



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

# **El Impuesto sobre Sucesiones: un problema de *tax shopping***

Autor: Santiago Llatas Marcos

5º E3 – B

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones

Madrid

Abril de 2021

## RESUMEN

El propósito del presente trabajo de fin de grado es realizar un análisis del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, centrándonos en las adquisiciones *mortis causa*. El análisis estudia la estructura y origen del impuesto, así como la problemática que deriva del mismo a nivel nacional e internacional. Dentro del conflicto que plantea el impuesto, se va a hacer hincapié en la vulneración de diferentes principios constitucionales, destacando la igualdad, neutralidad, capacidad económica y la no confiscatoriedad, y cómo estos acentúan el comportamiento del *tax shopping*. El presente trabajo entiende como *tax shopping* el cambio de residencia fiscal del sujeto pasivo para la obtención de un régimen fiscal más ventajoso.

A través de un análisis exhaustivo de la problemática jurídica, expuesta en un caso práctico final, el trabajo refleja como la deslocalización y descentralización del Impuesto sobre Sucesiones incrementa la disparidad de los ciudadanos españoles en la tributación del impuesto, y, por ende, la actuación del *tax shopper*. Además, el trabajo expone un debate sobre la necesaria reforma que requiere el ISD; ya se mediante una armonización técnica impositiva o la supresión del mismo, con el fin de lidiar con toda la polémica que el mismo genera.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto sobre Sucesiones, *tax shopping*, disparidad, confiscatoriedad, reforma

## **ABSTRACT**

The purpose of this thesis is to carry out an analysis of Inheritance and Gift Tax in Spain, regulated by Law 29/1987 of 18 December 1987, focusing on *mortis causa* acquisitions. The analysis studies the structure and origin of the tax, as well as the problems arising from it on a national and international scope. Within the conflict posed by the tax, emphasis will be placed on the violation of different constitutional principles, highlighting equality, neutrality, economic capacity, and non-confiscation, and how these reinforce tax shopping behavior. This paper understands tax shopping as the change of taxpayer's fiscal residence to obtain a more attractive tax regime.

Through a comprehensive analysis of the legal problems, presented in a final case study, the paper shows how the delocalization and de-centralization of Inheritance Tax increases the disparity of Spanish citizens in the taxation of the inheritance tax, and, therefore, the behavior of the tax shopper. Furthermore, the paper sets out a debate on the necessary reform of the ISD, either through a technical tax harmonization or its abolition, to deal with all the controversy it generates.

**KEY WORDS:** Inheritance Tax, tax shopping, disparity, confiscatory taxation, reform

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>7</b>
1. CONTEXTUALIZACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	7
2. OBJETIVOS .....	8
3. METODOLOGÍA.....	9
<b>CAPÍTULO II: EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA</b> .....	<b>10</b>
1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN .....	10
2. REGULACIÓN ESTATAL.....	11
2.1 La evolución del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.....	12
2.2 Arquitectura normativa del nacimiento y de la cesión de los tributos .....	13
2.3 El ejercicio por cada Comunidad Autónoma de las competencias normativas que en materia tributaria ostentan sobre los tributos cedidos.....	13
3. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL IMPUESTO.....	14
4. ÁMBITO DE APLICACIÓN TERRITORIAL.....	15
5. HECHO IMPONIBLE.....	16
6. SUJETOS PASIVOS Y PUNTO DE CONEXIÓN.....	18
6.1 Obligación personal y obligación real.....	18
6.2 Punto de conexión .....	19
7. BASE IMPONIBLE .....	19
7.1 Cuantificación de la Base Imponible .....	21
8. LIQUIDACIÓN DEL ISD.....	23
<b>CAPÍTULO III: SITUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN EL MARCO DE LA UE</b> .....	<b>26</b>
1. REGULACIÓN A NIVEL EUROPEO .....	26
2. EXISTENCIA DEL ISD EN EL ÁMBITO DE LA UE.....	27
3. PROBLEMÁTICA DEL ISD ESPAÑOL CON LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS.....	29
<b>CAPÍTULO IV: INCENTIVACIÓN DE LA COMPOSICIÓN DEL ISD AL TAX SHOPPING ESTATAL</b> .....	<b>32</b>
1. EJERCICIO COMPETENCIAL NORMATIVO DE LAS CCAA .....	32
2. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DEL ISD.....	34

2.1 Principio de igualdad y neutralidad.....	34
2.2 Principio de capacidad económica y no confiscatoriedad.....	36
3. EL PUNTO DE CONEXIÓN: <i>TAX SHOPPING</i> .....	39
<b>CAPÍTULO V: DEBATE SOBRE LA EXISTENCIA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.....</b>	<b>43</b>
1. JUSTIFICACIÓN DE LA EXISTENCIA Y POLITIZACIÓN DEL ISD .....	43
2. REFORMA DEL ISD: ARMONIZACIÓN O SUPRESIÓN .....	45
<b>CAPÍTULO VI: CASO PRÁCTICO .....</b>	<b>48</b>
1. CASO PRÁCTICO 1: GRANDES FORTUNAS .....	48
1.1 Explicación del caso práctico .....	49
2. CASO PRÁCTICO 2: FORTUNAS INTERMEDIAS .....	51
3. CASO PRÁCTICO 3: HERENCIA COMÚN .....	52
4. ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS PLANTEADOS.....	53
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>54</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>57</b>

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

**BI:** Base Imponible

**BL:** Base Liquidable

**CC:** Código Civil

**CCAA:** Comunidades Autónomas

**CDI:** Convenio de Doble Imposición

**CE:** Constitución Española

**CGN:** Consejo General del Notariado

**DGT:** Dirección General de Tributos

**EEE:** Espacio Económico Europeo

**EM:** Estado Miembro

**HI:** Hecho Imponible

**IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**ISD:** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**LGT:** Ley General Tributaria

**LISD:** Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**LOFCA:** Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

**RISD:** Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**TC:** Tribunal Constitucional

**TFUE:** Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

**TJUE:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea

**TS:** Tribunal Supremo

**UE:** Unión Europea

# INTRODUCCIÓN

## 1. CONTEXTUALIZACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El afán recaudatorio perseguido en la sociedad contemporánea se ha visto reflejado en una subida de impuestos sostenida en muchos países europeos, entre los que destaca España. En la última década, el sistema tributario español ha sido sometido a fuertes ataques, donde se ha criticado el fundamento de distintos tributos ancestrales y de reciente creación. No obstante, el impuesto que ha suscitado mayor debate y polémica ha sido el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, objeto del presente trabajo.

El Impuesto sobre Sucesiones es un impuesto personal, progresivo, directo e instantáneo, que grava las adquisiciones *mortis causa*. La gestión, inspección y recaudación del impuesto pertenece al 100% a las CCAA, de manera que estas tienen una amplia libertad para legislar acerca de la tributación del mismo dentro de su territorio. Además, es un impuesto con una alta vinculación ideológica, lo que ha generado una polarización en la visión acerca del mismo.

La polémica producida por el Impuesto sobre Sucesiones no se acota al territorio nacional, sino que se extiende al marco de la UE. Aparte de generar grandes problemas con los principios comunitarios que sustentan la organización supranacional, el impuesto ha sido tildado como injusto, confiscatorio y productor de enormes desigualdades entre los ciudadanos españoles por su disparidad territorial. La gran desigualdad entre la tributación de las CCAA que conforman el estado español puede ser una de las causas e incentivos del *tax shopping*, cuestión que analizará la presente obra. El presente trabajo entiende como *tax shopping* aquel comportamiento del contribuyente que supone un cambio de residencia fiscal dentro del territorio español con el único fin de beneficiarse de un sistema fiscal más laxo.

Recientemente, los gobiernos autonómicos han incrementado la actividad sobre el impuesto a través de técnicas heterogéneas, que oscilan desde la eliminación virtual hasta propuestas de armonización del mismo. Precisamente, este fue el primer aliciente que ocasionó mi interés y motivación a la hora de examinar el tema escogido. Dejando a un

lado mi ideología política, quería entender las razones por las cuales existían visiones totalmente opuestas de un impuesto de carácter tan residual.

Además, la existencia de grandes diferencias en el gravamen de las adquisiciones *mortis causa* dentro del territorio español fue el segundo pilar de la elección de mi investigación. Constantemente, familiares y amigos cercanos afirman la injusticia que desencadena el ISD entre los ciudadanos españoles, reflejada en una tributación muy diferente en función del lugar de residencia en España. La disparidad de trato injustificada y la practicidad futura del gravamen incrementaron mi curiosidad hacia el ISD, y me inclinaron a decantarme por el estudio del tema abordado.

## 2. OBJETIVOS

El presente trabajo tiene como primer objetivo proporcionar un análisis detenido del Impuesto sobre Sucesiones en España y examinar la problemática que suscita tanto a nivel nacional como a nivel internacional. Para la consecución de este objetivo, se pretende hacer hincapié en el conflicto que plantea la regulación, estructura y existencia del impuesto, así como en el dilema generado a partir del ejercicio competencial de las CCAA en materia de este tributo de cesión completa. Asimismo, estudiaremos cómo estos incrementan el comportamiento del tax shopper dentro del territorio español.

La realización del trabajo permitirá observar los principales problemas comunitarios y constitucionales que derivan del impuesto, así como la gran disparidad entre los 17 regímenes fiscales autonómicos actuales. A través de un análisis exhaustivo de la problemática jurídica, expuesta en un caso práctico final, el trabajo busca no solo reflejar la gran problemática que crea el impuesto sino también exponer un debate sobre la necesaria reforma que requiere y el modo en el que el legislador debe solucionar la cuestión.

Por último, el trabajo persigue concienciar al lector de las grandes diferencias existentes en la tributación del impuesto dentro del territorio, y cómo un uso de técnicas de ingeniería fiscal del ciudadano puede proporcionarle una tributación más ventajosa.



### 3. METODOLOGÍA

El enfoque de este trabajo de investigación será principalmente jurídico y subsidiariamente político-económico; y consiste en el planteamiento de la problemática suscitada por el ISD, tanto a nivel interno como externo, y el incentivo que supone al comportamiento del *tax shopping*. Para ello, se ha realizado una investigación jurídica de las principales fuentes reguladoras del ISD, entre las que destacan la LISD, el RISD, LOFCA y las diferentes normativas autonómicas en materia de cesión de tributos; y fuentes jurisprudenciales como sentencias del TJUE, TC y del TS. Adicionalmente, se han utilizado fuentes de naturaleza doctrinal como manuales especializados, artículos de revistas científicas e informes corporativos.

Así, para poder plantear la problemática del impuesto, he realizado una investigación acerca de la estructura y origen del impuesto, analizando los diferentes puntos de conflicto en cuanto a la aplicación del tributo en el ámbito nacional e internacional. La combinación del uso de fuentes normativas, búsqueda de jurisprudencia y análisis de numerosas fuentes doctrinales, con la aplicación de un método deductivo, me ha permitido obtener unas conclusiones críticas de la conflictividad y gran problema que suscita el impuesto.

## **CAPÍTULO II: EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA**

### **1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante ISD, nace en España a finales del siglo XVIII, mediante la Real Cédula de Carlos IV en 1798. El nacimiento del impuesto fue la consecuencia de una necesidad de urgencia recaudatoria por parte de la corona durante la guerra con la Francia revolucionaria. Debido a que no podía gravar la verdadera riqueza, la nobleza o la Iglesia, se comenzó a gravar a la población con el fin de recaudar fondos. En 1800 sufrió su primera modificación, destacando las exenciones en las herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta, manteniendo sus beneficios no perjudiciales hacia la nobleza. En las restantes sucesiones, el heredero tenía que satisfacer un 2% del valor líquido; mientras que, si el valor de la herencia superaba los once mil reales y no existía una relación de parentesco con el fallecido, se gravaba el 4% de dicho valor (Peset, 1987).

Tras el golpe de estado en Valencia, Fernando VII recobraba sus facultades como rey, teniendo como uno de sus objetivos principales la reorganización de la deuda pública. En su decreto de 13 de octubre de 1815, establece como imposición la “media annata”, la mitad de las rentas de un año de las herencias transversales de vínculos y mayorazgos.

Entre las diferentes y numerosas reformas durante el siglo XIX, destacan la Ley de Presupuestos de Mon, en el que se establece el Derecho de Hipotecas, introduciendo la contribución territorial dirigida a las tierras y a las casas, donde se buscaba gravar las adquisiciones de bienes inmuebles a título oneroso y las herencias. A pesar de haber sido abolido y suprimido en numerosas ocasiones, el impuesto subsistió durante el siglo XIX, reinando el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz. Sin embargo, no fue hasta el siglo XX cuando se instauró uno de los principios angulares del ISD actual, inspirado en la reforma implantada por Fernández Villaverde en 1900: el principio de progresividad. Con esta reforma, se pretendió aplicar los tipos impositivos en función del nivel de riqueza (García de Pablos, 2010).

Durante los años 50 y 60, se observó un aumento en la progresividad de un tributo que no era un único, sino que comprendía “*el impuesto sobre Adquisiciones mortis causa, el impuesto sobre Donaciones inter vivos y mortis causa, el Gravamen Complementario sobre adquisiciones mortis causa y sobre donaciones y el Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas*” (García de Pablos, 2010). Fue en la reforma de 1964, donde se lleva a cabo la separación de la tributación de las sucesiones.

Finalmente, es en 1987 cuando se aprueba la normativa vigente actual, en la que se regula el ISD.

## 2. REGULACIÓN ESTATAL

El ISD es un tributo estatal que se encuentra cedido por el Estado a las CCAA, y que junto con otros tributos cedidos y otro tipo de recursos<sup>1</sup>, conforma el vigente sistema de financiación de las CCAA del estado español. El sistema de financiación está regulado en la Ley 22/2009 de 18 de diciembre e integra lo que la referida norma define como capacidad tributaria de dichas CCAA (Aranda, 2018).

