas y la problemática que surge en el ámbito internacional con respecto al mismo. He de destacar dos realidades que influenciaron mi decisión de afrontar esta cuestión. En primer lugar, las elecciones autonómicas andaluzas, tras las cuales se pudo comprobar que, una vez producido el cambio de Gobierno, la primera decisión tomada fue la reducción del tipo aplicado al impuesto de sucesiones en la Comunidad. Parecía interesante evaluar qué efectos tendría dicha reducción en una Comunidad Autónoma que históricamente había tenido uno de los tipos más elevados de España y que pasaba de manera vertiginosa a tener uno de los tipos más bajos. En segundo lugar, la tendencia casi unánime de las Comunidades Autónomas a prácticamente eliminar el impuesto mediante deducciones y bonificaciones cada vez más elevadas.

En cuanto a la situación tributaria del impuesto en otros estados miembros de la Unión Europea, sería de utilidad evaluar qué efectos podrían tener tales normativas sobre la aplicación del impuesto dentro del territorio español unido a la comparación de una posible desigualdad inherente a la normativa europea con respecto al impuesto aplicado en diversos estados miembros.

El presente trabajo se estructura en dos partes diferenciadas. La primera estará formada por un trabajo de investigación exhaustivo sobre el desarrollo del impuesto y su aplicación normativa dentro del territorio español. Dicho análisis se llevará a cabo de manera deductiva y transversal para poder relacionar los diferentes elementos que vayamos hallando.

La segunda parte constará de un caso práctico realizado aplicando los elementos teóricos desarrollados en la primera parte de dicho trabajo a situaciones similares que se pudieran dar en diferentes Comunidades Autónomas.

El trabajo finalizará con una conclusión relativa a la aplicación actual del impuesto junto con un análisis tanto económico como jurídico de la efectividad de dicho impuesto y de su constitucionalidad.

Como objetivo final, se realizará una propuesta de modificación de la normativa reguladora del impuesto actual para adecuarla a la realidad del impuesto y corregir posibles desigualdades que puedan producirse mediante la aplicación actual del mismo.

2. HISTORIA Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO

2.1 Existencia de diversos sistemas

La primera aparición del impuesto de sucesiones en España tiene lugar el 19 de septiembre de 1798 a través de una Real Cédula de Carlos IV. Tras dicha introducción, fue modificado, abolido y reimplantando en numerosas ocasiones durante todo el siglo XIX¹. Se instaura de manera permanente en el ordenamiento jurídico español a principios del siglo XX, en la Ley de abril de 1900, bajo la denominación de Impuesto de Derechos Reales, norma en la cual se incluían también las transmisiones tanto onerosas como gratuitas en la modalidad de *inter vivos*. Sin embargo, el impuesto como tal no obtiene un estatus independiente hasta la reforma de 1964, en la cual se separa por un lado al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2.2 Cambio por unificación en 1987

Finalmente, ya en democracia, se aprueba en 1987 la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la cual se ve incluida por primera vez la aplicación de dicho impuesto sobre personas jurídicas². La estructura del impuesto se mantendrá parejo hasta la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS).

El impuesto comenzó con naturaleza íntegra estatal, característica que comenzó a verse modificada con la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, por la cual se comienza a modificar la configuración del tributo, que queda cedido con competencias normativas a las Comunidades Autónomas. Dada la organización territorial de España, esto provoca que existan diecisiete sistemas diferenciados sobre cómo tratar el impuesto según el territorio.

¹ Barberán Lahuerta, M.A., “El Comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los Principios Básicos de la Imposición”, *Revista Asturiana de Economía*, nº 32, 2005.

² Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

2.3 Disposición Adicional 2ª de la Constitución Española: País Vasco y Navarra

Cuando hablamos de la cesión del impuesto de sucesiones, cabe destacar el tratamiento dado a la Comunidad Foral de Navarra y al País Vasco. En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, el tributo queda sujeto a lo recogido en el artículo 26 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, Convenio Económico Entre El Estado Y La Comunidad Foral De Navarra suscrito el 31 de julio de 1990³. En el caso del País Vasco, queda sujeto a lo recogido en el artículo 25 de la Ley 12/2002⁴, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

3. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

3.1 Naturaleza

En cuanto a la naturaleza del impuesto, nos encontramos ante un impuesto de carácter directo, subjetivo y personal. Su objeto recae sobre las adquisiciones *mortis causa*, las donaciones y sobre la percepción de derechos derivados de seguros de vida contratados por personas distintas del causante⁵.

3.2 Caracteres Generales

Cabe destacar ciertos caracteres generales que ostenta el tributo. En primer lugar, grava de manera directa el patrimonio del testador. En segundo lugar, se trata de un tributo de carácter personal dado que atribuye de manera unificada y personal sobre el heredero el gravamen sobre la totalidad de bienes y derechos recogidos en la sucesión. En tercer lugar, se trata de un impuesto de carácter subjetivo, ya que al aplicarse toma en consideración las circunstancias personales del sujeto pasivo⁶

³ Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Artículo 26 “*Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del impuesto que grava las sucesiones y donaciones*”

⁴ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Artículo 25 “*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma. Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio*”

⁵ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

⁶ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

3.3 Elementos Técnicos

Para seguir con el análisis del Impuesto de Sucesiones, cabe estudiar los principales elementos que lo componen. Procederemos, por tanto, en este apartado a analizar el ámbito de aplicación territorial, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, la cuota tributaria y la gestión del impuesto.

3.3.1 Ámbito de aplicación

Conforme a lo recogido en el artículo 2º LISD, el ámbito de aplicación del Impuesto recae sobre todo el territorio español⁷. Sin embargo, es preciso subrayar que el impuesto cuenta con dos regímenes normativos especiales, recogidos en el Convenio Económico entre el Estado Y La Comunidad Foral De Navarra y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Dicha diferenciación con respecto a los territorios históricos de la Comunidad Foral de Navarra y el País Vasco será objeto de mayor elaboración en los siguientes apartados.

Con respecto al resto del territorio español, cabe mencionar el artículo 19º de la LOFCA por el cual se autoriza la cesión de dicho impuesto a las Comunidades Autónomas y se otorgan competencias normativas con respecto a todos los elementos técnicos relativos a la base imponible, deducciones, bonificaciones y con respecto a su gestión⁸. Cada Comunidad Autónoma, haciendo uso de sus competencias cedidas, ha procedido a establecer diversas deducciones y bonificaciones con respecto a sus residentes, provocando una carga impositiva muy diferenciada entre las personas residentes en diferentes Comunidades Autónomas.

⁷ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 2 “1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de 2. La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.”

⁸ Artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas “solo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Artículo 19.2.c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas “En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: c) en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión

En cuanto al ámbito internacional, el Impuesto de Sucesiones recibe un trato diferenciado dependiendo de si el país en cuestión está sujeto a tratados de la Unión Europea o a acuerdos bilaterales. Procederemos a realizar un mayor desarrollo respecto al ámbito internacional del Impuesto de Sucesiones más adelante, realizando una comparativa entre países sujetos a la normativa europea, y a países sujetos a acuerdo bilateral.

