



# **ÁNALISIS SITUACIONAL DEL IMPUESTO DE SUCESIONES: NECESARIA ARMONIZACIÓN**

Autor: Diana Fernández Acevedo

5º E3B

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones

Madrid

Abril 2019

# ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN .....	4
2.	PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y DE IGUALDAD .....	6
<b>2.1.</b>	<b>Principio de progresividad</b> .....	6
<b>2.2.</b>	<b>Principio de igualdad</b> .....	6
3.	FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LA CESIÓN DE TRIBUTOS .....	7
4.	FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES.....	12
<b>4.1.</b>	<b>Hecho imponible:</b> .....	12
<b>4.2.</b>	<b>Obligados tributarios:</b> .....	14
<b>4.3.</b>	<b>Base imponible:</b> .....	17
4.3.1.	<i>Activo hereditario: bienes integrantes y valoración</i> .....	18
4.2.3.	<i>Pasivo hereditario: cargas, deudas y gastos deducibles</i> .....	22
4.4.4.	<i>Reducciones ligadas a la condición personal del adquirente</i> .....	24
<b>4.5.</b>	<b>Normas especiales del impuesto de sucesiones</b> .....	27
4.5.1.	<i>Usufructo</i> .....	27
4.5.2.	<i>Renuncia y repudia</i> .....	28
4.5.3.	<i>Sustitución hereditaria y fideicomisaria</i> .....	29
4.5.4.	<i>Reservas</i> .....	31
<b>4.6.</b>	<b>Tarifa aplicable</b> .....	31
<b>4.7.</b>	<b>La liquidación</b> .....	32
5.	DOBLE IMPOSICIÓN: .....	35
6.	IMPUESTO DE SUCESIONES EN LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	40
7.	PROPUESTAS DE LOS PROGRAMAS ELECTORALES DE LOS DIFERENTES PARTIDOS POLÍTICOS PROGRAMA ELECTORAL DE LAS ELECCIONES.....	45
7.1.	Propuesta programa electoral del Partido Popular (PP) .....	45
7.2.	Propuestas programa electoral del Partido Socialista Obrero Español (PSOE) 45	
7.3.	Propuestas programa electoral Ciudadanos .....	46
7.4.	Propuesta programa electoral VOX .....	46
7.5.	Propuesta programa electoral Podemos.....	46
8.	CASO PRÁCTICO.....	47
9.	CONCLUSIONES.....	50
10.	BIBLIOGRAFÍA.....	51

## ABREVIATURAS

CCAA	Comunidades Autónomas
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
EEE	Espacio Económico Europeo
EM	Estados miembros
LCT	Ley Cesión Tributaria
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TCEE	Tratado de la Comunidad Económica Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea

## 1. INTRODUCCIÓN

El impuesto de sucesiones y donaciones es aquel que grava todas las adquisiciones de carácter gratuito de las personas físicas y su naturaleza directa. En España, el impuesto en cuestión surge con la reforma de 1900, a partir de ese momento formó parte, junto a las transmisiones entre inter vivos, en el impuesto de Derechos Reales. En 1964, el impuesto de Derechos Reales se dividió en el impuesto de Sucesiones y Donaciones y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, sin embargo, ambos impuestos seguían estando regulados en el mismo texto. En 1987 tuvo lugar la aprobación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, texto en el que destaca el tratamiento de las personas jurídicas. (Pérez Royo, 2018)

El Impuesto de sucesiones y donaciones es cedido a las Comunidades Autónomas lo que significa que son las mismas las que tienen competencia en el impuesto estudiado por lo que tienen capacidad para regular las reducciones de las transmisiones “inter vivos” que conforman la base imponible, la posible mejora de las reducciones estatales, la creación de deducciones y bonificaciones, y fijación de la tarifa del impuesto sin ninguna limitación. El presente trabajo pretende el estudio del funcionamiento del impuesto de sucesiones y donaciones en España con su correspondiente armonización para que así no existan diferencias tributarias entre las diferentes Comunidades Autónomas.

Para desarrollar el trabajo ha sido necesario basarse en el análisis de artículos doctrinales, estudio de jurisprudencia que trate sobre el impuesto como la legislación estatal, relativa al impuesto de sucesiones y donaciones y aquellas que tratan sobre la financiación de tributos como la cesión de estos, así como la de las diferentes Comunidades Autónomas.

Se planteará un caso práctico para así comprobar las diferencias tributarias de las Comunidades Autónomas que tienen lugar por medio de la cesión del tributo por parte del Estado. La armonización del Impuesto de sucesiones y donaciones es un problema de gran relevancia en nuestro país, tanto es así que ha sido objeto de propuesta en los programas electorales de los principales partidos políticos en España.