El tributo comenzó siendo completamente de competencia estatal, hasta que en 1996 se cedió parcialmente a las CCAA, a través de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Actualmente, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que sustituye a la Ley 21/2001, establece el nuevo sistema de financiación de las CCAA, donde el ISD pasa a ser un tributo cedido al 100%.

La vigente normativa tiene su antecedente en la Constitución Española de 1978, y en concreto, en la denominada Constitución Económica<sup>2</sup>, en la evolución del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, y en la distribución de competencias entre un Estado descentralizado y los entes territoriales que lo integran. En él, conviven dos sistemas de financiación: (i) el de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía; y (ii) el de aquellas otras Comunidades – País

---

<sup>1</sup> La transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global.

<sup>2</sup> Artículos 31, 33, 38, 128, 131 y 133 de la Constitución Española.

Vasco y Navarra – que se relacionan con el Estado a través del sistema de Concierto y Convenio Económico, respectivamente.

El artículo 133 de la CE, establece en su apartado 1º que la *“potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”* y a continuación y en su apartado 2º, que *“las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”*. Dicho precepto proclama que tanto el Estado como las CCAA y las Corporaciones Locales tienen poder financiero, si bien dicho poder es calificado por algunos autores como diferente (de Alba, 2018).

Son determinantes para una adecuada comprensión de la actual situación del Impuesto sobre Sucesiones: (i) La evolución del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas desde la promulgación de la Constitución Española hasta el vigente sistema, (ii) la arquitectura jurídica del nacimiento y de la cesión de los tributos y (iii) el desarrollo o ejercicio por cada Comunidad Autónoma, de las competencias normativas que en materia tributaria ostentan sobre los tributos cedidos.

## **2.1 La evolución del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas**

Giménez-Reyna (2015) distingue la evolución del sistema de financiación de las CCAA desde la promulgación de la Constitución Española hasta el vigente sistema en tres etapas:

- **1ª. Hasta 1986.** Período de inexistencia de autonomía ni en el gasto ni en el ingreso público. El Estado transfirió a las CCAA competencias en materia de gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos, *“en la medida necesaria para alcanzar la cobertura del “coste efectivo” de los servicios asumidos por las CCAA”* (Giménez-Reyna, 2015).
- **2ª. De 1987 a 1996.** Etapa caracterizada por el alcance de la autonomía en el gasto, en la medida en que las CCAA *“disponían libremente de los recursos para asignarlos a los programas que consideraban convenientes”* (Giménez-Reyna, 2015). Y en materia de ingresos, se proseguía con la cesión de tributos conforme iban incrementándose las transferencias de servicios a las CCAA.

- **3ª. De 1997 hasta la actualidad.** Se identifica con la autonomía en el ingreso, ya que en materia de cesión de impuestos – Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones patrimoniales, Tasas sobre el juego e IRPF, entre otras – se confiere competencia normativa (Giménez-Reyna, 2015).

Por lo tanto, en 2009 nace lo que podríamos denominar el nuevo sistema de financiación, cuyas fuentes de ingresos son, como se ha expuesto anteriormente, los tributos cedidos y las transferencias del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y del Fondo de Suficiencia Global.

## **2.2 Arquitectura normativa del nacimiento y de la cesión de los tributos**

En desarrollo del artículo 133 CE, se promulgaron algunas normas de especial relevancia tributaria: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificada por la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio; la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El Consejo de Política Fiscal y Financiera alcanzó el Acuerdo 6/2009, para la reforma del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, lo cual requirió la modificación de la LOFCA, operada por la Ley orgánica 3/2009, y la promulgación de las Leyes de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

En relación con las CCAA con sistema de Concierto y Convenio, su normativa aplicable es la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que regula el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que regula el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

## **2.3 El ejercicio por cada Comunidad Autónoma de las competencias normativas que en materia tributaria ostentan sobre los tributos cedidos**

El artículo 48 de la Ley 22/2009 establece el alcance de las competencias normativas con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, exponiendo que las CCAA podrán asumir competencias normativas con respecto a las reducciones a la base imponible,

tarifas del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio existente y deducciones y bonificaciones de la cuota. Junto con las competencias normativas, la cesión del tributo otorga competencias en materia de gestión, liquidación y recaudación del mismo.

No obstante, el desarrollo de las competencias normativas, es con diferencia, la disposición que hay causado más conflictos en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, puesto que se han producido notables diferencias entre Comunidades Autónomas en la tributación de este impuesto (Aparicio, 2014). Estas diferencias de tributación, son consideradas por algunos autores “*fruto de un ejercicio exacerbado —y, en algunos casos, muy poco leal— de la capacidad normativa*” (Fernández, 2018), lo que ha generado “*una notable desigualdad interterritorial en el gravamen de las transmisiones lucrativas*” (Fernández, 2018).

Por ello, expertos abogan por una “*mínima armonización interna, que supondría detraer de la capacidad decisoria de las CCAA la potestad de modificar la base imponible y de aprobar deducciones y bonificaciones en cuota, así como de aplicar el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente*”. (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2019, p. 57).

El presente trabajo analizará cómo la regulación y el funcionamiento del Impuesto sobre Sucesiones en España incentiva al *tax shopping*, es decir, como la deslocalización total del impuesto genera cambios de lugar de residencia con el fin de aprovecharse del sistema de tributación del impuesto.

### 3. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL IMPUESTO

El artículo 1 de la LISD define el Impuesto sobre Sucesiones como un tributo que grava los incrementos patrimoniales obtenidos por las personas físicas a título lucrativo a través las transmisiones mortis causa, es decir, de herencias o legados.

Las características del ISD vienen determinadas en la sección primera del capítulo I de la LISD, desarrolladas con más detalle en la sección primera del RISD. La redacción de la normativa junto con el análisis realizado por la jurisprudencia y la doctrina – Martín

Queralt (2017) y Tejerizo López (2017), entre otros – nos permite desglosar las características del tributo de la siguiente manera:

- Directo: recae sobre la capacidad económica de las personas físicas cuando estas ven su patrimonio incrementado tras la adquisición de bienes o derechos a través de una herencia o legado.
- Personal: está dirigido a las personas físicas, siendo esta característica necesaria en la configuración del HI. El incremento de patrimonio en personas jurídicas queda sujeto a un impuesto diferente, el Impuesto sobre Sociedades.
- Subjetivo: se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo en la determinación de la BI y de la cuota tributaria.
- Progresivo: el tipo de gravamen aplicado a la cuota tributaria incrementará cuanto mayor sea la BI, siendo la tarifa aplicada progresiva. Los tipos de gravamen oscilan entre el 7,65% y el 34%.
- Instantáneo: el HI se produce de forma aislada, generándose la obligación automáticamente después de las transmisiones *mortis causa*.
- Incompatibilidad y complementariedad con el IRPF: el artículo 4 del RISD establece que un mismo incremento del patrimonio no podrá ser gravado por el ISD y el IRPF. Esto significa que el ISD gravará incrementos patrimoniales que no estén sujetos al IRPF.

#### 4. ÁMBITO DE APLICACIÓN TERRITORIAL

El artículo 5 del RISD establece que el impuesto se exigirá en todo el territorio español. Sin embargo, los territorios forales, el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, quedarán sujetos a lo convenido los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes respectivamente.

Como se ha mencionado anteriormente, las CCAA gozan de competencias normativas para regular el impuesto en sus diferentes territorios desarrollando su específica Ley de Cesión, por lo que la regulación diferirá en función del territorio en el que nos encontremos.

A su vez, habrá que atenerse a lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del Ordenamiento Jurídico interno.

## 5. HECHO IMPONIBLE

Las formas de sucesión por causa de muerte según el objeto sobre el que recae pueden distinguirse, según el Código Civil, en las siguientes:

- Sucesión a título universal: será considerado heredero el llamado o los llamados a suceder sobre la totalidad de la herencia o una parte alícuota de la misma.
- Sucesión a título particular: tendrá consideración de legatario el llamado o los llamados a suceder sobre una determinada y concreta relación jurídica del causante, es decir, sobre bienes específicos.
- 

La Ley 29/1987 determina en su artículo 3.1 que constituyen el HI del Impuesto sobre Sucesiones las adquisiciones *mortis causa* a título universal, particular o cualquier otro título sucesorio; así como “*la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario*”. Este tipo de adquisiciones lucrativas obtenidas por personas físicas suponen el nacimiento de la obligación tributaria del ISD, que deberá ser satisfecha por todo individuo; mientras que dichos incrementos de patrimonio emanados por personas jurídicas quedarán sometidos a otro impuesto, al Impuesto sobre Sociedades.

De la redacción del artículo previamente mencionado se puede inferir que quedarán sometidos a gravamen los bienes y derechos de contenido económico adquiridos a través de una herencia, un legado y cualquier otro título sucesorio. Esto implica que el gravamen se producirá con independencia de la forma de sucesión en la que se hayan adquirido los bienes o derechos. Adicionalmente, en su sentencia de 17 de marzo de 2010, el TS apunta que el hecho imponible está dirigido a las adquisiciones hereditarias de forma individual de cada uno de los legatarios o herederos, y no en su conjunto, debido a las diferencias



que existen en la Base Imponible del impuesto en función del grado de parentesco (STS 1643/2010 de 17 de marzo).

Por otro lado, es de gran importancia distinguir y delimitar jurídicamente el título concreto de la adquisición *mortis causa*, ya que genera grandes problemas en la práctica. A pesar de que todas las transmisiones lucrativas tras el fallecimiento del causante serán gravadas, existen diferencias de tributación cuando el contribuyente lo es en forma de heredero o legatario (Caamaño Anido & Peña Alonso, 2002). Estas diferencias se ven reflejadas en la partición de la herencia, los excesos de adjudicación, al cómputo de cargas, deudas y gastos deducibles y a la determinación del momento en que se considera producida la adquisición.

El gravamen sobre la adquisición de bienes y derechos tendrá lugar en el momento que se adquiera la propiedad de los mismos, que difiere según la forma de sucesión. Mientras que el legatario adquirirá la propiedad desde la muerte del testador (art. 881 CC), el heredero tendrá que aceptar la herencia, ya fuere de manera tácita o expresa.

Junto con los presupuestos de hecho mencionados anteriormente y con el fin de evitar elusiones y evasiones fiscales por parte de los contribuyentes, el legislador ha creado situaciones en las que se presume la existencia del HI, recogidas en el artículo 4 LISD<sup>3</sup>. Sin embargo, se trata de presunciones *iuris tantum*, por lo que las partes podrán alegar prueba en contrario para desvirtuar dichas pretensiones. La inclusión de presunciones y supuestos de extensión ha generado que el HI sea desmesuradamente extenso, provocando que algunos supuestos gravados no respeten el principio de capacidad económica.

---

<sup>3</sup> “Artículo 4. Presunciones de hechos imposables.

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

2. En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.

3. Las presunciones a que se refieren los números anteriores se pondrán en conocimiento de los interesados para que puedan formular cuantas alegaciones y pruebas estimen convenientes a su derecho, antes de girar las liquidaciones correspondientes” (Ley 29/1987, de 19 de diciembre).

Como regla general, todo suceso que se pueda englobar dentro del HI del impuesto deberá estar sometido a gravamen y satisfecho por el contribuyente. No obstante, existen supuestos de no sujeción en los que el interesado no tendrá la obligación de tributar, recogidos en el artículo 3 del RISD.

## 6. SUJETOS PASIVOS Y PUNTO DE CONEXIÓN

### 6.1 Obligación personal y obligación real

El Impuesto sobre Sucesiones tiene una naturaleza directa y personal. Los sujetos pasivos obligados a la tributación del mismo serán los causahabientes, es decir, todas las personas físicas que adquieren los derechos de otra persona por sucesión o transmisión.

La globalización mundial ha favorecido a la dispersión geográfica de las personas, lo que ha generado infinitas situaciones en las que el causahabiente no es residente habitual en España. Como consecuencia y para proteger el sistema tributario español, el legislador impone dos formas de tributación del Impuesto sobre Sucesiones: la obligación personal y la obligación real de tributación (Manzano, 2020).

La obligación personal viene impuesta a todas las personas que tienen su residencia habitual en España. Tributar bajo esta condición supone que todo el patrimonio adquirido será gravado por la legislación española, con independencia de la localización del mismo. En este sentido, será indiferente el lugar donde estén situados los bienes inmuebles y el sitio donde sean ejercitables los derechos, ya que la residencia habitual como punto de conexión determina un régimen de tributación integral (Caamaño Anido & Peña Alonso, 2002).

Por otro lado, la obligación real de tributar aplicará a los sujetos pasivos que no tengan su residencia habitual en España, teniendo que tributar en España “*todos los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español*” (art. 6 LISD, de 19 de diciembre), es decir, todos los bienes que adquieran en territorio español a título sucesorio.

## **6.2 Punto de conexión**

Como hemos comentado en el apartado anterior, quedarán sujetos al Impuesto sobre Sucesiones los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España, con independencia de la localización de los bienes adquiridos; y los no residentes en territorio español que tuvieran bienes o derechos ejercitables en España. Esto refleja como el punto de conexión que determinará la legislación aplicable es la residencia habitual.

Para determinar la residencia habitual, la LISD hace referencia a lo establecido en las normas del IRPF. Los criterios generales vienen definidos en el artículo 9 LIRPF, en el que se instituye que tendrán consideración de residentes habituales en España las personas que cumplan una de las siguientes condiciones:

- Permanencia en territorio español durante más de 183 días en el año natural.
- Base de su centro de intereses vital en España de manera directa o indirecta.
- Residencia habitual del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del contribuyente en España.

Sin embargo, existen muchos matices a este respecto, que no serán analizados por no ser objeto del presente trabajo.