3.3.2 Hecho imponible

El hecho imponible queda definido y regulado en el artículo 20 de la Ley General Tributaria, que lo define como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria⁹. Se refiere entonces al hecho cuya ocurrencia genera la obligación tributaria de hacer frente al pago de un impuesto. En el caso particular del Impuesto de Sucesiones, la LISD en su artículo 3º enumera los siguientes supuestos que quedan sujetos al impuesto por obligación personal, una vez cumplido el requisito de que el adquirente sea una persona física que resida en territorio español;

- a. La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio¹⁰: Se trata de adquisiciones que se llevan a cabo *mortis causa* y pueden llevarse a cabo mediante título sucesorio universal, referido a herederos, título sucesorio particular, en referencia a los legatarios, o por cualquier otro título sucesorio¹¹. Cabe hacer mención, dentro de la categoría de otros títulos sucesorios, aquellos recogidos en el artículo 11 RISD que son la donación *mortis*

⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria Artículo 20 “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”

¹⁰ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 3 “1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos». c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. 2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.”

¹¹ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

*causa*¹², los contratos o pactos sucesorios, los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario.¹³

- b. La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario¹⁴: Dicho concepto se convierte en hecho imponible cuando el contratante de este no sea el beneficiario y tenga causa en el fallecimiento del asegurado¹⁵. Existe una excepción con respecto a los supuestos recogidos de manera expresa en el artículo 17. 2ª de la Ley del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas que trata de todas aquellas prestaciones que estén sometidas a tributar por el Impuesto sobre Renta de la Personas Físicas, aun teniendo como causa la muerte¹⁶.

¹² Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 11 “Entre otros, son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: a) La donación «mortis causa». b) Los contratos o pactos sucesorios. c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. d) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario.”

¹³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 11

¹⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 3

¹⁵ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

¹⁶ 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. Artículo 17.2

3.3.3 Sujeto pasivo

Existen dos modos diferentes, siguiendo la doble estructura vista anteriormente con respecto al hecho imponible, de ser sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones. En primer lugar, con respecto a la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, serán considerados como sujeto pasivo aquellas personas físicas que adquieran el incremento patrimonial objeto del gravamen mediante esta modalidad¹⁷. Por tanto, serán considerados como obligados al pago a título de contribuyentes, en este caso los causahabientes. En segundo lugar, con respecto a la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, serán considerados como sujeto pasivo y obligados al pago a título de contribuyentes los beneficiarios.

En cuanto a las modalidades de imposición hemos de destacar la diferenciación que se realiza con respecto a la obligación de tributar entre los residentes y no residentes. En el caso de otros impuestos, como el de la Renta de las Personas Físicas y el de Sociedades, los no residentes están sujetos a impuestos de nueva creación específicos para su condición residencial. Sin embargo, con respecto al Impuesto de Sucesiones, se realiza la diferenciación clasificando la obligación de residentes como personal y la obligación de no residentes como real. Esta distinción cobrará más relevancia cuando tratemos la doble imposición más adelante.

3.3.4 Base imponible

Como bien mencionamos anteriormente, quedan sujetos al impuesto de sucesiones las adquisiciones *mortis causa* y aquellas percepciones recibidas por motivo del cobro como beneficiarios de seguros de vida. El artículo 9 LISD establece la definición de lo que entenderemos como base imponible en cada uno de los supuestos. En su apartado (a) establece que la base imponible estará formada por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente. Se entiende que dicho valor neto estará compuesto por el valor real que tengan los bienes y derechos adquiridos, restando las cargas y deudas que puedan resultar deducibles.¹⁸

¹⁷ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

¹⁸Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 9.a “En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente,

En cuanto a los seguros de vida, el apartado (c) establece que la base imponible estará compuesta por las cantidades que el beneficiario haya obtenido como consecuencia del cobro del seguro¹⁹. Cabe destacar que dicha cantidad debe añadirse a la base imponible de las cantidades adquiridas mediante sucesión en el caso de que la persona del causante coincida con la del contratante del seguro individual.

Para poder entender los elementos que dan lugar a la base imponible, hemos de realizar una breve distinción entre lo que entendemos como base imponible individual y el caudal hereditario total. En este caso, el caudal hereditario recoge todos los elementos que pueden verse incluidos en la herencia total recibida por todos los causahabientes. De dicho caudal hereditario derivan las bases imponibles individuales de cada uno de ellos. Estas bases pueden verse alteradas con respecto a modificaciones y acumulaciones derivadas de cambios en el caudal hereditario. Para paliar el efecto de que dichas acumulaciones no queden sujetas al Impuesto de Sucesiones por omisión o por error, la LISD establece normas que regulan la supuesta adición de bienes en su artículo 11. En su apartado primero establece cuatro presunciones en las cuales ciertos bienes que en algún momento temporal formaron parte del patrimonio del causante formen parte del caudal hereditario a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente²⁰. En primer lugar, presume que formaran parte del caudal hereditario los “bienes de todas las clases que hubieren pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquel y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.”²¹. Para desvirtuar dicha presunción en el caudal hereditario debe quedar acreditado que el valor de los bienes que ya no pertenecen al mismo haya sido sustituido

entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”

¹⁹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 9.c “En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.”

²⁰ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 11

²¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 11.a “Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquel y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente.”

por otras cantidades metálicas u otros bienes subrogados que tengan valor equivalente. Cabe destacar que los bienes que ya no pertenecen al caudal pueden afectar tan solo a una parte de la base imponible de los causahabientes si se justifica quienes se vieron beneficiados por dicha transacción. En caso contrario, si no se justifica, afectará de manera igualitaria a todos los causahabientes. En segundo lugar, el apartado (b) de este artículo recoge en la adición de bienes aquellos bienes o derechos que en los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por el heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante²². Dicha adición tan solo puede perjudicar al adquirente de la nuda propiedad que verá incrementado su base imponible por el valor de la transmisión *mortis causa* de pleno dominio de la que se haya visto beneficiado. En tercer lugar, el apartado (c) del artículo 11 LISD recoge que también formaran parte del caudal hereditario aquellos bienes y derechos que en periodo de cuatro años antes del fallecimiento del causante cuyo usufructo se haya visto reservado frente al adquirente²³. Como en el supuesto anteriormente mencionado, solo se verá perjudicado por la adición el adquirente de la nuda propiedad. Por último, el apartado (d) de este artículo recoge que también quedarán sujetos a la adición de bienes aquellos valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieren endosado, sin toma de razón del endoso en los libros del depositario con anterioridad al fallecimiento. Hemos de destacar que la adición de bienes no se producirá si se toma constancia de que el valor de los bienes o efectos recibidos hayan sido incorporados dentro del caudal hereditario²⁴. También se incluirá dentro del caudal hereditario el 3% del valor del ajuar doméstico adquirido, salvo que se pueda justificar que dicho valor es superior o inferior mediante prueba fehaciente²⁵.

²² Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 11.b “Los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.”

²³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 11.c “Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones”

²⁴ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

²⁵ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 15 “El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.”

Los elementos anteriormente mencionados forman parte del activo de la herencia adquirida recogida dentro de la base imponible. Para hallar la base imponible exacta hemos de deducir aquellas cantidades correspondientes al pasivo recogido dentro del caudal hereditario. Dicha deducción se realiza con respecto a las cantidades acumuladas de cargas, deudas y gastos inherentes a la adquisición de la herencia. En lo que a las cargas se refiere, se deducirán aquellas que de manera fehaciente y justificada reduzcan efectivamente el valor real de los bienes adquiridos. En lo que respecta a las deudas, la LISD en su artículo 13 establece que solo serán admitidas como deudas aquellas obligaciones que estén justificadas adecuadamente mediante documento público o en el caso de que se trate de un documento privado, que cumpla aquellos requisitos establecidos por el artículo 1227 del Código Civil²⁶. En cuanto a los gastos que pueden estar sujetos a deducción, el artículo 14 LISD recoge dos categorías específicas²⁷. La primera establece como deducibles aquellos gastos derivados de la última enfermedad y aquellos generados por el entierro y funeral correspondientes. Dichos gastos, como las deudas deben ser debidamente justificados. La segunda categoría recoge aquellos gastos derivados de litigios producidos en interés de todos los herederos en el supuesto de que la testamentaria o abintestato llegue a adquirir un carácter litigioso²⁸. El conjunto de todos estos elementos que hayan sido debidamente justificados será posteriormente deducido del conjunto activo y de ella se obtendrá la base imponible.