Con el propósito de abordar los objetivos del trabajo en cuestión, el contenido de este se ha estructurado en nueve apartados. El primero de ellos trata acerca los principios fiscales relativos al impuesto de sucesiones y donaciones. El segundo se basa en la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas que son las que se encargan de regular bonificaciones, deducciones, mejoras a las reducciones estatales. Para tratar la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, se menciona la ley de tributación de las Comunidades Autónomas. El tercero de los apartados analiza el funcionamiento del impuesto, es decir cuál es el hecho imponible, como se calcula la Base imponible y Base liquidable, quienes son los contribuyentes de este y normas especiales sobre el impuesto en cuestión. El contenido del apartado cuarto trata sobre el problema de la doble imposición internacional, mencionando todos los convenios que han sido firmados por España para poner fin a la doble imposición internacional y las soluciones propuestas por los organismos de la Unión Europea. El apartado quinto explica las diferencias fiscales relativas al impuesto de sucesiones y donaciones entre las diferentes Comunidades Autónomas, mostradas también en el siguiente apartado de manera gráfica por medio de un caso práctico. El séptimo apartado, dado a la relevancia del impuesto en la sociedad, trata las diferentes propuestas que tienen lugar en los programas electorales de los diferentes partidos políticos de nuestro país. Finalmente, los dos últimos apartados del correspondiente trabajo recogen las conclusiones excluidas del estudio y la correspondiente bibliografía empleada para la realización de este.

## 2. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y DE IGUALDAD

### 2.1. Principio de progresividad<sup>1</sup>

Es uno de los principios más característicos del derecho financiero. En dicho principio se establece como a medida que haya un incremento en la riqueza de cada sujeto, también incrementará la contribución, pero en mayor proporción al incremento de riqueza con límite el principio de confiscatoriedad. Un impuesto se entiende que es progresivo cuando el gravamen medio se incrementa al aumentar la base impositiva. (S.L., U. (2020)).

Se encuentra recogido en el artículo 31.1 de la Constitución española, en él se establece como la sociedad es la encargada de la contribución en los gastos públicos, según la capacidad económica que tengan. El principio de progresividad está muy unido con el principio de capacidad económica, ya que ambos consisten en que, a más ingresos, habrá una mayor contribución.

### 2.2. Principio de igualdad

Exige que se deben de aplicar iguales consecuencias jurídicas, para el mismo presupuesto de hecho. En la Constitución española se define el principio de igualdad en el artículo 9.2, “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”. El artículo anteriormente nombrado, puede exigir un mínimo de desigualdad formal para prosperar a una igualdad sustancial.

Uniéndolo con el artículo 1.1 de la Constitución Española, se entiende la “igualdad” como valor superior del ordenamiento jurídico. El artículo 14 de la Constitución española se conforma como un principio y un derecho. Este principio de igualdad va unido al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad.

---

<sup>1</sup> S.L., U. (2020). Principio de progresividad.

Existen sentencias que relacionan el principio de igualdad y el de progresividad. Una de estas, es la sentencia STC 27/1981, (SENTENCIA 27/1981, de 20 de julio)<sup>2</sup>, entiende como la igualdad va unida a la capacidad económica del contribuyente y al principio de progresividad. La igualdad tratada en la sentencia está relacionada con la tratada en el artículo 14 de la Constitución española (CE), por lo que es necesario la existencia de cierta desigualdad para que así el principio de igualdad se pueda entender.

### 3. FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LA CESIÓN DE TRIBUTOS

En 1978 con la Constitución española, fue necesario la realización del sistema de financiación que respaldará la obtención de los recursos necesarios para ejercer las competencias que las distintas administraciones territoriales iban a asumir, especialmente las de nueva factura: las Comunidades Autónomas. El artículo 156 de la Constitución española, establece que las Comunidades Autónomas disfrutan de una autonomía financiera para poder llevar a cabo sus competencias. El hecho de que la Constitución Española reconozca a las CCAA autonomía para poder desarrollar y ejercer sus competencias, viene proporcionado por mecanismos para poder llevarlo a cabo. Es por ello por lo que se permite a las CCAA ser gobernadas según sus propias leyes y organismos.

Sin embargo, el artículo 157 decreta que Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por<sup>3</sup> :

- A. Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- B. Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- C. Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- D. Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- E. El producto de las operaciones de crédito.

---

<sup>2</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981)

<sup>3</sup> «BOE» núm. 311, de 29/12/1978. Constitución española.

Existen dos textos legales que abordan la temática de la financiación de las CCAA: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y Ley 19/12/2009, Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (LCT).