El punto de conexión como factor determinante para la liquidación del impuesto y determinación de la legislación aplicable suscitó una gran problemática con los principios comunitarios. Más adelante, se analizará la pronunciación del TJUE al respecto, y cómo se adaptó la normativa española para lidiar con las cuestiones conflictivas.

## **7. BASE IMPONIBLE**

La Base Imponible se puede definir como aquel elemento que cuantifica el HI, pudiéndose expresar tanto en unidades monetarias como en unidades no monetarias. Su función principal es medir la capacidad económica que el contribuyente pone de manifiesto en el elemento objetivo del HI (Calero García, 1996).

En el ISD, la BI será determinada, a través del método de estimación directa, por la Administración Tributaria. Al tratarse de un tributo progresivo, la cuantía de la misma determinará el tipo de gravamen que será aplicado. En virtud de lo establecido en el artículo 9 de la LISD, constituirán la BI el valor obtenido en las transmisiones mortis causa e inter vivos, y las cantidades percibidas por los beneficiarios en los seguros de vida.

En cuanto a las transmisiones *mortis causa*, conforman la BI “*el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles*” (art. 9 LISD, de 19 de diciembre).

Sin embargo, es preciso distinguir la cuantificación de la BI en las sucesiones a título universal y a título particular. Ambos modelos de sucesión serán regidos por las reglas establecidas en la LISD, pero existen especialidades en relación con el cálculo final de la BI. El legislador realiza esta distinción, separando el cálculo de la BI en dos grupos:

- Herederos o legatarios con parte alícuota o parte proindivisa del caudal hereditario.
- Herederos o legatarios que adquieren bienes concretos.

A pesar de que puede parecer contradictorio, el legislador intenta evitar confusiones en la redacción de la institución de heredero. Para ello, engloba y divide las diferencias en función de la particularidad de partición de la herencia. En el primer supuesto, los causahabientes con una cuota de participación tendrán que llevar a cabo la adjudicación de los bienes y derechos del causante, mientras que, en el segundo supuesto, la adjudicación será realizada por el fallecido en su testamento (García Gómez, 2015).

## 7.1 Cuantificación de la Base Imponible

Para cuantificar la BI individual del causahabiente, se tendrán que llevar a cabo las siguientes operaciones:

**Figura 1. Esquema de la cuantificación de la Base Imponible**

VALOR REAL DEL CAUDAL RELICTO
(-)
CARGAS DEDUCIBLES DE CADA BIEN
(+)
ADICIÓN DE BIENES
(+)
AJUAR DOMÉSTICO
<hr/>
<b>MASA HEREDITARIA BRUTA</b>
(-)
PARTIDAS DEDUCIBLES
<hr/>
<b>MASA HEREDITARIA NETA</b>
(x)
PORCIÓN HEREDITARIA INDIVIDUAL
<hr/>
<b>BASE IMPONIBLE</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la Ley 29/1987

### (i) *Masa Hereditaria Bruta*

La masa hereditaria bruta está compuesta por la suma del valor real de los bienes y derechos de la masa hereditaria, las adiciones de bienes y el valor del ajuar doméstico.

El primer paso será realizar una correcta valoración de los bienes y derechos que integran la masa hereditaria, que normalmente coincidirá económicamente con el valor de mercado de los mismos. Esta función corresponderá a los causahabientes, sin perjuicio que la Administración pueda realizar una comprobación de dicho valor, con el fin de evitar cualquier tipo de fraude.

En segundo lugar, el texto normativo incluye unas presunciones para la adición de bienes al caudal hereditario, recogidas en el artículo 11 de la LISD, para determinar la porción hereditaria individual. El objetivo del legislador con el establecimiento de dichas pretensiones, es evitar la posible elusión de la progresividad del impuesto que pretende el causante a través de transmisiones a sus herederos o terceros durante su vida (García Gómez, 2015). Las presunciones sobre dichas adiciones, que podrán ser a título oneroso o gratuito, podrán ser desvirtuadas por los interesados, previniendo la adición al caudal relicto por parte de la Administración.

En cuanto al ajuar doméstico, será necesaria su inclusión para determinar la BI en las adquisiciones a título sucesorio<sup>4</sup>. El valor atribuido al mismo se obtendrá tras aplicar el tres por ciento al caudal relicto, sin incluir los bienes adicionados. No obstante, dicho valor podrá sufrir modificaciones, probando fehacientemente que el ajuar tiene un valor superior, inferior o inexistente.

(ii) *Masa Hereditaria Neta*

Una vez calculada la masa hereditaria bruta, se detraerán las partidas deducibles para obtener la masa hereditaria neta. Las partidas deducibles incluyen las cargas, deudas y los gastos deducibles, recogidas en los artículos 12, 13 y 14 de la LISD respectivamente.

En la sucesión a título universal, a no ser que se acepte la herencia a beneficio de inventario, se transmitirán todos los bienes y derechos del causante, junto con las obligaciones que este tuviere hasta su fallecimiento. Por otro lado, como regla general, el legatario no estará obligado a la asunción de las mismas.

La subrogación del heredero en la posición del causante conlleva a que, tras el cumplimiento de una serie de requisitos establecidos por la ley<sup>5</sup>, las **deudas** puedan ser deducidas para calcular el valor neto de la masa hereditaria. La deducción más común hace referencia a las deudas que adecuare el causante con la Administración por razón de tributos estatales, autonómicos o locales. Por otro lado, dichas deducciones no serán

---

<sup>4</sup> El ajuar doméstico no será añadido en las adquisiciones a título particular, donde el legatario adquirirá bienes concretos adjudicados por el testador.

<sup>5</sup> Las deudas deberán estar acreditadas en documento público; o en documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 CC (art. 13 LISD, de 19 de diciembre).

aplicables a los herederos o legatarios o familiares del difunto que hayan renunciado la herencia habiendo sucedido a título universal.

Adicionalmente, para concretar el valor real de los bienes, deberán deducirse las **cargas o gravámenes** que verdaderamente disminuyan su valor. Como consecuencia, se excluyen las cargas que representen obligaciones personales del adquirente y los derechos reales de garantía sobre los bienes o derechos, como son la prenda y la hipoteca.

En relación con los **gastos**, serán deducibles aquellos que guarden especial relación con el fallecido. La masa hereditaria se verá reducida con los gastos ocasionados por la última enfermedad, entierro y funeral del difunto, así como los derivados de litigios de la sucesión testamentaria o intestada, que resuelven cuestiones de interés común.

*(iii) Porción hereditaria individual*

La porción hereditaria individual es la cuota individual de participación designada por el causante en su testamento o la cuota resultante de las normas de sucesión intestada, a la masa hereditaria neta.

Tras multiplicar la masa hereditaria neta sobre esta porción, se obtendrá la cuantía que conforma la BI individual de cada heredero, a la que tendrán que adicionarse las cantidades percibidas por el beneficiario en los seguros de vida.

## 8. LIQUIDACIÓN DEL ISD

Para proporcionar una mayor comprensión de cómo se liquida el ISD, se adjunta un esquema que resume las acciones principales que se llevan a cabo hasta llegar a la cuota final, cantidad total que tendrá que ser satisfecha por el contribuyente por la tributación del impuesto.

**Figura 2. Esquema de la liquidación del ISD**

<b>BASE IMPONIBLE</b>
(-) REDUCCIONES
<hr/>
<b>BASE LIQUIDABLE</b>
(x) TIPO DE GRAVAMEN
<hr/>
<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>
(x) COEFICIENTES MULTIPLICADORES
<hr/>
<b>CUOTA TRIBUTARIA</b>
(-) DEDUCCIONES
(-) BONIFICACIONES
<hr/>
<b>CUOTA FINAL</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la Ley 29/1987

Para el cálculo de la **Base Liquidable**, se detraerán de la BI las reducciones correspondientes. Al tratarse de un impuesto de cesión total, cada Comunidad Autónoma aprobará las reducciones que considere oportunas, que serán aplicadas al residente de dicho territorio.

Las **Reducciones** a la BI estatales están recogidas en el artículo 20 de la LISD. En el ejercicio de sus potestades normativas, las CCAA podrán introducir nuevas reducciones o mejorar las reducciones estatales. Entre las reducciones, destacan la reducción por parentesco, por discapacidad, por vivienda habitual del causante y por transmisión de empresa o participaciones en determinadas entidades.

Una vez obtenido el valor de la BL, se procederá al cálculo de la deuda tributaria, que está compuesta por la Cuota Íntegra, la Cuota Tributaria y la Cuota Final a pagar. Para hallar la **Cuota Íntegra**, se aplicará la **Tarifa** o **Tipo de gravamen** del impuesto a la BL. La normativa estatal ofrece una horquilla que oscila entre el 7,65 y el 34%, pero las tendrán potestad de modificar dicha escala en los tramos y situaciones que consideren oportunos. Para los supuestos en los que no sea aplicable el régimen autonómico o que las CCAA no hayan ejercido sus capacidades normativas, la normativa estatal será la aplicable, reflejada en la Tabla 1:



**Tabla 1. Escala estatal de los tipos de gravamen**

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por el artículo 21 de la LISD

Para obtener la **Cuota Tributaria** se aplicarán los **Coefficientes Multiplicadores**. Con el fin de ajustar la cuota íntegra al patrimonio preexistente del causahabiente, la normativa estatal establece unos coeficientes multiplicadores que varían en función de la relación de parentesco del causahabiente con el fallecido. No obstante, las CCAA tendrán potestad normativa para modificar dichos coeficientes.

Por último, se obtendrá la **Cuota Final** a pagar aplicando, en el supuesto que existan y procedan, las **Deducciones** por Doble Imposición Internacional y las **Bonificaciones**. Las Bonificaciones a la Cuota Tributaria varían ostensiblemente de una Comunidad Autónoma a otra. Existen territorios donde el impuesto está bonificado al 99%, entre los que se encuentra Madrid; y territorios donde la bonificación es nula, como el Principado de Asturias.

## **CAPÍTULO III: SITUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN EL MARCO DE LA UE**

### **1. REGULACIÓN A NIVEL EUROPEO**

En el ámbito de la Unión Europea, no existe ninguna directiva que englobe la regulación del Impuesto sobre Sucesiones. Esta ausencia de marco regulatorio, junto con la inexistente armonización tributaria en la UE, impulsó a diferentes países a firmar convenios bilaterales en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, para evitar la doble imposición. En el marco de la UE, se han suscrito 33 convenios bilaterales, en los que España participa en 3: Grecia (1919), Francia (1963) y Suecia (1963).

Pese a la existencia de los tres Convenios de Doble Imposición en España, su uso ha sido prácticamente nulo, sirviendo únicamente de ayuda burocrática (Domínguez y Carmona, 2012, p. 8). La escasa relevancia de los CDI en materia de sucesiones viene precedida de las carencias que presentan sus mecanismos para evitar la doble imposición con los países firmantes. Por ejemplo, el CDI con Francia carece de efectividad cuando el contribuyente tributa en Francia por una cuantía y tipo superior al ISD español. De esta manera, el exceso de cuota satisfecho en dicho país no se ve compensado en España, provocando el pago de una cuantía superior a la preestablecida. Por ello, la solución ideal sería ofrecer dos posibilidades al contribuyente: (i) la aplicación de un régimen de exención que equiparase las cuotas satisfechas en ambos países, para así evitar de una manera efectiva la doble imposición; (ii) ofrecer la posibilidad de tributar por el ISD en España o Francia, sin tener que satisfacer cuotas en un país una vez completado el pago en el que se ha liquidado.

No obstante, a pesar de no existir una directiva común, existe un marco jurídico establecido por la Comisión Europea, al que todos los EM se tendrán que atener. La UE ha determinado una serie de principios comunitarios que deben ser respetados por la normativa estatal de cada EM. Estos principios condicionan la libertad competencial de los EM para el diseño de su sistema tributario, ya que se ve limitada a lo dispuesto en los Tratados europeos (Aparicio, 2014).

Los Tratados recogen el deber de acato y no vulneración de los principios comunitarios con el fin de “evitar obstáculos a la libre realización del mercado común y a los logros de diversos objetivos comunitarios” (Aparicio, 2014, p. 133). Entre los principios comunitarios, destacan el principio de libertad y de igualdad. Este último está compuesto por las cuatro libertades fundamentales – la libre de circulación de personas, capitales y mercancías, y la libre prestación de servicios – que representan la prohibición de discriminación por razón de nacionalidad de cualquier EM. En el supuesto de existir una vulneración de alguno de estos principios o libertades, la normativa estatal deberá ser modificada, ajustándose a lo dispuesto por la UE (García de Pablos, 2011).

## 2. EXISTENCIA DEL ISD EN EL ÁMBITO DE LA UE

La ausencia de un marco normativo común ha generado grandes diferencias en cuanto a la regulación del Impuesto de Sucesiones en los 27 países que conforman la UE. La Tabla 2 muestra en qué Estados Miembros existe el ISD; los tipos mínimos y máximos de gravamen en el caso de existir<sup>6</sup>, y los puntos de conexión utilizados en cada país, para determinar la normativa aplicable y la BI del impuesto.

**Tabla 2. Comparativa del ISD en los EM de la UE: Existencia, tipos de gravamen y puntos de conexión.**

PAÍS	¿EXISTE EL ISD?	BAREMO DE TIPOS DE GRAVAMEN - GRUPO I	PUNTO DE CONEXIÓN
Alemania	Sí	7%-30%	Residencia del fallecido
Austria	No	-	-
Bélgica	Sí	3%-30%	Residencia del fallecido
Bulgaria	Sí	0,4%-0,8%	Nacionalidad
Chipre	No	-	-
Croacia	Sí	0-5%	Nacionalidad
Dinamarca	Sí	15% (Fijo)	Domicilio
Eslovenia	Sí	0%	Residencia del fallecido
España	Sí	7,65%-34%	Residencia del fallecido

<sup>6</sup> La Tabla 2 muestra el tipo de gravamen aplicable al supuesto más común de las herencias, el Grupo I, donde los sujetos que heredan son los ascendientes, descendientes o cónyuges del causante. Se excluyen el resto de los supuestos, por lo que la horquilla de tipos de gravamen aparece de manera más reducida.