3.3.5 Base liquidable

La base liquidable es aquel concepto cuantitativo del tributo que resulta de la aplicación de las correspondientes deducciones recogidas en la ley sobre la base

²⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 13 “En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil”

²⁷ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Artículo 14 “En las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible: a) Los gastos que cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos. b) Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.”

²⁸ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

imponible²⁹. En el caso del impuesto de sucesiones, dichas deducciones quedan recogidas en el artículo 20 de la LISD³⁰. Hemos de aplicar tanto las deducciones recogidas en la normativa estatal como aquellas recogidas en la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente. Las deducciones que establezcan las Comunidades Autónomas se aplicaran de manera posterior a las establecidas de manera estatal³¹.

A nivel estatal se aplican por tanto dos reducciones de manera general con respecto a elementos condicionales personales del adquirente o con respecto a la naturaleza de los bienes y derechos que se adquieren.

Las deducciones aplicables de manera personal hacen referencia al parentesco del adquirente y a posibles minusvalías que pueda tener. Con respecto al parentesco, el artículo 20.2 LISD recoge cuatro grupos diferenciados a los cuales se le aplican distintas reducciones³². La cuantía de la reducción se ve aminorada a medida que la relación de parentesco vaya alejándose. El primer grupo recoge a los descendientes y adoptados menores de veintiún años. La deducción aplicable se verá incrementada según vaya reduciéndose la edad del adquirente. El segundo grupo recoge a los descendientes y adoptados de más de veintiún años y a los cónyuges, ascendientes y adoptantes. Este grupo obtiene una misma reducción para todo aquel que le pertenezca. El tercer grupo recoge los familiares colaterales de segundo y tercer grado además de los ascendientes y descendientes por afinidad. El cuarto grupo recoge aquellos que no obtendrán reducciones a nivel estatal por razón de parentesco y son aquellos colaterales de cuarto grado o más lejanos y los extraños al círculo familiar del causante. Cabe destacar que dichas reducciones solo son aplicables a las adquisiciones *mortis causa* y no serán aplicables en el caso de adquisiciones realizadas *inter vivos*. Destacamos que, si concurre la condición de minusvalía del adquirente, se debe añadir a la cuantía reducida aquellas establecidas por el artículo 20.2 LISD. Cuanto mayor sea la discapacidad mayor será la reducción.

²⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 54 “La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley.”

³⁰ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Artículo 30

³¹ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

³² Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Artículo 20.2 “Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 por ciento, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.”

En cuanto a las reducciones relativas a la naturaleza de los bienes y derechos adquiridos, quedan recogidas en cuatro grupos diversos. En primer lugar, cabe una reducción del cien por cien de lo recibido por beneficiarios del seguro de vida cuando la causa de fallecimiento haya sido por actos de terrorismo o servicios en misiones internacionales humanitarias o de paz³³. Dicha reducción está sujeta a las condiciones recogidas en el artículo 20.2b LISD y muestra la importancia dada a este tipo de acontecimientos por la normativa³⁴. En segundo lugar, se establece un noventa y cinco por cien del valor de la exención en relación con la adquisición de empresas familiares *mortis causa* de cónyuges y descendientes. Esta misma reducción también se verá aplicable si el bien en cuestión es la residencia habitual o forme parte del Patrimonio histórico español o Cultural de las Comunidades Autónomas.

Una vez establecidas las deducciones de carácter estatal, cabe aplicar aquellas establecidas por la Comunidad Autónoma a la que competa. Dicha normativa provoca cierta desigualdad a la hora de recibir una misma herencia en diversos puntos geográficos del territorio español. Dicha diferencia será objeto de análisis más exhaustivo en apartados posteriores de este trabajo.

3.3.6 Cuota tributaria

La cuota tributaria se define como aquella cuantía monetaria cuyo importe constituye el objeto de la obligación tributaria³⁵. El cálculo de dicha cuantía se realiza conforme a lo recogido en el artículo 21 LISD aplicando a la base liquidable obtenida previamente la escala correspondiente según la Comunidad Autónoma competente³⁶. Hemos de volver a mencionar dicha característica del impuesto, que puede volver a dar lugar a diferencias importantes entre adquirir bienes *mortis causa* en diferentes puntos

³³ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

³⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 20.2.b “*La misma reducción será en todo caso aplicable a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público, y no estará sometida al límite cuantitativo establecido en el primer párrafo de esta letra, siendo extensible a todos los posibles beneficiarios, sin que sea de aplicación lo previsto en la disposición transitoria cuarta de esta ley.*”

³⁵ Ortiz Sánchez, M., Pérez Pino, V., *Diccionario Jurídico Básico*, Tecnos, Madrid, 2012. P.117

³⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 21 “La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la 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, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma”

geográficos del territorio español. Destacamos también que, si no resultase de aplicación la escala establecida a nivel autonómico, será aplicable aquella recogida en el apartado 2 del mismo artículo³⁷. Esto cobra especial relevancia en el caso de no residentes en España, cuestión que abordaremos en mayor profundidad más adelante.

Las cuotas tributarias también están sujetas a una deducción adicional en determinados supuestos en los cuales la adquisición ostenta carácter internacional o tiene una relación estrecha con las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. Con respecto a aquellas herencias de carácter internacional, la LISD lleva a cabo una regulación muy parecida a la establecida para bienes similares por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) en su artículo 32³⁸. Se establece por tanto una posibilidad de reducción de la cuota en los supuestos en los que el bien haya estado sujeto a tributación extranjera, evitando así posibles problemas que puedan surgir de la doble imposición. Destacamos también que existe una bonificación significativa en la cuota tributaria de bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla cuyo causante tuviere su residencia habitual en dichos territorios en el momento de la adquisición y durante los cinco años previos.

3.4 LOFCA y LCT

Tras la entrada en vigor de la Constitución Española (CE) en 1978, el modelo territorial español queda constituido en municipios, provincias y Comunidades Autónomas. Esto queda recogido en el artículo 137 CE que otorga a dichas entidades la capacidad de gestionar sus propios intereses³⁹. Dichos intereses, según reza el artículo 133.2 CE, incluyen la capacidad de establecer y exigir tributos siempre conforme a lo establecido por la Constitución Española y las leyes⁴⁰. En un primer momento, la competencia de gestión y titularidad con respecto a los tributos era de competencia estatal. Sin embargo, la Constitución Española, en su artículo 150.2, contempla la posibilidad de que el Estado pueda transferir o delegar dichas facultades en las Comunidades autónomas⁴¹. En 1980, mediante la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de

³⁷ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 21.2

³⁸ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Artículo 32

³⁹ Constitución Española. Artículo 137 “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”

⁴⁰ Constitución Española. Artículo 133.2 “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

⁴¹ Constitución Española. Artículo 150.2 CE “El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la

septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) se cede las competencias en relación con la financiación de las Comunidades Autónomas a las mismas⁴². Dicha norma, establece además su competencia total o parcial sobre tributos que hayan sido objeto de cesión por el Estado⁴³. Como mencionamos anteriormente, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones tenía carácter plenamente estatal en sus inicios. Sin embargo, con la entrada en vigor 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 (LCT), el Impuesto de Sucesiones y Donaciones queda cedido en lo respectivo a la recaudación del impuesto, en cuanto a su normativa y respecto a su gestión y liquidación⁴⁴.

3.5 Cesión a Comunidades Autónomas

3.5.1 Motivación

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones tenía como principal objetivo en la LISD la redistribución de la riqueza obtenida mediante adquisiciones de bienes o derechos de manera gratuita, sea esta *mortis causa o inter vivos*. Sobre esta base, se hace uso de dos elementos, la cuantía de bienes adquirida y la relación entre los adquirentes, para determinar la cantidad correspondiente a tributar. La norma pretende además guardar cierta armonía con los demás tributos ya establecidos, cobrando una especial relevancia el Impuesto sobre el Patrimonio, de cuya Ley reguladora derivan numerosos conceptos tributarios recogidos en la LISD. Sin embargo, conviene destacar una pequeña pero importante diferencia entre ambos impuestos y es que, con respecto al Impuesto de Sucesiones, los bienes y derechos serán valorados según su valor real. Esto puede llevar a que se den ciertas pero significativas diferencias entre tributar un bien mediante el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴⁵.

correspondiente transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado.”

⁴² Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁴³ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Artículo 4.1.c “Uno. De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.”

⁴⁴ 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.

⁴⁵ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Preámbulo

3.5.2 Alcance de las competencias

a. Normativa

El alcance de las competencias normativas que las Comunidades Autónomas ostentan sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones queda delimitado por el artículo 48 de la LCT. La cesión normativa es prácticamente plena permitiendo a las Comunidades Autónomas asumir competencias normativas sobre las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y sobre las deducciones y bonificaciones de la cuota⁴⁶. Cabe resaltar las competencias con respecto a las reducciones de la base imponible puesto que las mismas pueden ser modificadas tanto para transmisiones patrimoniales *inter vivos* como para aquellas adquisiciones *mortis causa*. Sin embargo, quedan limitadas a dos elementos. En primer lugar, cualquier decisión normativa que se tome al respecto debe estar motivada adecuadamente con respecto a las “circunstancias de carácter económico o social de la Comunidad Autónoma”⁴⁷. Además, las deducciones y bonificaciones que se establezcan deben ser compatibles con las que se hayan establecido por la normativa estatal⁴⁸. Además, la LCT otorga a las Comunidades Autónomas la competencia normativa sobre la gestión y liquidación del impuesto

Dicha capacidad reguladora prácticamente plena da lugar a que cada Comunidad Autónoma establezca las deducciones y cuotas que más les interese. Este interés diferenciado puede dar lugar a que se produzcan diferencias significativas entre las normativas aplicable según el territorio al cual se pertenezca. También da lugar a que existan disparidades sorprendentes entre las cantidades a tributar en función de donde se tenga la residencia habitual.

b. Gestión

Como bien indica el artículo 48.2 LCT, las Comunidades Autónomas tienen competencia normativa sobre la gestión y liquidación del impuesto. Esto implica, además, que son ellas las que tienen el deber de, valga la redundancia, gestionar y liquidar el

⁴⁶ 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. Artículo 48

⁴⁷ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 48.1.a

⁴⁸ 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. 48.1

Impuesto de Sucesiones⁴⁹. La gestión del impuesto viene regulada en el Capítulo XI de la LISD. Corresponde por tanto su gestión a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda a las que se les haya cedido dentro de cada Comunidad Autónoma.⁵⁰

c. Recaudación

En lo que respecta a la liquidación del impuesto y rendimiento del Estado, cabe establecer cómo queda determinada la competencia a recibir o liquidar el impuesto de la Comunidad Autónoma. Cada Comunidad Autónoma recibe lo generado en su propio territorio. A la hora de determinar en donde se ha generado dicho rendimiento se utiliza un punto de conexión que en este caso recae sobre el lugar de residencia habitual del causante en el momento en el que se devengue el tributo. Conforme a lo recogido en la normativa, corresponde a las Comunidades Autónomas todo lo recibido por razón de cumplimiento del punto de conexión siempre y cuando se cumplan los establecimientos de procedimientos de autoliquidación del Estado. En la actualidad, solo es obligatorio el régimen de autoliquidación en Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Illes Balears, Comunidad Autónoma de Canarias, Castilla y León, Cataluña Galicia y Murcia⁵¹.

3.5.3 Resultado de la cesión

Los resultados que ha producido la cesión de Impuesto sobre Sucesiones pueden verse claramente reflejados en las decisiones normativas tomadas por cada Comunidad Autónoma. Se puede observar una tendencia generalizada a reducir de manera considerable el tipo de gravamen aplicable a los causahabientes más próximos al causante por razón de parentesco. Aquí podemos incluir la regulación en siete Comunidades Autónomas, Cantabria, Canarias, Andalucía, Región de Murcia, Extremadura, Madrid y La Rioja, donde el gravamen ha sido reducido de tal manera hasta prácticamente

⁴⁹ 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. Artículo 48.2 “Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando este conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.”

⁵⁰ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 34 “La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo”

⁵¹ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

desaparecer. En Cantabria la cuota queda bonificada al cien por cien mientras que las demás tienen una bonificación del noventa y nueve por cien para causahabientes del grupo I y II⁵². Con respecto al resto de Comunidades Autónomas, la tendencia a aminorar la cuantía también se puede observar, pero con menor fuerza. De nuevo, esto conlleva una diferenciación significativa entre las obligaciones tributarias que se puedan contraer dependiendo del lugar donde el causante tenga la residencia habitual, pudiendo generar ciertas desigualdades en el plano económico entre los residentes en España.

3.6 Tributación de no residentes

Como mencionamos anteriormente, los no residentes tributan por obligación real respecto al Impuesto de Sucesiones. Recordando que se debe tributar donde se tenga la residencia habitual surge el gran problema de determinar a qué normas están sujetos los no residentes para tributar sobre dicho impuesto. En este caso, corresponde a la Administración Tributaria Central la gestión y el cobro del Impuesto de Sucesiones conforme al criterio establecido en la normativa estatal, de la forma siguiente⁵³:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
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: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

⁵² Secretaria General de Financiación Autonómica y Local, “Capítulo I: Líneas de Actuación de las CCAA en Tributos Cedidos y Tributos Propios”, en *Tributación Autonómica: Medidas 2019*, 2019. p.11-17

⁵³ Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

Dicha diferencia normativa con respecto a los residentes puede dar lugar a vulneraciones de la libre circulación de personas y capitales puesto que la normativa estatal establece cuotas tributarias que resultan inherentemente superiores a las de las Comunidades Autónomas. Este hecho ha provocado que el Estado español haya sido requerido por la Comisión Europea en numerosas ocasiones, llevándose incluso a los Tribunales la cuestión.

Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) el 3 de septiembre de 2014 en su asunto C-127/12⁵⁴ condena a España por considerar que la normativa aplicable es contraria a lo recogido en el artículo 63 del Tratado Fundamental de la Unión Europea (TFUE) sobre libre circulación⁵⁵. Esto provocó una primera labor modificativa sobre el tratamiento de los no residentes comunitarios en la reforma de la LISD a través de la Ley 26/2014. En su disposición adicional tercera se establece que dichos sujetos podrán optar a las deducciones y bonificaciones aplicables de la Comunidad Autónoma donde tengan la mayoría de los bienes o donde el causante haya tenido la residencia habitual⁵⁶. Sin embargo, solo se modificó el tratamiento de los no residentes de carácter comunitario, dejando vigente la obligación de tributar según las tasas estatales a aquellos no residentes extracomunitarios. En este sentido, hemos de mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo 242/2018⁵⁷ que resuelve el Recurso Contencioso Administrativo 62/2017⁵⁸. El tribunal condena a España por discriminar a no residentes extracomunitarios, decisión que corrobora posteriormente en dos ocasiones con respecto a ciudadanos suizos⁵⁹ y ciudadanos provenientes de Costa Rica⁶⁰. Esto obliga a que se modifique el trato con respecto a dichos tributos, como viene resolviendo Hacienda mediante diversas Consultas Vinculantes respecto a no residentes de origen andorrano⁶¹ y de origen ruso⁶². En ambas consultas, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Supremo, se confirma la

⁵⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre Asunto C-127/12

⁵⁵ Versiones Consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado De Funcionamiento De La Unión Europea (2010/C 83/01). Artículo 63 “En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”

⁵⁶ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Disposición Adicional Tercera

⁵⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 242/2018 de 19 de febrero

⁵⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 62/2017 de 08 de febrero

⁵⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 492/2018 de 26 de febrero

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 488/2018 de 19 de febrero

⁶¹ Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos de 13 de noviembre V3151-19

⁶² Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de diciembre V3193-18

viabilidad de la aplicación de deducciones correspondientes al lugar donde se tenga más conexión territorial en España.

3.6.1 Doble imposición

Al tratar con personas que ostentan la residencia en diferentes territorios cabe la posibilidad de que más de un Estado Miembro tenga competencia para gestionar y liquidar el importe del tributo. Surge entonces el problema de la doble imposición. En el ámbito comunitario europeo, cabe destacar que existen numerosas aproximaciones hacia el tratamiento de las adquisiciones *mortis causa*. Actualmente, dieciocho Estados tienen vigente un impuesto sobre sucesiones y nueve no lo gravan directamente, aunque sí vía otros impuestos⁶³. Para paliar dicho problema la Unión Europea recomendó una serie de iniciativas sobre cómo tratar la doble imposición.

3.7 Régimen Sancionador

Cabe hacer una breve mención sobre el régimen sancionador previsto para el incumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del impuesto de sucesiones, que aplica el recogido en la LGT, según se establece en el artículo 40 LISD⁶⁴.

4. IMPUESTO POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

4.1 Análisis de diversos tipos impositivos en cada Comunidad Autónoma

Conviene realizar un breve análisis sobre las diferentes bonificaciones y reducciones que vienen establecidas en por las Comunidades Autónomas. A continuación, se verá incluye una tabla que explica dichas bonificaciones y reducciones para aquellas Comunidades Autónomas que no quedan sujetas al régimen de convenio ni concierto en relación con las establecidas por el Estado.

⁶³Cuesta Domínguez, J., Carmona Mendoza, P., “La Eliminación de la Doble Imposición Internacional en Materia de Sucesiones: Un Camino aún por Recorrer”, *Cuatrecasas Gonçalves Pereira Olivencia-Ballester*, 2011.

⁶⁴Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 40

Comunidad Autónoma	Cónyuge y parientes directos	Personas con discapacidad	Vivienda Habitual	Empresa individual, negocio profesional o participaciones	Explotaciones agrarias	Creación de empresas y empleo	Otros
Andalucía ⁶⁵	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada desde el 95% hasta el 100%	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada (99%)	No existe mejora	
Aragón ⁶⁶	La reducción estatal se ve mejorada en un 100% para bases imponibles inferiores a 150.000 euros	La reducción estatal se ve mejorada al 100% para personas con discapacidad igual o superior al 65%	La reducción estatal se ve mejorada del 99% sobre el valor neto con límite de 125.000 euros	La reducción estatal se ve mejorada	No existe mejora	No existe mejora	
Asturias ⁶⁷	La reducción estatal se ve mejorada	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada desde el 95% hasta el 99%	La reducción estatal se ve mejorada en un 4% del valor de los bienes	No existe mejora	No existe mejora	
Baleares ⁶⁸	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada en un 100% hasta el límite de 180.000 euros	La reducción estatal se ve mejorada en hasta un 99% de acuerdo con el objeto de la empresa	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada en un 50%	La reducción estatal se ve mejorada en hasta un 99% para bienes de patrimonio histórico o cultural

⁶⁵ Artículos 17 a 22 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos.

⁶⁶ Artículos 131-1 a 131-7 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

⁶⁷ Artículos 17 a 18 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁶⁸ Artículos 20-32 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

Canarias ⁶⁹	La reducción estatal se ve mejorada en 100% para causahabientes pertenecientes al grupo I	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada hasta 99% con un límite de 200.000 euros	La reducción estatal se ve mejorada en hasta un 99%	No existe mejora	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada en hasta un 97% del valor de bienes de Patrimonio histórico o Cultural
Cantabria ⁷⁰	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada de un 99% del valor de la vivienda habitual	La reducción estatal se ve mejorada	No existe mejora	No existe mejora	
Castilla y León ⁷¹	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada del 99%	La reducción estatal se ve mejorada del 99%	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada del 99% sobre el valor de bienes muebles integrante del Patrimonio Cultural y de indemnizaciones por herederos afectados por el síndrome tóxico o actos de terrorismo
Cataluña ⁷²	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada en un 95% del valor de la vivienda habitual hasta un límite individual y conjunto de	La reducción estatal se ve mejorada de hasta el 95%	La reducción estatal se ve mejorada	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada del 95% del valor de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural

⁶⁹ Artículos 19 a 24 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

⁷⁰ Artículo 5 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁷¹ Artículos 12-22 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

⁷² Artículos 1 a 4, 6 a 29 y 32 a 36 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones

			180.000 y 500.000 euros respectivamente				
Extremadura ⁷³	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada en un 95%	La reducción estatal se ve mejorada en un 100%	No existe mejora	
Galicia ⁷⁴	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada del 99%	La reducción estatal se ve mejorada del 99%	La reducción estatal se ve mejorada del 95% con límite de 118.750 euros	La reducción estatal se ve mejorada en un 99% de indemnizaciones recibidas a causa del síndrome tóxico o actos de terrorismo
La Rioja ⁷⁵	No existe mejora	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada en un 95%	La reducción estatal se ve mejorada en un 99%	La reducción estatal se ve mejorada en un 99%	No existe mejora	
Madrid ⁷⁶	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	No existe mejora	Reducción en el plazo de mantenimiento o requerido de 5 años	No existe mejora	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada en un 99% con respecto a bienes de Patrimonio Histórico e indemnizaciones por motivo del síndrome tóxico o por actos de terrorismo

⁷³ Artículos 14 a 21 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, 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.

⁷⁴ Artículos 6 a 8 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁷⁵ Artículos 5 a 8 de la Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2016

⁷⁶ Artículos 21 y 22 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado

Murcia ⁷⁷	No existe mejora	No existe mejora	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada en un 99%	La reducción estatal se ve mejorada en un 99%	La reducción estatal se ve mejorada en un 99%	La reducción estatal se ve mejorada en un 99% de bienes de Patrimonio Histórico o Cultural
Valencia ⁷⁸	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada	La reducción estatal se ve mejorada en un 95% con un límite de 150.000 euros	La reducción estatal se ve mejorada en un 95%	La reducción estatal se ve mejorada en un 95%	No existe mejora	La reducción estatal se ve mejorada en un 95% sobre bienes de Patrimonio Histórico o Cultural

Fuente: elaboración propia utilizando modelo previo de Guillén Díaz, M.⁷⁹

Como podemos observar, existen muchas maneras de regular las bonificaciones y reducciones establecidas por el Estado y cada Comunidad lo realiza de manera diferenciada. Sin embargo, cabe destacar una tendencia eminentemente reduccionista en la normativa autonómica dada la tendencia de la gran mayoría de Comunidades Autónomas a reducir las correspondientes bases liquidables en cada grupo.