Estonia	No	-	-
Finlandia	Sí	7%-19%	Residencia del fallecido
Francia	Sí	5%-45%	Domicilio
Grecia	Sí	1%-10%	Nacionalidad y Domicilio
Hungría	Sí	11%-21%	Nacionalidad y Domicilio
Irlanda	Sí	33% (Fijo)	Residencia del fallecido
Italia	Sí	4% (Fijo)	Residencia del fallecido
Letonia	No	-	-
Lituania	Sí	0%	Residencia del fallecido
Luxemburgo	Sí	0%-5%	Residencia del fallecido
Malta	No	-	-
Países bajos	Sí	10%-20%	Nacionalidad y Residencia del fallecido
Polonia	Sí	0%-7%	Residencia del fallecido
Portugal	Sí	0%	Residencia del fallecido
República checa	Sí	-	-
República eslovaca	No	-	-
Rumanía	No	-	-
Suecia	No	-	-

Fuente: Elaboración propia a partir de datos proporcionados de *Worldwide Tax Summaries Online* y *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*

De la Tabla 2, podemos inferir que el Impuesto sobre Sucesiones es inexistente o tiene un impacto insignificante en la mayoría de los países que conforman la UE. Sin embargo, encontramos diferencias ostensibles en países como España, Francia o Irlanda, donde las herencias son gravadas de una manera considerable.

No obstante, a pesar de existir grandes disparidades entre países que pertenecen a la misma comunidad, la recaudación en más de la mitad de los EM es residual. La concepción de residual se atribuye a que la recaudación sea inferior al 0,1% del PIB del país. En 2018, sólo 4 EM recaudaron más que España por el gravamen de adquisiciones *mortis causa* (Viñas, 2018).

Con independencia de la recaudación monetaria, las grandes disparidades generadas por la ausencia de un marco normativo común incentivan las actuaciones del *tax shopping*. El *tax shopping* hace referencia al cambio de residencia de un persona física con el fin de obtener un régimen fiscal más beneficioso, y, por ende, tributar una cantidad menor.

A raíz de este problema, junto con las cuestiones presentadas en el apartado anterior, la UE se está proponiendo una Directiva armonizadora.

### 3. PROBLEMÁTICA DEL ISD ESPAÑOL CON LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS

En la última década, el ISD ha originado una gran polémica tanto a nivel comunitario como a nivel interno. Son muchos países, entre los que se incluye España, que han tenido que llevar a cabo una reforma en la regulación relacionada con este impuesto. En España, al margen de la problemática suscitada por los convenios bilaterales, el elemento que ha causado más polémica ha sido el punto de conexión.

Debido a la inexistencia de un marco normativo común, ha sido el TJUE quien se ha pronunciado en numerosas ocasiones, a través de las cuales ha ido moldeando el marco regulatorio al que las diferentes legislaciones se han ido adaptando. A finales del siglo XX, destacan dos sentencias del TJUE – el caso *Schumacker* (asunto C-279/93) y el caso *Asscher* (asunto C-107/94) – contra la vulneración de la libre circulación de personas y capitales, principios que posteriormente serían vulnerados por la normativa española en relación con el Impuesto sobre Sucesiones. Las sentencias refuerzan el principio de libertad de establecimiento, extendiendo la no discriminación por el lugar de residencia dentro de la Comunidad Económica Europea a las personas físicas; y la imposibilidad de la aplicación de un tipo impositivo superior a un no residente, respectivamente (Bonomi, 2015).

Sin embargo, la legislación española seguía infringiendo los principios comunitarios – el de igualdad, no discriminación y las cuatro libertades fundamentales – en tanto que existía un trato desfavorable hacía las personas físicas que no tuvieran condición de residente en el territorio español. La adherencia de España a los Tratados de la UE “*intensifica la prohibición de discriminación a cualquier ciudadano y da derecho a que se adquiera*

*idéntico trato legal cuando se halle en igual situación, resultando indiferente la nacionalidad a que se pertenezca”* (Sánchez, 2016, p. 11).

Tras numerosos intentos fallidos por parte de la UE para la modificación y adaptación de la regulación española, debido a la incompatibilidad de las reglas nacionales con la legislación europea, la Comisión interpuso un recurso de incumplimiento demandando al Estado español. El objetivo de dicho recurso era la modificación de la normativa española con el fin de aproximar el gravamen fiscal de los residentes y no residentes, ajustándose a lo dispuesto en los artículos 45<sup>7</sup> y 63<sup>8</sup> del TFUE.

A este respecto, se pronuncia el TJUE en su sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, imponiendo el inmediato ajuste de la normativa española por la vulneración del artículo 63 del TFUE, así, como el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. Con carácter previo a la sentencia, la Administración competente para liquidar el ISD de los no residentes era la estatal, reservándose el Estado la gestión y recaudación del impuesto aplicando su régimen jurídico. Por otro lado, los residentes en España gozaban de la aplicación de la legislación autonómica donde el causante tuviere su residencia habitual, donde el régimen fiscal es ostensiblemente más favorable<sup>9</sup>.

Domínguez y Carmona (2012) explican como España podía atenerse a dos soluciones:

- (i) Permitir la aplicación de la normativa autonómica del lugar con el que tengan vínculos más estrechos a los no residentes.
- (ii) Revocación de las competencias normativas en materia del ISD a las CCAA y someter a todos los ciudadanos al mismo régimen.

Una vez evaluadas las dos opciones, resulta más sencilla y atractiva para el Estado decantarse por la primera solución, para así evitar conflictos autonómicos que podrían suponer vulneraciones a la autonomía financiera y tributaria de las CCAA. Tras la

---

<sup>7</sup> El artículo 45 hace referencia a la prohibición de discriminación por razón de nacionalidad.

<sup>8</sup> El artículo 63 representa la libertad de circulación de capitales dentro del marco de la UE.

<sup>9</sup> La mayoría de CCAA han utilizado sus competencias normativas para desarrollar regímenes fiscales más beneficiosos que el estatal, provocando que su contribuyente tenga que abonar una cantidad menor que si tributa a través del régimen estatal. La aplicación de la normativa estatal es más onerosa que la autonómica (Sánchez, 2016).

pronunciación del TJUE, el Estado español reacciona mediante la introducción de la Disposición Adicional 2ª a la LISD<sup>10</sup>.

Sin embargo, se demuestra la insuficiencia en la adaptación de la norma por seguir suponiendo una vulneración a los principios comunitarios, ya que igualaba únicamente el trato fiscal entre residentes y no residentes de la UE, discriminando a los residentes de países terceros extracomunitarios. El Tribunal Supremo resuelve dicha cuestión en sus sentencias de 19 de febrero<sup>11</sup>, 21 de marzo y 22 de marzo de 2018 – en relación con residentes de Canadá, Costa Rica y Suiza respectivamente – considerando una vulneración a la libre circulación de capitales, recogida en el artículo 63 del TFUE.

Adicionalmente, la DGT reencarna la primacía del Derecho de la UE en sus Consultas Vinculantes V3151-18 de 11/12/2018 y V3193-18, de 14/12/2018, confirmando que los efectos resultantes de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 son aplicables a los residentes de países extracomunitarios. Por ello, en base a la doctrina del efecto directo, la sentencia no solo afecta a ciudadanos de la UE, sino que también afecta a ciudadanos de terceros países.

La problemática con los principios comunitarios ha sido consecuencia de la aplicación del punto de conexión: la residencia habitual del causante. La deficiente redacción normativa, aparte de vulnerar principios comunitarios, ha supuesto vulneraciones de principios constitucionales, al incentivar al contribuyente al cambio de residencia para la obtención de un mejor régimen fiscal.

---

<sup>10</sup> Disposición Adicional 2ª a la LISD “Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado”.

<sup>11</sup> Sentencia 242/2018 de 19 de febrero de 2018.

## **CAPÍTULO IV: INCENTIVACIÓN DE LA COMPOSICIÓN DEL ISD AL TAX SHOPPING ESTATAL**

El Impuesto sobre Sucesiones ha sido objeto de estudio y crítica desde su creación. El tributo ha generado numerosos debates en torno a su constitucionalidad, señalándose diferentes infracciones en su normativa y cómo esta vulnera principios constitucionales. La naturaleza del ISD, su redacción normativa y las regulaciones por parte de las CCAA cuestionan el respeto a los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad (Sánchez, 2015).

Por otro lado, y como se ha expuesto anteriormente, el ISD es un impuesto estatal cedido totalmente a las CCAA. La cesión de las competencias normativas otorga a cada Comunidad Autónoma la potestad de crear, reducir, deducir o modificar partes del impuesto, pero en ningún caso pueden suprimir o hacer desaparecer dicho tributo. La disparidad en el ejercicio competencial y la competencia desleal entre CCAA compromete los principios de organización territorial del estado: unidad, solidaridad e igualdad de los ciudadanos en el territorio nacional (García de Pablos, 2010).

El amplio desarrollo competencial ha supuesto la deslocalización del ISD, lo cual ha generado una desafortunada gestión territorial del mismo, contribuyendo en muchas CCAA a su práctica eliminación (Sánchez, 2015). En el presente capítulo se analizará la contribución de la deslocalización del impuesto al incremento de probabilidad de cambio de residencia con el fin de obtener un régimen fiscal menos oneroso.

### **1. EJERCICIO COMPETENCIAL NORMATIVO DE LAS CCAA**

El artículo 48 de la Ley 22/2009 establece el alcance de las competencias normativas con respecto al ISD, determinando que las CCAA podrán asumir competencias en relación con las reducciones a la base imponible, tarifas del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio existente y deducciones y bonificaciones de la cuota. El ejercicio competencial de las CCAA está limitado y condicionado a la CE y a la legislación relativa a la financiación de las mismas “*de forma que los tributos que les han sido cedidos por el Estado, en su aplicación, no deben suponer diferenciación de trato jurídico fiscal para*



*los contribuyentes por la desigual ubicación geográfica de los mismos*” (García, 2005, p. 162).

Como consecuencia de la cesión, se asume que serán las CCAA quienes se encargarán de garantizar los principios de organización territorial del Estado – la unidad, la solidaridad e igualdad de los ciudadanos en el territorio nacional – en relación con el impuesto cedido, el ISD. Sin embargo, queda reflejada la ineficiencia de dicha cesión, en tanto que puede apreciarse una vulneración al principio de igualdad. En este sentido, Varona Alabern (2009) establece cómo las leyes reguladoras *“deberían actuar como garantías del principio de igualdad, estableciendo las limitaciones y salvaguardas adecuadas para preservar este principio”* y no lo han hecho, manifestando el exceso de capacidad normativa de las CCAA.

En su STC 4/1981, el TC incide en la necesidad *“uniformidad normativa en todo el territorio nacional”*, para así poder garantizar *“una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las necesarias diferencias de régimen jurídico que resulten inexcusablemente del legítimo ejercicio de la autonomía”*. Esta inclinación del TC es consecuencia del uso indebido de las competencias cedidas, y cómo el sistema tributario español, en vez de perseguir y cumplir los principios en los que se basa – igualdad, unidad y justicia tributaria –, se está configurando como un sistema fracturado carente (Sánchez, 2015).

Tras la ampliación de la cesión de competencias en 2009, mediante la ley que modificaba la LOFCA, las CCAA han venido actuando deslealmente, estableciendo reducciones o bonificaciones que se podrían catalogar como *“inconstitucionales”*, ya que han incrementado la desigualdad de los españoles dentro del territorio español e incentivado el comportamiento del *tax shopping*. En este sentido, autores como Tovillas Morán reflejan como amplio uso de las capacidades normativas por parte de las CCAA ha provocado una *“supresión de facto de este gravamen”* a través del uso de diferentes técnicas jurídicas, *“lo que ha generado una muy diferente posición del ciudadano por razón del territorio frente a este tributo”* (García de Pablos, 2010, p. 6).

La supresión de facto del ISD en diferentes CCAA, como Andalucía y Madrid, ensalza la falta de coordinación entre las CCAA, afectando de manera directa al principio de unidad

(Barciela, 2015). La unidad del territorio español, consagrada en el artículo 2 CE, se ve asaltada y en peligro al no establecer límite alguno en las capacidades normativas cedidas (García de Pablos, 2010).

Por ello, se cuestiona si la combinación del amplio elenco de potestades normativas que poseen las CCAA y la alta politización del impuesto ha fomentado la competencia fiscal entre los territorios que conforman el estado español; al ser la residencia del causante el punto de conexión con el gravamen. No obstante, lo que no ha generado duda es que el Estado es quien configura el fundamento básico y existencia del tributo, *“y por tanto, debe velar porque todos los españoles seamos iguales ante la ley”* (Sánchez, 2016, p. 6).

A este respecto, se plantean las siguientes preguntas: ¿Es constitucional que la disparidad de trato entre sujetos pasivos esté condicionada a la residencia habitual? A continuación, se discutirán los problemas constitucionales del ISD.

## 2. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DEL ISD

### 2.1 Principio de igualdad y neutralidad

Antes de analizar las posibles vulneraciones del ISD al principio de igualdad, hay que diferenciar entre la igualdad recogida en el artículo 14 CE y el principio de igualdad tributaria, consagrado en el artículo 139.1 CE como principio general de la organización territorial. A este respecto, el TC distingue los planos de actuación del principio de igualdad en su STC 122/1988. Por un lado, encontramos la igualdad del artículo 14 CE, una de cuyas posibles manifestaciones sea la igualdad tributaria del artículo 31 CE (García de Pablos, 2010); mientras que el otro plano hace referencia a las reglas constitucionales<sup>12</sup> que limitan las divergencias del ejercicio por las CCAA de las competencias propias o cedidas, con el fin de obtener una uniformidad normativa y una posición igual de los ciudadanos (STC 122/1988 de 22 junio).