5. CASO PRÁCTICO: TRIBUTACIÓN DE LA HERENCIA EN NAVARRA VS MADRID VS ANDALUCÍA

5.1 Motivación

A continuación, realizaremos un breve caso práctico con respecto al Impuesto de Sucesiones con el objetivo de analizar con más detalle las diferencias existentes entre heredar una misma cantidad en diversas Comunidades Autónomas. Como objeto del supuesto analizaremos la adquisición *mortis causa* de causahabientes del grupo II de un caudal hereditario de trescientos mil euros⁸⁰, en Andalucía, Navarra y la Comunidad de Madrid. Hemos escogido estas tres Comunidades Autónomas dado que Navarra recoge las menores deducciones de todas las Comunidades Autónomas, en la Comunidad de

⁷⁷ Artículo 3 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

⁷⁸ Artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

⁷⁹ Guillén Díaz, M. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE (Trabajo fin de grado). Facultad de Derecho, Universidad Pontificia de Comillas, 2017. p. 31-34

⁸⁰ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 20.2 LISD

Madrid es prácticamente inexistente el impuesto y en Andalucía el impuesto fue reducido al 99% de deducción el pasado 9 de abril de 2019. Suponemos que el causahabiente no tiene ni patrimonio preexistente, es hijo único, y el causante viudo.

Antes de realizar el caso práctico, conviene recordar las reducciones estatales contempladas en la LISD.

Grupo	Adquirentes	Reducciones
I	Descendientes y adoptados menores de 21 años	20 años = 19.947,59 19 años = 23.938,31 18 años = 27.929,31 17 años = 31.919,75 16 años = 35.910,47 15 años = 39.901,19 14 años = 43.891,91 13 años = 47.858,59
II	Descendientes y adoptados de 21 años o mas Cónyuges, ascendientes y adoptantes	15.956,87
III	Colaterales de 2º y 3er grado Ascendientes y descendientes por afinidad	7.993,46
IV	Colaterales de 4º grado o más distantes Extraños	0

Fuente: Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

5.2 Caso Práctico

Suponemos que el día 16 de marzo de 2020 fallece Don Imanol Luque García a los 57 años. Don Imanol contrajo matrimonio con Maria del Carmen Rojas Galindo, fallecida hace 8 años, y tuvieron un hijo, Ticio Luque Rojas, de 24 años. En este supuesto el heredero es Ticio, y al ser descendiente de Imanol y mayor de 21 años formaría parte del grupo II. Ticio tiene un patrimonio preexistente de 2700 euros en su cuenta corriente.

El caudal hereditario está formado por los siguientes bienes:

- Una vivienda, no habitual del causante, por valor de 213.000 euros
- Cuenta corriente con un saldo de 80.910 euros
- Ajuar doméstico, estimado al 3% de la masa hereditaria, 9.090 euros
- Gastos de entierro y funeral, totalmente deducibles, 3000

- Masa hereditaria neta = 213.000 + 80.910 + 9090 – 3000 = 300.000 euros

El supuesto será resuelto en la siguiente tabla comparativa:

Comunidad Autónoma	Cuota	Bonificaciones	Total a pagar
Navarra ⁸¹	<p>Hemos de aplicar la primera reducción contemplada en la LISD por razón de parentesco al pertenecer el causahabiente al grupo II. Se realiza por tanto una reducción de 15.956,87€ sobre la base liquidable.</p> $300.000\text{€} - 15.956,87\text{€} = 284.043,13\text{€}$ <p>Con 284.043,13 € como nueva base liquidable revisamos las tablas establecidas por la normativa foral aragonesa para determinar la cuota íntegra aplicable. Sobre una cantidad de hasta 250.000€ es de 2000€ con la cantidad restante aplicable a 2%, 680,86 €.</p> $\text{Cuota íntegra} = 2.000\text{€} + 680,86\text{€} = 2.680,86\text{€}$ <p>A dicha cuota hemos de aplicar una tarifa adicional no progresiva sobre el total de la base liquidable, en este caso al 16%, 45.446,90 €.</p> $\text{Cuota Íntegra} = 45.446,90\text{€} + 2.680,86\text{€} = 48.127,76\text{€}$	No corresponden bonificaciones	48.127,76 euros

⁸¹ Hacienda Navarra, “Tarifa aplicable Impuesto de Donaciones”

<p>Andalucía⁸²</p>	<p>Hemos de aplicar la primera reducción contemplada en la LISD por razón de parentesco al pertenecer el causahabiente al grupo II. Se realiza por tanto una reducción de 15.956,87€ sobre la base liquidable.</p> $300.000\text{€} - 15.956,87\text{€} = 284.043,13\text{€}$ <p>En la normativa Andaluza queda contemplada una reducción adicional que consistirá en una cantidad variable, de hasta 1.000.000 € en la base imponible para cónyuge y parientes directos. Base liquidable tras la reducción:</p> $284.043,13\text{€} - 284.043,13\text{€} = 0\text{€}$ <p>La cuota íntegra para bases liquidables de hasta 0 € es de 0 €.</p>	<p>Reducción de hasta 1.000.000 euros de la base liquidable en el grupo II</p>	<p>0 euros</p>
-------------------------------	--	--	----------------

⁸²Junta de Andalucía, “Impuestos cedidos”, *Anexo 650*

Comunidad de Madrid ⁸³	<p>Hemos de aplicar la primera reducción contemplada en la LISD por razón de parentesco al pertenecer el causahabiente al grupo II. Se realiza por tanto una reducción de 15.956,87€ sobre la base liquidable.</p> $300.000€ - 15.956,87€ = 284.043,13 €$ <p>A dicha base liquidable hemos de aplicar una nueva reducción por parentesco contemplada en la normativa madrileña para causahabientes del grupo II de 16.000€.</p> $284.043,13 € - 16.000€ = 268.043,13€$ <p>Sobre una base liquidable de hasta 239.389,13€ la cuota tributaria es de 40.011,04€. El resto aplicable hasta 159.388,41 tiene una tarifa del 25,5% 11.163,50 €.</p> <p>Cuota Tributaria: 40.011,04€ + 11.163,50 € = 51.174,54 €</p>	<p>Los herederos pertenecientes al grupo II tienen derecho a aplicarse una bonificación del 99 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones:</p> <p>Cuota Tributaria = 51.174,54 € - (51.174,54 € x 99%) = 511,75 €</p>	511,75 euros
-----------------------------------	--	---	--------------

Como se puede observar, en igualdad de condiciones con respecto a la capacidad económica, parentesco y caudal hereditario, en Navarra la deuda tributaria sería de 48.127,76€, en Andalucía de 0€ y en la Comunidad de Madrid de 511,75€.

6. ELEMENTOS PARA LA ELABORACIÓN DE UNA CONCLUSIÓN

Como objetivo de este trabajo, establecimos el análisis de uno de los impuestos más controvertidos del sistema tributario español. Nos centramos en las adquisiciones *mortis causa* gravadas por el Impuesto de Sucesiones. Hemos intentado realizar dicho análisis mediante un estudio exhaustivo del comportamiento del impuesto para posteriormente

⁸³ Comunidad de Madrid, “Impuesto de Sucesiones”)

acometer un simple caso práctico que nos permitiera evaluar de manera mas clara el comportamiento del mismo. Seguidamente nos planteamos una serie de cuestiones que nos guiarán a la hora de elaborar la conclusión final.

6.1 Análisis constitucional del trato diferencial por Comunidades Autónomas en cuanto al Impuesto de Sucesiones: razones para un tratamiento armonizado

Tras haber analizado el comportamiento del tributo, las distintas decisiones normativas tomadas por las Comunidades Autónomas y el caso práctico propuesto, podemos concluir que existen diferencias bastante claras en la carga tributaria a la que están sujetos los causahabientes según su lugar de residencia en España. Esto nos obliga a valorar hasta qué punto puede resultar contrario a la Constitución Española el hecho de que, por razón de un hecho subjetivo como es la residencia habitual, los sujetos pasivos en iguales condiciones tengan obligaciones tributarias diferentes.

Hemos de remitirnos entonces a uno de los pilares de la Constitución y de las instituciones democráticas, como es el principio de igualdad, desarrollado en el artículo 14 CE. Dicho principio fundamental establece que no puede existir discriminación por razón de cualquier condición o circunstancia personal o social⁸⁴. Partiendo de esta base, los tributos pueden estar sujetos a condiciones de progresividad si se fundamenta en el justo reparto de la riqueza, Sin embargo, cabe preguntarse si la residencia habitual no puede ser considerada como una circunstancia personal del ciudadano. Se trata de una condición que al fin y al cabo establece raíces diferenciadas entre los ciudadanos e influencia de manera exhaustiva sus condiciones personales. Por tanto, es posible que pueda existir una vulneración de dicho precepto puesto que se terminan percibiendo obligaciones tributarias muy diferentes según donde se resida. Esto puede suponer grandes perjuicios para aquellos contribuyentes sujetos a tipos más elevados por no tener derecho a deducciones aplicadas por otras normativas autonómicas, dando incluso lugar a no poder ni heredar por razón de no poder asumir el pago de la cuantía exigida mediante el impuesto aplicable.

⁸⁴ Constitución Española. Artículo 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.”

Conviene, asimismo, mencionar el principio de generalidad del artículo 31.1 CE⁸⁵. De dicho principio deriva el artículo 3.1 LGT que afirma que “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”⁸⁶. Respecto al pago de impuestos todos tenemos el deber de contribuir, especialmente cuando hablamos de un impuesto directo, subjetivo y personal en función de nuestra capacidad económica como es el Impuesto de Sucesiones. Surge entonces el problema de que el importe a pagar por obligaciones derivadas del Impuesto de Sucesiones tiene como punto de conexión la residencia del obligado tributario, no su capacidad económica. Al derivar las obligaciones tributarias de dicha residencia, no se adecúa la contribución tributaria a la capacidad económica individual del sujeto pasivo. Esto puede ocasionar que personas con capacidades económicas más reducidas queden sujetas a tipos más elevados, y viceversa, produciéndose una disconformidad clara con el principio de generalidad. Consecuentemente, ante capacidades económicas iguales existe una fiscalidad muy dispar por razón del punto de conexión del hecho imponible. Esto no solo afecta al principio de igualdad dado que existe un trato diferente entre los contribuyentes, sino que también afecta al principio de generalidad puesto que a través de la aplicación de deducciones y bonificaciones diferentes resulta que no todos contribuyen de la misma forma.

6.2 Análisis jurisprudencial europeo y nacional

Cabe mencionar jurisprudencia importante relativa a la supuesta discriminación del Impuesto de Sucesiones existente en lo que respecta a la discriminación de no residentes condenando el trato diferenciado que sufren, como se ha comentado en apartados anteriores del trabajo. Sin embargo, el hecho de que el TJUE se pronuncie sobre la discriminación entre comunitarios no implica consecuencias desde el punto de vista del Derecho comunitario sobre la posibilidad de discriminación derivada de diferentes legislaciones de las Comunidades Autónomas entre los propios nacionales españoles.

En lo que respecta a un posible trato discriminatorio del Impuesto de Sucesiones entre Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional se ha negado a tratar el asunto en

⁸⁵ Constitución Española. Artículo 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.”

⁸⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

numerosas ocasiones⁸⁷ defendiendo que esa disparidad es justa si el criterio derivado es proporcional y está razonado de manera objetiva.

No obstante, hay que mencionar la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015⁸⁸ de 18 de marzo en la cual se valora la constitucionalidad de la normativa de la Comunidad Valenciana sobre los causahabientes⁸⁹ cuya consecuencia principal era que dos causahabientes del mismo causante quedaban sujetos a obligaciones muy dispares por razón de su residencia habitual. El Tribunal Constitucional, partiendo de la premisa de que la diferenciación entre Comunidades Autónomas es válida y que lo que está analizando es la constitucionalidad de una norma específica aplicable al ámbito de una sola Comunidad Autónoma, declara inconstitucional el artículo 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006 por dar un trato discriminatorio a los contribuyentes por razón de su residencia habitual y no por la residencia habitual del causante, que es el punto de conexión del hecho imponible del Impuesto de Sucesiones.

Cabría preguntarse si el Tribunal Constitucional llevaría más allá su razonamiento aplicando sus criterios de proporcionalidad a las diferencias existentes entre legislaciones de distintas Comunidades Autónomas. No obstante, no hemos encontrado jurisprudencia que abunde en este sentido.

6.3 Riesgo de fragmentación territorial fiscal

La diferenciación en la aproximación fiscal de las CCAA en el impuesto de sucesiones podría conllevar y conlleva de hecho una fragmentación territorial. Existe el riesgo de que la diferenciación en el impuesto – una especie de “dumping fiscal”- sea utilizada para atraer capitales e inversiones, así como fomentar la deslocalización y el traslado de residencias fiscales de unas Comunidades a otras, en especial de grandes patrimonios en función de la ventaja fiscal que pueda llevar aparejada, con el consiguiente riesgo para la unidad de mercado.

⁸⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 de 4 de octubre y Sentencia del Tribunal Constitucional 108/2003 de 1 de julio

⁸⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 de 18 de marzo

⁸⁹ Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. Artículo 16

6.4 Derecho comparado: análisis del tratamiento del Impuesto de Sucesiones en otros países

Como bien mencionamos al inicio del trabajo, con la realización del mismo buscamos proponer una pequeña reforma sobre el tratamiento del Impuesto de Sucesiones en España. Con este fin conviene mencionar brevemente el tratamiento normativo recibido en dos países vecinos y de condiciones homogéneas: Francia y Portugal.

6.4.1 Francia

En el caso francés, la competencia normativa de gestión y cobro reside en la Administración central. Establecen una escala progresiva general aplicable a todo el territorio. Establecen además una serie de deducciones sobre la base imponible de la adquisición, llegando incluso a deducirse el cien por cien de la cuota tributaria del cónyuge del causante.⁹⁰

TRANSMISSION	DONATION	INHERITANCE
On-line direct	€100,000	
Between brothers and sisters	€15,392	
Between nephews and nieces	€7,967	
Between spouse and civil union partner	€80,724	Exemption
To grandchildren	€31,865	€1,594
To great grandchildren	€5,310	€1,594
Allowance applicable in the absence of another reduction	No reduction	€1,594
Transmission for the benefit of handicapped heir (can be combined with any other allowance)	€159,325	

Net taxable share after allowance	Taxation rate
Up to €8,072	5%
Between €8,072 and €12,109	10%
Between €15,932 and €552,324	20%
Between €552,325 and €902,838	30%
Between €902,839 and €1,805,677	40%
Above €1,805,677	45%

Fuente: Estate, “Order of heirs and scale of inheritance rights in France”, *Notaires*, 18 de febrero 2020.