En relación con la primera interpretación del principio de igualdad, establecida por el artículo 14 CE, no pueden ampararse las diferencias de trato resultantes del ejercicio

---

<sup>12</sup> Consagradas en los artículos 138, 139.1 y 149.1 de la Constitución Española.

normativo de las CCAA en este precepto. El TC recoge como el artículo 14 prohíbe la diferencia de trato “no razonable o arbitraria” entre ciudadanos españoles (STC 122/1988 de 22 junio). De esta manera, el ejercicio amplio de la capacidad normativa queda amparado por la Constitución, como consecuencia de la descentralización autonómica existente dentro del Estado español. De no serlo, la autonomía tributaria y financiera carecería de sentido.

Sin embargo, con independencia de que la actuación quede amparada por la CE, el artículo 139.1 recoge que “*Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado*”, estando estos garantizados por la ley y los poderes públicos<sup>13</sup>. Adicionalmente, aparte de garantizar la existencia de los derechos, tendrá que ser respetada la igualdad en el ejercicio de dichos derechos en todo el territorio español, es decir, en cada Comunidad Autónoma<sup>14</sup>.

En relación con esta cuestión, los pronunciamientos de los tribunales han sido muy escasos, permitiendo actuaciones extensivas en el ejercicio normativo. Esta permisividad ha generado diferencias abismales en cuanto a la tributación del impuesto en las 17 CCAA, propiciando traslados de residencia, tanto formales como reales, de muchos ciudadanos españoles. La existencia de tal disparidad supone una falta de equidad entre los ciudadanos españoles por razón de su residencia. Ante tal problemática, la Comisión Europea advirtió al Gobierno sobre las posibles consecuencias y repercusiones que podrían generar, avisando que podría derivar en políticas de *dumping fiscal* involucrando a países comunitarios (Barberán, 2003).

El quebrantamiento del principio de igualdad y exceso de potestad normativa de las CCAA se vio reflejado en la legislación de la Comunidad Valenciana, que establecía una bonificación a la cuota que posteriormente sería declarada inconstitucional. La bonificación establecida en la Ley 13/1997 condicionaba su aplicación a la residencia habitual del sujeto pasivo en su territorio a fecha de devengo del impuesto. Debido a que

---

<sup>13</sup> Artículo 53.1 CE: “*Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)*”

<sup>14</sup> El TC relata en su STC 76/1983 de 5 de agosto que es necesario garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos “*lo que, mediante la fijación de unas comunes condiciones básicas, impone un límite a la diversidad de posiciones jurídicas*”.

la norma suponía una discriminación, vulnerando el principio de igualdad, el TC declaraba la inconstitucionalidad de la norma en su Sentencia 60/2015, de 15 de marzo de 2015; y el TS apoyaba la decisión justificando que el elemento de diferenciación se había transformado en un elemento de discriminación.

De una manera similar, el ISD vulnera el principio de neutralidad impositiva. El quebrantamiento del principio de neutralidad impositiva puede inferirse de una de las reducciones estatales, la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante. De la misma manera que las diferencias fiscales entre CCAA incentivan al cambio de residencia, esta reducción incentiva a la compra de viviendas, primándose esta forma de ahorro por encima de otras. Mientras que los herederos no la enajenen en los siguientes 10 años, el bien se convierte en exención, condicionando las formas de ahorro de los contribuyentes (García de Pablos, 2010).

## **2.2 Principio de capacidad económica y no confiscatoriedad**

El art. 31.1 CE dispone que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”*. Para la mejor comprensión del artículo, debemos establecer la conexión del mismo con el artículo 3 LGT, que establece lo siguiente *“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”*.

En primer lugar, el sistema tributario español se fundamenta en la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, que la aplicación y establecimiento de diferentes tributos debe ajustarse a la capacidad económica de las personas físicas. Por otro lado, el sistema tiene como límite máximo la no confiscatoriedad.

Sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia no se han manifestado de manera precisa acerca de la definición de confiscatoriedad. En países de dimensiones similares a España – Alemania y Francia, entre otros – los organismos públicos competentes establecen los

límites que determinan la confiscatoriedad del ISD<sup>15</sup>. En España, el TC establece como baremo que el *alcance* del tributo sea confiscatorio. Así, se entenderá como tal si “*mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades*” (STC 150/1990 de 6 de noviembre).

Como se ha mencionado anteriormente, la disparidad en el ejercicio competencial en las CCAA ha generado una posición desigual del contribuyente dentro del territorio español. No obstante, en ocasiones, las potestades normativas están dirigidas a reducir el alcance confiscatorio que constituyen los tipos de gravamen en algunos supuestos. Dentro del sistema tributario estatal, encontramos que el tipo de gravamen del IS puede ascender hasta más de un 80%. Adicionalmente, existen supuestos en que las adquisiciones gratuitas *mortis causa* por parte de los colaterales de segundo grado – los hermanos – son gravadas en más de un 60%. Estos exuberantes porcentajes muestran el alcance confiscatorio del impuesto, donde no se tiene en cuenta la capacidad económica ni la justicia tributaria.

Del mismo modo, se cuestiona el alcance confiscatorio del impuesto en la medida que un causahabiente tiene que renunciar a la herencia por no poder satisfacer la cuantía del tributo correspondiente. En 2018, el CGN registró un aumento en el porcentaje de renunciadas a herencias de 6,89% con respecto a 2010; aunque tras la aparición de la pandemia COVID-19, este porcentaje ha descendido mínimamente<sup>16</sup>. En este sentido, Díaz-Ambrona (2018) explica que la confiscatoriedad del ISD se ve evidenciada cuando un causahabiente renuncia forzosamente a la masa hereditaria, debido a que no puede hacer frente a la cuantía del pago del impuesto. Este supuesto es común cuando se aplica el artículo 21.1 de la LISD, que regula la tarifa del impuesto<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> En Alemania, es considerado confiscatorio el gravamen del exceso del 50% de la riqueza imponible (Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 de junio de 1995); mientras que en Francia el porcentaje de riqueza interpretado como confiscatorio es del 75%.

<sup>16</sup> La opinión general de los Notarios relata como los herederos o legatarios están haciendo uso del periodo de 30 años del que disponen para aceptar o repudiar la herencia. Por lo tanto, el porcentaje ha disminuido por la paralización del proceso, y no por el hecho de que se renuncie menos a la herencia.

<sup>17</sup> La horquilla en la que se encuentra la tarifa, entre el 7% y el 34%, queda reflejada en la Tabla 1, en el capítulo I.

El artículo 31<sup>18</sup> de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio establece el límite máximo de la cuota conjunta a satisfacer por el contribuyente que tributa por obligación personal en relación con el IRPF y el impuesto sobre el patrimonio. En ningún caso, la cuota satisfecha por aquellos sujetos pasivos podrá exceder el 70% de la BI del IRPF. Debido a que no existe un baremo específico en la legislación o jurisprudencia española de la confiscatoriedad, puede aplicarse analógicamente este precepto con el fin de establecer una referencia más clara de la confiscatoriedad. No obstante, puede observarse como en muchas ocasiones resulta confiscatorio la tributación por el impuesto sobre sucesiones.

Por ejemplo, se han dado numerosos supuestos en los que un contribuyente, que obtiene una renta anual de 100.000 euros, adquiere en concepto de herencia un inmueble rústico valorado en 3.000.000 de euros. Aunque el sujeto sea objeto de las reducciones pertinentes, la cuota a satisfacer será muy superior al 70% de la BI del IRPF, es decir, de sus rentas anuales obtenidas. De esta manera, resulta muy difícil imaginar cómo satisfará el contribuyente el pago del impuesto sobre sucesiones, llevando en la mayoría de los casos a la renuncia de la herencia. Por lo tanto, es en el momento que se produce el devengo donde el contribuyente puede encontrarse en esta situación; y donde mejor se refleja el carácter confiscatorio del impuesto, cuando le obliga a renunciar a algo que le pertenece.

Adicionalmente, otra ejemplificación de la confiscatoriedad del tributo es la excesiva cuota íntegra que resulta de las herencias inferiores a 80.000 euros, donde el tipo impositivo aplicable supera el 16%. De esta manera, si el adquirente hereda inmuebles no sujetos a las reducciones - por vivienda habitual, entre otras – deberá abonar una cantidad excesiva, que muchas veces se convierte en no pagada por su renuncia. Esto implica que, aparte de gravar la capacidad económica del contribuyente, transgrediría el principio de no confiscatoriedad.

---

<sup>18</sup> Artículo 31.1: “La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 70 por 100 de la total base imponible de este último” (Ley 19/1991, de 6 de junio).

### 3. EL PUNTO DE CONEXIÓN: *TAX SHOPPING*

El fallecimiento de una persona, junto con las desgracias familiares que conlleva, implica que todos los bienes, derechos y cargas que figuraban a su nombre, tendrán que ser transmitidas. Para ello, la legislación española proporciona diferentes normas y reglas de sucesión, que engloban todos los supuestos de la sucesión testamentaria y la *ab intestato*. Sin embargo, existen numerosos factores que afectan a la determinación de la legislación aplicable:

- El lugar de la situación de los bienes
- La residencia habitual del adquirente (heredero o legatario)
- La residencia habitual del causante

El legislador proporciona una solución para decretar qué legislación será aplicable a cada sucesión, estableciendo como punto de conexión para determinar las obligaciones fiscales en España la residencia habitual del causante a la fecha del devengo del impuesto.

Como se ha mencionado anteriormente, la LISD se remite a los requisitos recogidos en la LIRPF con respecto a la residencia habitual en el territorio español, para determinar la modalidad de tributación a la que se someten los contribuyentes. Similarmente, el artículo 28 de la Ley 22/2009 instaura los criterios aplicables que definen la residencia habitual autonómica, es decir, que considera a los residentes fiscales en España como residentes de una Comunidad Autónoma cuando:

*“permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.*

El párrafo anterior representa la regla general utilizada para la determinación de la residencia habitual, el criterio de la permanencia. La aplicación de este criterio implica que una persona puede tributar en dos Comunidades Autónomas diferentes por el IRPF y el ISD. En el caso de que se haya cambiado de residencia, no habiendo transcurrido más de dos años y medio en ella, se producirá esta situación (Galapero Flores, 2018). Cuando

la eficiencia de este criterio no sea plausible, se utilizarán subsidiariamente la residencia del centro de intereses vitales del causante y la última residencia por la que tributó por el IRPF.

La residencia habitual como punto de conexión con la normativa española es una de las dos principales causas de la problemática del *tax shopping*. El *tax shopping* se interpreta en el presente trabajo como el cambio de residencia de una persona física dentro del territorio español con el fin de obtener un régimen fiscal más beneficioso, o, por ende, menos oneroso. La problemática del *tax shopping* se compone de dos factores:

- El tipo impositivo o los beneficios fiscales dispares dentro del territorio español, provocados por la disparidad en el ejercicio del desarrollo competencial de las CCAA.
- El punto de conexión de la residencia habitual del causante como criterio de sujeción al impuesto.

En primer lugar, existen 17 normativas autonómicas dentro del Estado español, caracterizadas por tener beneficios fiscales completamente heterogéneos. En el supuesto más común de una herencia, donde los herederos o legatarios son ascendientes, descendientes o cónyuges del causante, las diferencias entre las CCAA son abismales. Ello ha provocado que regiones como Madrid sean bautizadas como regiones de *dumping fiscal*, donde el tributo está bonificado casi al completo; y que otros territorios autonómicos como la Comunidad Valenciana causen ruinas de numerosos testimonios familiares como consecuencia de su desproporcionada fiscalidad. A su vez, esta disparidad ha generado desigualdad dentro del territorio nacional, creando autonomías donde es infinitamente más beneficioso tributar por este impuesto. En el último apartado se expondrá un caso práctico que reflejará estas diferencias.

En segundo lugar, el punto de conexión establecido por el legislador español incentiva el cambio de residencia dentro del territorio español. La inexistencia de barreras de entrada o salida para el movimiento de las personas, amparado en el artículo 19 CE, junto con las disparidades normativas en cada Comunidad Autónoma, acentúan el comportamiento del *tax shopper*. La CE proclama la libertad de elección de residencia dentro del territorio nacional, teniendo que cumplir requisitos muy laxos para constatar el cambio real de



residencia. Del mismo modo, la libre elección de residencia en el marco de la UE queda recogida en el artículo 21 del TFUE y 45.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE. Como medidas ante estas situaciones, el legislador ha concretado presunciones y consecuencias para evitar los cambios ficticios de residencia o de domicilio<sup>19</sup>.

Sin embargo, a pesar de la persecución del Gobierno a través del endurecimiento de las medidas de acreditación de la residencia real del contribuyente, ha quedado demostrado que gran parte de los ciudadanos españoles “votan con los pies”. Este concepto – desarrollado por el economista y geógrafo Charles Tiebout – implica que, en un entorno con una alta descentralización fiscal y grandes diferencias de imposición tributaria, los ciudadanos trasladan su residencia fiscal en función de la satisfacción proporcionada por cada Comunidad Autónoma. Este comportamiento se vio reflejado en 2019, cuando 29.891 españoles huyeron de las CCAA gobernadas por el PSOE para trasladarse a las regidas por el PP, donde las diferencias de tributación eran por ISD eran muy significativas. Parece ser que el cambio de residencia es la única solución efectiva para hacer frente a la voracidad fiscal implementada en diferentes CCAA.

Adicionalmente, González-Val y Marcen (2019) encuentran en su investigación acerca de la migración territorial como consecuencia de la carga fiscal derivada del ISD dentro de España un crecimiento de la población en las CCAA con menor presión fiscal en relación con el ISD. Además, hallan como el cambio de residencia es permanente en personas entre 50 y 69 años, en un escenario de sucesión *mortis causa* de baja cuantía. Los resultados reflejan la problemática y el incentivo que crea la regulación del impuesto, así como el mal enfoque con el que se está abordando. Cuando la principal preocupación debería ser garantizar la igualdad dentro todo el territorio español, estableciendo una sana competencia entre las CCAA, el Gobierno se ha focalizado en desmantelar e investigar a fondo a los *tax shoppers*, en lugar de reformar o suprimir dicho impuesto.

De una manera similar, la problemática suscitada por el Impuesto sobre Sucesiones dentro del territorio español es análoga a la situación generada en Irlanda con el Impuesto de Sociedades. Tras sufrir una de las recesiones más significantes en su historia, el país anglosajón siguió una estrategia consistente en la bajada de la presión fiscal en los

---

<sup>19</sup> El artículo 28 de la Ley 22/2009 recoge como no tendrán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto obtener una menor tributación efectiva de los tributos cedidos total o parcialmente.

Impuestos sobre el Valor Añadido y el Impuesto de Sociedades, para atraer inversión al país y mejorar su situación económica. Esta estrategia supuso la creación de un refugio fiscal dentro de Europa, provocando que empresas como Google, Apple o Twitter trasladaran su sede fiscal a este país para gozar de estos beneficios.

Por último, este criterio de sujeción – la residencia del causante – es el más popular dentro del ámbito de la UE, siendo utilizado por más del 63%<sup>20</sup> de los países que contienen el Impuesto de Sucesiones en su sistema tributario. El resto de los países en los que existe el impuesto emplean los criterios de nacionalidad o domicilio del fallecido. A pesar de constituir una mayoría, esto no implica que la actuación de los EM sea la correcta. La soberanía estatal permite regular el impuesto de maneras totalmente diferentes, pero, ¿debería haber una regulación común para evitar esta problemática?

En el ámbito español, la deslocalización del impuesto ha generado que el ISD sea un impuesto altamente politizado en las últimas décadas, donde los partidos políticos lo utilizan como arma para la atracción de voto. A continuación, se expondrán diferentes visiones del ISD en los diferentes partidos políticos, así como la justificación de la existencia del mismo.

---

<sup>20</sup> Datos obtenidos a partir de la Tabla 2: Comparativa del ISD en los EM de la UE: Existencia, tipos de gravamen y puntos de conexión.

## **CAPÍTULO V: DEBATE SOBRE LA EXISTENCIA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES**

### **1. JUSTIFICACIÓN DE LA EXISTENCIA Y POLITIZACIÓN DEL ISD**

El Impuesto sobre Sucesiones ha suscitado una gran polémica desde su creación. Los argumentos que defienden la existencia del tributo han oscilado desde la participación de los poderes públicos en los patrimonios de los ciudadanos hasta la teoría del beneficio, que constituye una compensación hacia el Estado por el disfrute pacífico y protección en la transmisión de bienes (Misas, 2016). No obstante, las justificaciones más relevantes yacen en la exposición de motivos de la Ley 29/1987, que establece que la ratio de la existencia del tributo reside en el gravamen de un incremento de la capacidad económica del contribuyente, así como una redistribución de la riqueza. *“Así, en un contexto de excesiva concentración de la riqueza (especialmente la patrimonial) a causa de los desequilibrios en el crecimiento económico de la década de 1960, la imposición sobre las sucesiones se concebía como un importante instrumento redistributivo”* (Sanz, 2013, p. 332)

El sistema tributario español está constituido en torno a los principios constitucionales que recaba el artículo 31.1 CE. Los supuestos que están sujetos a gravamen deben constituir manifestaciones de capacidad económica o contributiva. En este sentido, el artículo 2.2 LGT expresa cómo serán sometidos a gravamen aquellos negocios, actos y hechos que manifiesten una capacidad económica del contribuyente. De esta manera, una adquisición gratuita *mortis causa* queda englobada en dichos supuestos, ya que el caudal hereditario supone un acrecimiento en el patrimonio del contribuyente. Adicionalmente, la función redistributiva que se pretende a través del impuesto es el segundo fundamento de la existencia del gravamen. El Estado tiene como objetivo la reducción de las desigualdades derivadas entre los ciudadanos españoles, de manera que pueda garantizar una sociedad donde prime la equidad e igualdad de oportunidades.

Precisamente, han sido las funciones y justificaciones de la existencia del impuesto las que han generado una gran polémica alrededor del impuesto desde su nacimiento. La gran conflictividad del impuesto ha sido aprovechada por los partidos políticos españoles, que han utilizado la supresión o mantención del impuesto como arma política. Desde la

instauración de la democracia en el Estado español, ha reinado el bipartidismo. En el último lustro, la irrupción de distintos partidos políticos – Ciudadanos, Vox y Podemos, entre otros – ha quebrantado el poder de los dos partidos más influyentes desde 1982, PP y PSOE. No obstante, se mantiene la polarización del debate que genera el ISD, donde los partidos más populistas abogan por una armonización del impuesto; y los partidos de centro derecha por una supresión del mismo.

Por un lado, los partidos de carácter populista o socialdemócrata – PSOE y Podemos – defienden una corriente Marxista, donde el Estado debe tener potentes sistemas de tributación, siendo este la principal fuente de ingresos, con el fin de cubrir el gasto público y social. Pretenden utilizar el ISD como una herramienta de tributación que garantice la igualdad de oportunidades y reduzca las desigualdades generadas entre los ciudadanos españoles. Para ello, abogan por una armonización fiscal autonómica, donde se establecería una horquilla de tipos de gravamen y eliminarían las diferencias sustanciales entre las 17 CCAA que genera el impuesto. Sin embargo, la armonización tiene como objetivo camuflado penalizar a los grandes patrimonios, sometiéndoles a una mayor tributación por tener mayor capacidad de contribución.

Por otro lado, aquellos partidos que defienden una ideología opuesta – PP y Vox – se identifican con el pensamiento liberal, abogando por la disposición de la propiedad privada sin menoscabo y la reducción de la asfixia fiscal que genera el sistema actual. Consideran que el ISD vulnera numerosos principios constitucionales; y que el pago del impuesto es contrario al principio de igualdad y justicia tributaria, así como al de una sociedad meritocrática. Cuando un contribuyente tiene que tributar más de tres veces por una misma renta, o incluso rechazar la herencia por no poder hacer frente al pago del impuesto refleja los ideales que defienden ambos partidos. Por ello, abogan por la supresión del ISD o la utilización de medidas que reduzcan la tributación del mismo, como ocurre con los altos porcentajes de bonificación.

La polarización de posturas políticas con respecto al impuesto induce a una única solución para el contribuyente: cambiar su residencia fiscal para obtener una tributación más laxa en el Impuesto sobre Sucesiones. La importancia que genera el debate acerca del ISD recalca la problemática que subyace del mismo, y cómo incrementa el incentivo de *tax*

*shopping*. Las carencias que presenta el impuesto son evidentes, y la necesaria actuación sobre el mismo, ya sea una supresión o una reforma, lo es más aún.

## 2. REFORMA DEL ISD: ARMONIZACIÓN O SUPRESIÓN

Todos los problemas derivados de la redacción y función del impuesto han generado la expansión de una polarización en las posiciones en relación con el Impuesto sobre Sucesiones. Antes de entrar en debate acerca de cómo se debe solucionar la problemática que genera este impuesto tan polémico, resulta evidente que el legislador debe realizar modificaciones en el ISD, ya sea para su reforma en forma de armonización o para su supresión.

En primer lugar, hay perspectivas que demuestran que las adquisiciones *mortis causa* deben ser objeto de tributación, por ser una clara manifestación de la capacidad económica y ser un tributo redistribuidor de riqueza. En este sentido, existe una corriente de personas con grandes fortunas – Warren Buffet, Bill Gates y George Soros, entre otros – que abogan por la existencia de un impuesto análogo, para la conservación de una sociedad equilibrada, si bien están utilizando los mecanismos de la creación de fundaciones o asociaciones de interés general. No obstante, la justificación de su existencia no otorga el privilegio de vulnerar principios constitucionales y suscitar problemática entre ciudadanos de un mismo país.

El objetivo principal del impuesto se presenta a través de la redistribución de la riqueza, que se ve manifiestamente quebrantada en medida que el impuesto grava principalmente a las fortunas medias, y no a las grandes fortunas. Son estas últimas las que se aprovechan de la actual dispersión en el ejercicio competencial autonómico. La amplia cesión de competencias a las CCAA ha generado la deslocalización inminente del impuesto, estableciendo beneficios en función de la residencia habitual del causante y causahabiente. Estas grandes diferencias autonómicas han provocado e incentivado a numerosos patrimonios españoles al traslado de su residencia fiscal donde el régimen de tributación es más laxo.

La existencia del ISD no puede crear diferencias de trato dentro de un mismo país e incentivar el cambio de residencia para la aplicación de un mejor régimen fiscal. En este

sentido, diferentes autores abogan por mantener el impuesto a través de una reducción en su tarifa, *“para adaptarlo a su carácter censal necesario para la Hacienda nacional, consiguiendo la igualdad en el plano tributario para todos los contribuyentes”* (Sánchez, 2016). Por ello, merecen un análisis exhaustivo los textos normativos vigentes, con el fin de rediseñar la normativa actual para encontrar *“un nivel de carga fiscal que esté bien ajustada y sea compatible con su significación social”* (Lasarte, 2019).

Esta necesidad de revisión normativa fue secundada en 2018 por el Estudio Económico de España, el cual es elaborado por la OCDE. En el texto relatan cómo España viene desempeñando una recuperación exitosa, pero *“las tasas de desigualdad de ingresos y de pobreza son altas, y presentan diferencias entre las distintas comunidades autónomas”*. Como solución, respaldan que *“un uso más eficiente de los impuestos y las transferencias reduciría “dichas” desigualdades”*, sugiriendo una reforma urgente en dicho impuesto para abordar la problemática suscitada (OCDE, 2018).

Actualmente, la alternativa más considerada reside en una armonización fiscal autonómica. Con el propósito de subsanar las diferencias y problemática derivada del ISD, se pretende establecer un régimen fiscal donde existan niveles mínimos de tributación en todo el territorio español. De esta manera, se impediría el ejercicio competencial que elimina virtualmente el gravamen a las transmisiones hereditarias con gran cercanía de parentesco, a través de deducciones o bonificaciones desmesuradas. A este respecto, la profesora Sánchez propone que *“debe integrarse la reforma global del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que debe conformar una importante regulación mediante la aprobación de una nueva Ley, que lo adecue no solo a la legislación española, sino conciliada también con la legislación comunitaria”* (Sánchez, 2016, p. 31).

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, más que una reforma en las bases del Impuesto sobre Sucesiones, la cuestión principal a debatir es la ratio de la existencia del mismo, y si el impuesto debería persistir. Es cierto que la ratio de su existencia yace en una redistribución de la riqueza y el gravamen progresivo de las manifestaciones de la capacidad económica de los contribuyentes. Sin embargo, a continuación, se exponen diferentes argumentos que reflejan la escasez de fundamento del tributo, y por qué debería suprimirse.

En primer lugar, el ISD es un impuesto que carece de sentido jurídico. Como se ha expuesto anteriormente, el ISD vulnera distintos principios constitucionales, teniendo especial relevancia el de igualdad y no confiscatoriedad. La gran disparidad en el ejercicio competencial de las CCAA dentro del territorio español provoca que sujetos que realicen un mismo hecho imponible y tengan la misma capacidad económica tributen por cuantías ostensiblemente diferentes en función de dónde se encuentren. En este sentido, resulta paradójico e incomprensible que una herencia de 1.000.000 de euros pueda llegar a tributar menos que una sucesión de 150.000 euros. Junto con el quebrantamiento del principio de igualdad que supone, incentiva al cambio de residencia fiscal, el cual debería ser intrascendente si se garantizase la igualdad de todos los ciudadanos en todo el territorio español. Además, es inadmisibles que sujetos pasivos tengan que renunciar al patrimonio que les pertenece por el hecho de no ser capaces de satisfacer el pago del impuesto.

No obstante, la carencia del sentido jurídico viene establecida en la doble o triple tributación que conlleva el pago del tributo. El patrimonio que conforma una herencia ha soportado a lo largo de su vida numerosas cargas tributarias, ya que ha sido gravado por impuestos como el de Patrimonio o el IRPF. Por ello, someter a gravamen un patrimonio que ha sido previamente gravado, y en numerosas ocasiones, carece de sentido. Políticos como Albert Rivera siempre han defendido que “no es justo pagar dos veces por lo que ya es tuyo”. A su vez, el derecho a la propiedad privada queda gravemente lesionado en el momento que el impuesto condiciona su transmisión.

Por último, la recaudación en concepto de Impuesto sobre Sucesiones tiene un carácter residual e insignificante dentro del sistema tributario español, por lo que su supresión no supondría un impacto negativo en las arcas del Estado. La recaudación en España por dicho impuesto en 2019 ascendió a 2.361 millones de euros, representando algo más de un 1% del total de los ingresos tributarios recaudados en 2019. Además, únicamente simboliza el 0,2% del PIB. Como se puede observar, el total recaudado supone una cuantía simbólica, implicando que una hipotética supresión estatal del impuesto conllevaría una compensación mínima a las CCAA, sin suponer una merma significativa en su recaudación.