⁹⁰Estate, “Order of heirs and scale of inheritance rights in France”, *Notaires*, 18 de febrero 2020.

Esto provoca que exista una equidad completa entre las obligaciones tributarias que derivan de las adquisiciones *mortis causa*. Sin embargo, conviene mencionar que las tasas establecidas son muy elevadas a partir de herencias de once mil euros donde se paga un veinte por cien.

6.4.2 Portugal

El caso de Portugal es bastante interesante. El impuesto sobre sucesiones en si fue derogado en 2004 y las adquisiciones *mortis causa* y donaciones *inter vivos* pasaron a gravarse de manera indirecta mediante el Impuesto sobre el Sello. El tipo a pagar ronda el diez por cien del importe recibido. Cabe destacar una diferencia entre el sistema español y portugués y es que recae sobre la herencia recibida, no sobre el causahabiente.⁹¹ Esto provoca que solo se tenga en cuenta la cuantía adquirida y no esté sujeto a multiplicadores de la cuota por razón de patrimonios preexistentes del causahabiente o grados de parentesco más alejados. Conviene destacar también que existe una bonificación del cien por cien de la tasa en el caso de cónyuges, ascendientes y descendientes, eliminando prácticamente el impuesto en estos casos.

7 CONCLUSIONES

Tras haber hecho un análisis de la normativa y doctrina aplicables al ámbito del Impuesto de Sucesiones, mediante el uso de un método deductivo y transversal, podemos realizar las siguientes conclusiones.

En primer lugar, ha habido una evolución histórica del Impuesto de Sucesiones que se ha desplazado desde el Estado hacia las Comunidades Autónomas otorgándoles amplias competencias normativas, de gestión y de recaudación, aunque el trato diferencial respecto a los territorios históricos de Navarra y el País Vasco se ha seguido manteniendo dado su carácter eminentemente sistémico.

En segundo lugar, la competencia autonómica sobre el impuesto, unida a la amplia diversidad normativa aplicable a cada una de ellas, ha suscitado problemas con respecto al pago del impuesto por parte de no residentes. Esto ha hecho necesaria la intervención del TJUE y de los tribunales españoles, obligando a que se modificase la normativa aplicable de acuerdo con los principios de libre circulación de personas y capitales en el

⁹¹Abellán Martínez, A. “El polémico Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una visión de fiscalidad comparada”, *Legal Today*, 4 de abril 2019.

ámbito comunitario y posteriormente en el ámbito extracomunitario. La jurisprudencia nacional no se ha pronunciado en contra de la eventual discriminación entre nacionales españoles por causa de la diferente regulación entre Comunidades Autónomas. Al contrario, ha legitimado el sistema salvo precisiones concretas en el ámbito de una Comunidad Autónoma exclusivamente.

En tercer lugar, tras realizar un análisis comparativo de la recaudación de distintas Comunidades Autónomas, podemos concluir que existe una desarmonización creciente entre territorios que afecta principalmente a los principios de generalidad, justicia tributaria y capacidad económica y produce fragmentación territorial fiscal. Esta situación requiere claramente una modificación de la normativa actual para paliar los efectos adversos que se puedan derivar de ella.

Consecuentemente, propondríamos una modificación de la regulación normativa actual del impuesto. En primer lugar, convendría devolver las competencias normativas, de gestión y liquidación a la Administración Tributaria Central, a través de la modificación de la LOFCA⁹² y LCT⁹³. Dicha modificación debería tener como objeto acomodarse a la tendencia general de las normativas autonómicas que ha implicado una progresiva implantación de deducciones y bonificaciones que prácticamente eliminan el impuesto en ciertos casos, que creemos sería la adecuada.

En segundo lugar, se debería modificar las reducciones establecidas por razón de parentesco de una manera homogénea en todo el territorio nacional. Con respecto a los grupos I y II, creemos que lo adecuado sería seguir la misma línea de Andalucía y establecer una deducción de hasta un millón de euros sobre la base imponible para ambos grupos. Para los grupos III y IV, debería establecerse una deducción de hasta cien mil euros sobre la base imponible. Finalmente, como en Portugal, creemos que el caudal hereditario es sobre lo que se debe tributar, por lo que deberían eliminarse los multiplicadores de la cuota por razón de patrimonio previo del causahabiente. Una vez realizadas dichas deducciones, la tabla de tasas será la misma establecida por la normativa del estado en la LISD.⁹⁴

⁹² Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁹³ 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.

⁹⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

8 BIBLIOGRAFÍA

8.1 Legislación

Constitución Española, 1978

Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos.

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

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

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.

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.

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

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.

Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, 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.

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.

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.

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.

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

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

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

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.

Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat

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

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

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.

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.

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la

Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2016

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

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

Versiones Consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado De Funcionamiento De La Unión Europea

8.2 Jurisprudencia

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos de 13 de noviembre V3151-19

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de diciembre V3193-18

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 de 4 de octubre

Sentencia del Tribunal Constitucional 108/2003 de 1 de julio

Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 de 18 de marzo

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre Asunto C-127/12

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 62/2017 de 08 de febrero

Sentencia del Tribunal Supremo 492/2018 de 26 de febrero

Sentencia del Tribunal Supremo 488/2018 de 19 de febrero

8.3 Obras Doctrinales

Abellán Martínez, A. “El polémico Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una visión de fiscalidad comparada”, *Legal Today*, 4 de abril 2019. (disponible en

<http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-fiscalidad-internacional/el-polemico-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-una-vision-de-fiscalidad-comparada>)

Barberán Lahuerta, M.A., “El Comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los Principios Básicos de la Imposición”, *Revista Asturiana de Economía*, nº 32, 2005.

Cuesta Domínguez, J., Carmona Mendoza, P., “La Eliminación de la Doble Imposición Internacional en Materia de Sucesiones: Un Camino aún por Recorrer”, *Cuatrecasas Gonçalves Pereira Olivencia-Ballester*, 2011.

Guillen Diaz, M. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE (Trabajo fin de grado). Facultad de Derecho, Universidad Pontificia de Comillas, 2017. P. 31-34

Ortiz Sánchez, M., Pérez Pino, V., *Diccionario Jurídico Básico*, Tecnos, Madrid, 2012. P.117

Royo, F. P., Berro, F. G., Royo, I. P., Escribano, F., Truyo, A. C., y González, F. M. C. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Editorial: TECNOS (Grupo Anaya, S.A.) Duodécima edición, 2018. Pp.615-665

Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, “Capítulo I: Líneas de Actuación de las CCAA en Tributos Cedidos y Tributos Propios”, en *Tributación Autonómica: Medidas 2019*, 2019. p.11-17

8.4 Recursos de Internet

Comunidad de Madrid, “Impuesto de Sucesiones” (disponible en <https://www.comunidad.madrid/servicios/atencion-contribuyente/impuesto-sucesiones>)

Estate, “Order of heirs and scale of inheritance rights in France”, *Notaires*, 18 de febrero 2020. (disponible en <https://www.notaires.fr/en/donation-succession/succession/order-succession-and-inheritance-tax>)

Hacienda Navarra, “Tarifa aplicable Impuesto de Donaciones” (disponible en https://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/Informacion+F)

[iscal/Preguntas+mas+frecuentes/Impuesto+sobre+sucesiones/tarifaimpuestodonaciones.htm](#))

Junta de Andalucía, “Impuestos cedidos”, *Anexo 650* (disponible en <https://www.juntadeandalucia.es/organismos/haciendaindustriayenergia/areas/tributos/paginas/impuestos-cedidos-anexo650.html>)