## **CAPÍTULO VI: CASO PRÁCTICO**

La existencia de 17 regímenes fiscales diferentes dentro del territorio español en relación con el ISD ha provocado una gran disparidad en la situación de los contribuyentes. Por tanto, se deriva un escenario en el que dos ciudadanos españoles que tienen exactamente la misma situación familiar y económica, tributarán una cantidad muy diferente en concepto de ISD.

Como se ha expuesto anteriormente, aparte de quebrantar el principio de igualdad, el ISD crea un problema de competencia fiscal entre CCAA. Dicha competencia, materializada en bonificaciones, reducciones o deducciones, es el mayor aliciente e incentivo para la fuga de capitales de una comunidad autónoma a otra, incrementando la probabilidad del del *tax shopping*.

A continuación, se exponen tres casos prácticos, que reflejan a la perfección la problemática expuesta a lo largo del trabajo.

El primer caso práctico hace referencia a la tributación por herencias de grandes fortunas, es decir, herencias en torno a los dos millones de euros. El segundo supuesto refleja el pago del tributo en adquisiciones *mortis causa* de fortunas intermedias, cuantía que hemos considerado comprendida alrededor del millón de euros. Por último, el tercer caso expone la liquidación de la herencia “más común” de un contribuyente español. Este supuesto engloba la adquisición de la vivienda habitual de sus progenitores, junto con otros activos.

Para reflejar las diferencias autonómicas y demostrar el incentivo al cambio de residencia fiscal, se han escogido 4 CCAA donde las de tributación son muy significativas: Andalucía, la Comunidad de Madrid, la Comunidad Valenciana y el Principado de Asturias.

### **1. CASO PRÁCTICO 1: GRANDES FORTUNAS**

El pasado 30 de enero de 2021, Pedro García fallece como consecuencia de la pandemia COVID-19, tras haber recibido dos dosis de la vacuna contra el virus. La mujer de Pedro



falleció hace 5 años, y tienen un hijo, Juan, de 30 años. Tras la muerte de Pedro, Juan se dispone a heredar la totalidad del patrimonio de su padre, siendo heredero universal de la herencia.

El patrimonio está compuesto por:

Vivienda Habitual	600.000,00 €
Inmueble I	500.000,00 €
Inmueble II	850.000,00 €
Cuenta Corriente	50.000,00 €
Vehículo	50.000,00 €
Acciones	75.000,00 €
<b>Gastos última enfermedad</b>	- 5.000,00 €
<b>Deudas deducibles</b>	- 30.000,00 €
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>2.090.000,00 €</b>

**Tabla 3. Liquidación del ISD de las “grandes fortunas” en las CCAA seleccionadas**

	Andalucía	Comunidad de Madrid	Comunidad Valenciana	Principado de Asturias
<b>BASE IMPONIBLE</b>	2.090.000,00 €	2.090.000,00 €	2.090.000,00 €	2.090.000,00 €
(-) REDUCCIONES	1.000.000,00 €	139.000,00 €	250.000,00 €	422.606,47 €
(-) <i>Vivienda Habitual</i>	570.000,00 €	123.000,00 €	150.000,00 €	122.606,47 €
(-) <i>Parentesco</i>	1.000.000,00 €	16.000,00 €	100.000,00 €	300.000,00 €
<b>BASE LIQUIDABLE</b>	1.090.000,00 €	1.951.000,00 €	1.840.000,00 €	1.667.393,53 €
(x) TIPO DE GRAVAMEN	34,00%	34,00%	34,00%	31,25%
<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>	299.035,90 €	591.775,90 €	555.131,07 €	561.458,64 €
(x) COEFICIENTES MULTIPLICADORES	1,05	1,05	1,05	1,05
<b>CUOTA TRIBUTARIA</b>	313.987,70 €	621.364,70 €	582.887,62 €	589.531,57 €
(-) DEDUCCIONES	- €	- €	- €	- €
(-) BONIFICACIONES	99%	99%	50%	0%
(-) <i>BONIFICACIONES</i>	310.847,82 €	615.151,05 €	291.443,81 €	- €
<b>CUOTA FINAL</b>	<b>3.139,88 €</b>	<b>6.213,65 €</b>	<b>291.443,81 €</b>	<b>589.531,57 €</b>

Fuente: Elaboración propia

## 1.1 Explicación del caso práctico

### Reducciones

Las reducciones vienen determinadas en la normativa autonómica de cada Comunidad Autónoma, donde se estipulan los límites máximos aplicables. La suma de las reducciones se detraerá de la BI, para obtener la BL. Para las reducciones de vivienda habitual, existe

un límite máximo reducible, que será aplicado en caso de que la cuantía resultante de aplicar el porcentaje de reducción lo supere.

**Tabla 4. Reducciones a la BI**

	<b>Andalucía</b>	<b>Comunidad de Madrid</b>	<b>Comunidad Valenciana</b>	<b>Principado de Asturias</b>
<b>Reducción VH</b>	95%	95%	95%	95%
Cuantía	380,000.00 €	380,000.00 €	380,000.00 €	380,000.00 €
Límite Máximo	- €	123,000.00 €	150,000.00 €	122,606.47 €
<b>Reducción Parentesco</b>	Grupo II: ascendientes, descendientes o cónyuge mayores de 21			
Límite Máximo	1,000,000.00 €	16,000.00 €	100,000.00 €	300,000.00 €

Fuente: Elaboración propia

### Base Liquidable, Tipo de Gravamen, Cuota Íntegra y Coeficiente Multiplicador

El Tipo de Gravamen aplicable a la BL viene establecido en la normativa autonómica. En el supuesto de que hayan ejercido su potestad normativa, la escala diferirá en cada Comunidad Autónoma en función de la cuantía de la BL.

**Tabla 5. Cálculo de la Base Liquidable**

<b>Andalucía</b>			<b>Comunidad de Madrid</b>		
<b>BL</b>	<b>299.035,90 €</b>		<b>BL</b>	<b>591.775,90 €</b>	
<b>Tramo 1</b>	199.604,63 €	797.555,08 €	<b>Tramo 1</b>	199.604,63 €	797.555,08 €
<b>Tramo 2</b>	99.431,27 €	292.444,92 € 34,00%	<b>Tramo 2</b>	392.171,27 €	1.153.444,92 € 34,00%
<b>Comunidad Valenciana</b>			<b>Asturias</b>		
<b>BL</b>	<b>555.131,07 €</b>		<b>BL</b>	<b>561.458,64 €</b>	
<b>Tramo 1</b>	195.382,76 €	781.916,75 €	<b>Tramo 1</b>	177.700,00 €	616.000,00 €
<b>Tramo 2</b>	359.748,31 €	1.058.083,25 € 34,00%	<b>Tramo 2</b>	383.758,64 €	1.051.393,53 € 36,50%

Fuente: Elaboración propia

Una vez calculada la Cuota Íntegra, se aplicará el Coeficiente Multiplicador. En el presente supuesto, todos tienen valor de 1, por encontrarse el sujeto pasivo dentro del Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

## Cuota Tributaria, Deducciones, Bonificaciones y Cuota Final

Para obtener la cuota final, se minorará la Cuota Tributaria con las deducciones y bonificaciones correspondientes a cada CCAA.

En el presente caso, no existen deducciones aplicables, a pesar de que existen diferencias significativas en cada CCAA. En cuanto a las bonificaciones, las CCAA poseen las siguientes:

- Andalucía: no presenta ninguna bonificación a la Cuota Tributaria. Se aplica previamente la reducción a la BI a los patrimonios inferiores a 1.000.000 de euros. Los que superen dicha cuantía, comenzarán a tributar a partir de dicha cuantía.
- Comunidad de Madrid: bonificación del 99% para las personas pertenecientes al Grupo II.
- Comunidad Valenciana: bonificación del 50% para las personas pertenecientes al Grupo II. Aquellas que pertenezcan al Grupo I gozarán de una reducción del 75%.
- Principado de Asturias: no existe bonificación a la Cuota Tributaria.

## 2. CASO PRÁCTICO 2: FORTUNAS INTERMEDIAS

Consideramos la misma situación que el caso previo, modificando el patrimonio heredado por Juan para ajustarlo al de una herencia común dentro del territorio español. El patrimonio del presente caso se conforma por los siguientes atributos:

Vivienda Habitual	400.000,00 €
Vivienda Vacacional	450.000,00 €
Cuenta Corriente	50.000,00 €
Vehículo	50.000,00 €
Acciones	75.000,00 €
<hr/>	
Gastos última enfermedad	- 5.000,00 €
Deudas deducibles	- 20.000,00 €
<hr/>	
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>1.000.000,00 €</b>

**Tabla 6. Liquidación del ISD de las “fortunas intermedias” en las CCAA seleccionadas**

	Andalucía	Comunidad de Madrid	Comunidad Valenciana	Principado de Asturias
<b>BASE IMPONIBLE</b>	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €
(-) REDUCCIONES	1.000.000,00 €	139.000,00 €	250.000,00 €	422.606,47 €
(-) <i>Vivienda Habitual</i>	380.000,00 €	123.000,00 €	150.000,00 €	122.606,47 €
(-) <i>Parentesco</i>	1.000.000,00 €	16.000,00 €	100.000,00 €	300.000,00 €
<b>BASE LIQUIDABLE</b>	- €	861.000,00 €	750.000,00 €	577.393,53 €
(x) TIPO DE GRAVAMEN	7,65%	34,00%	34,00%	31,25%
<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>	- €	199.604,63 €	255.000,00 €	177.700,00 €
(x) COEFICIENTES MULTIPLICADORES	1	1	1	1
<b>CUOTA TRIBUTARIA</b>	- €	199.604,63 €	255.000,00 €	177.700,00 €
(-) DEDUCCIONES	- €	- €	- €	- €
(-) BONIFICACIONES	99%	99%	50%	0%
(-) <i>BONIFICACIONES</i>	- €	197.608,58 €	127.500,00 €	- €
<b>CUOTA FINAL</b>	- €	<b>1.996,05 €</b>	<b>127.500,00 €</b>	<b>177.700,00 €</b>

Fuente: Elaboración propia

### 3. CASO PRÁCTICO 3: HERENCIA COMÚN

Consideramos la misma situación que el caso previo, modificando el patrimonio heredado por Juan para ajustarlo al de una herencia común dentro del territorio español. El patrimonio del presente caso está compuesto por los siguientes activos y pasivos:

Vivienda Habitual	300.000,00 €
Cuenta Corriente	50.000,00 €
Vehículo	50.000,00 €
<b>Gastos última enfermedad</b>	- 5.000,00 €
<b>Deudas deducibles</b>	- 20.000,00 €
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>375.000,00 €</b>

**Tabla 7. Liquidación del ISD de las “herencias comunes” en las CCAA seleccionadas**

	Andalucía	Comunidad de Madrid	Comunidad Valenciana	Principado de Asturias
<b>BASE IMPONIBLE</b>	375.000,00 €	375.000,00 €	375.000,00 €	375.000,00 €
(-) REDUCCIONES		139.000,00 €	250.000,00 €	422.606,47 €
(-) <i>Vivienda Habitual</i>	285.000,00 €	123.000,00 €	150.000,00 €	122.606,47 €
(-) <i>Parentesco</i>	1.000.000,00 €	16.000,00 €	100.000,00 €	300.000,00 €
<b>BASE LIQUIDABLE</b>	- €	236.000,00 €	125.000,00 €	- 47.606,47 €
(x) TIPO DE GRAVAMEN	7,65%	25,50%	25,50%	25,50%
<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>	- €	39.110,98 €	37.165,31 €	11.900,00 €
(x) COEFICIENTES MULTIPLICADORES	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>CUOTA TRIBUTARIA</b>	- €	39.110,98 €	37.165,31 €	11.900,00 €
(-) DEDUCCIONES	- €	- €	- €	- €
(-) BONIFICACIONES	99%	99%	50%	0%
(-) <i>BONIFICACIONES</i>	- €	38.719,87 €	18.582,65 €	- €
<b>CUOTA FINAL</b>	- €	<b>391,11 €</b>	<b>18.582,65 €</b>	<b>11.900,00 €</b>

Fuente: Elaboración propia

#### 4. ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS PLANTEADOS

La Tabla 8 recoge los tres supuestos planteados anteriormente, en los que se liquida el ISD en herencias de grandes fortunas, fortunas intermedias y fortunas comunes. Mediante este esquema, se puede apreciar la gran problemática que subyace del impuesto.

**Tabla 8. *Tributación por CCAA en los tres supuestos planteados.***

	<b>Cuantía de la Herencia (BI)</b>	<b>Andalucía</b>	<b>Comunidad de Madrid</b>	<b>Comunidad Valenciana</b>	<b>Principado de Asturias</b>
<b>Grandes Fortunas</b>	2.090.000,00 €	3.139,88 €	6.213,65 €	291.443,81 €	589.531,57 €
<b>Fortunas Intermedias</b>	1.000.000,00 €	- €	1.996,05 €	127.500,00 €	177.700,00 €
<b>Herencia común</b>	375.000,00 €	- €	391,11 €	18.582,65 €	11.900,00 €

Fuente: Elaboración propia

En primer lugar, la tabla refleja el quebrantamiento al principio de igualdad de los ciudadanos en el territorio español, constituido en los artículos 14 y 31.1 CE. La vulneración a este principio es tan sumamente grande, que supone unas diferencias de más de medio millón de euros de tributación en función del lugar en el que resida el causante.

Adicionalmente, la progresividad pretendida por el impuesto queda totalmente expuesta y corrompida a través de los ejemplos previamente analizados. La naturaleza del impuesto aboga por una redistribución de la riqueza, imponiendo un trato más hostil conforme la cuantía de la base imponible va incrementando. No obstante, la Tabla 8 refleja cómo una herencia de más de dos millones de euros puede tener una tributación inferior a una sucesión de 375.000 euros. Paradójica e incomprensiblemente, el sistema tributario español lo permite.

## CONCLUSIONES

1. El ISD es un impuesto directo, personal, progresivo e instantáneo, de cesión total a las CCAA, que grava las adquisiciones *mortis causa*. En España, existen 17 regímenes fiscales diferentes; y se utiliza la residencia habitual del causante como punto de conexión para la determinación del régimen aplicable. Desde su creación, el ISD ha suscitado una gran polémica tanto a nivel internacional, como a nivel nacional, haciendo necesaria una revisión minuciosa y una posible reforma del mismo.
2. En relación con la problemática internacional, la existencia del ISD en España generaba una gran discriminación a los ciudadanos no residentes en territorio español, ya fueren residentes en Estados Miembros de la UE o de terceros países. El TJUE solucionó parte del conflicto suscitado, imponiendo a España la inclusión de la actual Disposición Adicional Segunda de la LISD, que reconoce y permite la aplicación de los regímenes autonómicos a los ciudadanos residentes en países del EEE.

Sin embargo, la redacción de la Disposición Adicional es insuficiente, ya que no resuelve la discriminación con terceros países que no pertenecen al EEE. A pesar de que la jurisprudencia establecida por el TS extiende la aplicación de esta disposición, debería modificarse la regulación para destruir al completo la discriminación existente.

3. España debe resolver la ineficiencia de los CDIs vigentes con Francia, Grecia y Suecia mediante una rearticulación de los mismos; así como establecer una nueva red de convenios con terceros países. La antigüedad de los 3 convenio vigentes, firmados en la década de 1960, no les permite ajustarse a la legislación y circunstancias actuales, ya que en la época de la firma no existía la libre circulación de personas y de capitales. Las ineficiencias podrían ser dirimidas a través de la aplicación de un régimen de exención que equiparase las cuotas satisfechas en ambos países, para así evitar de una manera efectiva la doble imposición. Por otro lado, se podría ofrecer la posibilidad de tributar por el ISD en tan solo uno de los dos estados – España o el otro estado firmante – sin tener

que satisfacer cuotas en un país una vez completado el pago en el que se ha liquidado.

4. A nivel interno, el legislador debe reexaminar los pilares que sustentan las bases del Impuesto sobre Sucesiones: la igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y solidaridad. La redacción de la normativa y el ejercicio competencial de las CCAA ha supuesto el quebrantamiento de dichos principios constitucionales, la deslocalización del impuesto y un claro incentivo al cambio de residencia fiscal para la obtención de un mejor régimen fiscal.
5. La cesión completa del ISD a las CCAA ha supuesto grandes disparidades en el ejercicio competencial de las CCAA, las cuales han generado enormes diferencias en la tributación en concepto de ISD, vulnerando la igualdad de los ciudadanos dentro del territorio español. La situación actual, con 17 regímenes autonómicos totalmente diferentes, deriva en consecuencias que no han sido previstas por el legislador: el incremento del *tax shopping*.

El contribuyente y ciudadano español ha caído en la tentación – que es íntegramente lícita – de votar con los pies. Cuando las desigualdades alcanzan cierto nivel, los ciudadanos españoles reaccionan trasladando su residencia – sin tener que dar explicaciones – al territorio con el régimen fiscal más laxo y beneficioso. La normativa actual se caracteriza por una desproporcionada discriminación entre los contribuyentes astutos, que se acogen a técnicas de ingeniería fiscal para atenerse a una mejor tributación; y los sujetos pasivos ingenuos, los que deben soportar una tributación más perjudicial por no haber aprovechado la posibilidad del cambio de residencia.

En ningún momento debería verse beneficiado un contribuyente que consigue anticipar el futuro sobre aquel que respeta las condiciones establecidas por su Comunidad Autónoma. En 2019, cerca de 30.000 españoles cambiaron de residencia con el único fin de tener que satisfacer una menor cuota en concepto de adquisición *mortis causa*. La igualdad proclamada en los artículos 14 y 31.1 CE debería ser un derecho fundamental garantizado, sin tener que recurrir a técnicas sofisticadas para obtener ventajas con respecto al resto de ciudadanos.

6. Toda la problemática que produce el ISD establece la necesidad de actuación sobre el mismo, ya sea mediante una reforma o la supresión del mismo.

Si el Estado se inclinará por la conservación del ISD, sería necesaria una modificación de los cimientos que conforman el tributo a través de una armonización. Las diferencias entre CCAA únicamente pueden ser resueltas mediante una armonización técnica impositiva, donde se establezca un orden mínimo en las reducciones de la BI, así como en las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra.

Además, es necesario replantear las condiciones de cesión de determinados tributos, en especial, la cesión del ISD, para garantizar la igualdad y reducir el ejercicio competencial abusivo que suponga una derogación o eliminación virtual de los tributos. De esta manera, el modelo de financiación autonómica actual podría estar sujeto a modificaciones. El compartir la recaudación de este impuesto entre el Estado y las CCAA podría conllevar el objetivo de una mejor coordinación fiscal y solidaridad territorial.

Por otro lado, el ISD es un impuesto injusto, que carece de sentido jurídico y económico. El patrimonio objeto de tributación del impuesto ha sido sometido a gravamen durante la vida del mismo, con impuestos como el de Patrimonio o el IRPF. Además, es un tributo que sobrepasa los límites de la no confiscatoriedad en tanto que se establecen tipos de gravamen exuberantes, resultando en renunciaciones o repudias de herencias por parte de sujetos pasivos que no pueden hacer frente a la satisfacción del pago del impuesto. La injusticia que deriva de este tipo de situaciones, combinado con la recaudación residual e insignificante del ISD cuestionan el fundamento que realmente yace en la existencia del mismo.

7. La desigualdad que propicia el sistema descentralizado español, donde la tributación en concepto de ISD puede ser nula o excesivamente confiscatoria, ha incrementado el comportamiento de lo que a lo largo del presente trabajo he venido denominando como *tax shopper*.



## **BIBLIOGRAFÍA**

### **1. LEGISLACIÓN**

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

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

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

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

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

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

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (BOE 25 de octubre de 2010).

### **2. JURISPRUDENCIA**

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990, de 6 de noviembre de 1990. [versión electrónica - base de datos Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado - <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1990-26930>] Fecha de la última consulta: 15 de marzo de 2021.

Sentencia Tribunal Supremo núm. 1643/2010, de 17 de marzo. [versión electrónica - base de datos CENDOJ - <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp> ] Fecha de la última consulta: 29 de marzo de 2021.

Sentencia Tribunal Supremo núm. 242/2018, de 19 febrero. [versión electrónica - base de datos Aranzadi Instituciones - <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc5000001787d6f09a147cacc5b&marginal=RJ\2018\831&docguid=Iebbccda021b011e885c>

[901000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_juris;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc5000001787d72632d1f109d0c&marginal=RTC\1988\122&docguid=I430b7c40f59511dba3f001000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=) ] Fecha de la última consulta: 15 de marzo de 2021.

Sentencia Tribunal Constitucional núm. 122/1988, de 22 junio. [versión electrónica - base de datos Aranzadi Instituciones - [https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc5000001787d72632d1f109d0c&marginal=RTC\1988\122&docguid=I430b7c40f59511dba3f001000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_juris;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc5000001787d72632d1f109d0c&marginal=RTC\1988\122&docguid=I430b7c40f59511dba3f001000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=) ] Fecha de la última consulta: 17 de marzo de 2021.

### **3. OBRAS DOCTRINALES**

#### **3.1 LIBROS Y CAPÍTULOS DE LIBRO**

- Aparicio Pérez, A. (2014). *Gravámenes sucesorios: Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Madrid: Dykinson SL.
- Aranda, J., Castellà, J., Expósito, E. & Kölling, M. (2018). *Libro blanco sobre la calidad democrática en España*. Madrid: Marcial Pons.
- Bonomi, A., Wautelet, P. & González, S. (2015). *El derecho europeo de sucesiones: comentario al Reglamento (UE) núm. 650/2012, de 4 de julio de 2012*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi.
- Caamaño Anido, M. A., & Peña Alonso, J. L. (2002). *El impuesto sobre sucesiones y donaciones; Colección Leyes Tributarias Comentadas*. Madrid: Edersa.
- De Alba, E. (2018). Economía y Hacienda. En A. Arévalo (Ed.), *Introducción a la Constitución Española de 1978* (pp. 251-288). Madrid: Dykinson SL.
- Fernández, R. (2018). Calidad democrática, financiación autonómica y tributación. En M. Kölling (ed.), *Libro blanco sobre la calidad democrática en España* (pp. 293-310). Madrid: Marcial Pons.
- García Gómez, A. (2015). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. (Aranzadi S). *Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario*. Madrid: Aranzadi.
- Lara, J. (2021). *Impuesto sobre sucesiones y donaciones: normativa estatal y autonómica 2021*. Valencia: Tirant lo Blanch.

- Manzano Silva, E. (2020). *¿Tiene futuro el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?* Valencia: Tirant lo Blanch.
- Martín Queralt, J., Tejerizo López, J. y Cayón Galiardo, A. (2017). *Manual de derecho tributario*. Navarra: Arazandi.
- Sanz, R. (2013). Análisis técnico del impuesto sobre sucesiones y donaciones. En A. Cubero (coord.), *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos* (pp. 331-411). Madrid: Aranzadi Thomson Reuters.
- Varona Alabern, J. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

### **3.2 ARTÍCULOS DE REVISTA**

- Barciela Pérez, J. A. (2015). El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales. *Quincena fiscal*, 6, 1-20.
- Barberán Lahuerta, M. A. (2003). El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. *Cuadernos de Información Económica*, 173, 70-81.
- Calero García, M. (1996). La base imponible en el Derecho Tributario General. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 6, 47-67.
- Galapero Flores, R. (2018). La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos. Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Revista Jurídica de La Comunidad de Madrid*, 34, 1-24.
- García de Pablos, J. F. (2011). El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o Reforma. *Crónica Tributaria*, 139, 79-105.
- García de Pablos, J. F. (2010). El Impuesto Sobre Sucesiones Y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios. *IEF*, 20, 1-141.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2018). Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- Peset, M. (1987). El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra Historia. *Revista valenciana de Hacienda Pública*, 1-18.

Sánchez López, M. E. (2015). Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales. *Quincena fiscal*, 18, 33–52.

Sánchez Sánchez, E. M. (2016). La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea. *Revista Estudios Jurídicos. Segunda Época*, (15), 10–25.

#### 4. REFERENCIAS DE INTERNET

Díaz-Ambrona Bardají, L (2018). ¿Es inconstitucional el impuesto de Sucesiones y Donaciones?. Blog electrónico de Lean Abogados. Obtenida el 23/03/2021 de <https://www.leanabogados.com/fiscal/inconstitucional-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones/>.

Domínguez, J. C., & Mendoza, P. C. (2012). La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 11, 59-70. Obtenida el 29/03/2021 de [https://www.cuatrecasas.com/media\\_repository/docs/esp/la\\_elimination\\_de\\_la\\_doble\\_imposicion\\_internacional\\_en\\_materia\\_de\\_sucesiones\\_un\\_camino\\_aun\\_p\\_or\\_recorrer\\_557.pdf](https://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp/la_elimination_de_la_doble_imposicion_internacional_en_materia_de_sucesiones_un_camino_aun_p_or_recorrer_557.pdf).

EY. (2020). Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide. Obtenido el 15/02/2021 de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide-2015/\\$FILE/WorldwideEstate\\_and\\_Inheritance\\_Tax\\_Guide\\_2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide-2015/$FILE/WorldwideEstate_and_Inheritance_Tax_Guide_2015.pdf)

García Novoa, C. (2005). La financiación de las Comunidades Autónomas a través de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Veinticinco años de financiación autonómica, 150-165. Obtenida el 10/03/2021 de <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/03/PROPUESTAS-PARA-LA-REFORMA-DE-LOS-IMPUESTOS-SOBRE-EL-PATRIMONIO-Y-SOBRE-SUCESIONES-DONACIONES-EN-ESPA%C3%91A.png.pdf>

Giménez-Reyna Rodríguez, E. (noviembre de 2015). Las competencias normativas de las CC.AA. en los impuestos cedidos: uniformidad o diversidad. En Fundación Impuestos y Competitividad (ed.), *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones* (pp. 137–176). Obtenida el 3/04/2021 de <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/03/PROPUESTAS-PARA-LA-REFORMA-DE-LOS->

[IMPUESTOS-SOBRE-EL-PATRIMONIO-Y-SOBRE-SUCESIONES-DONACIONES-EN-ESPA%C3%91A.png.pdf](#)

- González-Val, R. y Marcen, M. (2019). *¿Votan los españoles con los pies ante el dumping fiscal? El caso del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. IEF. Universidad de Zaragoza & Institut d'Economia de Barcelona (IEB). Obtenida el 6/04/2021 de [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_15.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_15.pdf).
- Lasarte, J. (2019). Reflexiones sobre el Impuesto de Sucesiones. Aspectos Constitucionales. *La Toga*, 198, 15–40. Obtenida el 4/04/2021 de <https://www.revistalatoga.es/reflexiones-impuesto-sucesiones-aspectos-constitucionales/>.
- Misas, J. M. (2016). Tema 13 Fiscal Notarías: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Notarios y Registradores*. Obtenida el 2/04/2021 de <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/oposiciones/temas/tema-13-fiscal-notarias-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-i/>.
- OCDE. (2018). Estudio Económico de España 2018. Obtenida el 3/04/2021 de <https://www.oecd.org/economy/surveys/Spain-2018-OECD-economic-survey-vision-general.pdf>
- Viñas, J. (2018, 12 febrero). El impuesto sobre sucesiones no existe o es residual en la mitad de países de la UE. *Cinco Días*. Obtenida el 8/03/2021 de <https://cincodias.elpais.com>