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, regula la cesión de tributos del Estado a las CCAA. El Estado cede a las CCAA determinados tributos, entre los que se encuentran<sup>4</sup> (art. 26 LCT):

- A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- B. Impuesto sobre el Patrimonio.
- C. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- D. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- E. Tributos sobre el Juego.
- F. Impuesto sobre el Valor Añadido.
- G. Impuesto sobre la Cerveza, el Vino y Bebidas Fermentadas
- H. Impuesto sobre Productos Intermedios.
- I. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- J. Impuesto sobre Hidrocarburos.
- K. Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- L. Impuesto sobre la Electricidad.
- M. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- N. Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El rendimiento del impuesto de sucesiones y de donaciones es cedido por el Estado a las CCAA. Las CCAA tienen la competencia en el impuesto de sucesiones y donaciones para regular las reducciones de las transmisiones “inter vivos” que tienen lugar en la base

---

<sup>4</sup> «BOE» núm. 305, de 19/12/2009. Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. (2009). Madrid.



imponible, la posible mejora de las reducciones estatales, crear deducciones y bonificaciones, y fijar la tarifa del impuesto sin ninguna limitación<sup>5</sup>.

Con la cesión del impuesto, el rendimiento del ISD será producido por la CCAA de los sujetos pasivos y causantes residentes en el territorio español a la fecha del devengo del impuesto, la cual será el día del fallecimiento del causante o cuando se obtenga con solidez la declaración del ausente.

En relación con el impuesto de Sucesiones y Donaciones, las CCAA tienen determinadas competencias. Las competencias de las CCAA con respecto a esta materia son referentes a (art.48 LCT)<sup>6</sup>:

- A. Reducciones de la base imponible: las CCAA tienen competencia para elaborar las reducciones sobre la base imponible que se consideren oportunas contando con ciertas circunstancias de carácter económico y social. También las CCAA cuentan con la potestad para poder mantener o mejorar las establecidas en la normativa estatal por medio de un incremento del importe o del porcentaje de la reducción. Del mismo modo, tendrá potestad para poder ampliar el número de personas o reducir los requisitos para poder aplicar dicha reducción.

En el caso en el que las CCAA elaboren sus propias reducciones, las mismas serán aplicadas a continuación a las aprobadas por el Estado. Si las reducciones de las CCAA suponen una mejora a las estatales, las primeras sustituirán a las elaboradas por el Estado. En este caso, las CCAA detallarán si la correspondiente reducción es propia o supone una mejora a la establecida por el Estado.

Si el causante o el sujeto pasivo no fueran residentes, las reducciones anteriormente mencionadas también tendrán lugar en la obligación personal de contribuir.

---

<sup>5</sup> «BOE» núm. 305, de 19/12/2009. Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. (2009). Madrid.

<sup>6</sup> «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 2001. Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

B. Tarifa del impuesto<sup>7</sup> (art. 21 LISD): para la obtención de la cuota íntegra del ISD, se debe de aplicar a la base imponible del impuesto la tarifa que haya sido aprobada por cada una de las CCAA.

Sin embargo, también existe la posibilidad, al igual que en las reducciones de la base imponible, que las CCAA no hayan regulado acerca de este asunto. En este caso, la tarifa aplicable será la aprobada en el ámbito estatal.

La tarifa anterior será aplicable en el supuesto de obligación real de contribuir. En el caso de obligación personal de contribuir, serán también aplicables las mismas tarifas comentadas anteriormente en los casos en los que el causante o sujeto pasivo sean no residentes del territorio español.

C. Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente (art. 22 LISD): para la obtención de la cuota tributaria del impuesto, se debe de aplicar el coeficiente multiplicador (que varía en función del patrimonio preexistente y el grado de parentesco que tengan con el causante) que haya sido aprobado en cada CCAA. Al igual que en los casos anteriores, en el supuesto de que las CCAA no hubieran aprobado el coeficiente del patrimonio preexistente, se aplicarán los aprobados por el Estado.

En los supuestos de obligación real y personal, el coeficiente multiplicador será el mismo que el establecido anteriormente cuando el causante o sujeto pasivo fuera no residente en el territorio español.

D. Deducciones y bonificaciones de la cuota: aquellas que sean aprobadas por las CCAA serán compatibles con las establecidas en la normativa estatal del ISD. Las deducciones y bonificaciones de las CCAA serán aplicadas a continuación de las reguladas por el Estado. Uno de los casos más llamativos son las bonificaciones que tienen lugar en Ceuta y Melilla. Se efectuará una bonificación del 50% de la cuota sobre las adquisiciones mortis causa.

---

<sup>7</sup> «BOE» núm. 303, de 19/12/1987. Ley del impuesto de sucesiones y donaciones.

Las CCAA llevan a cabo la gestión, liquidación y recaudación del ISD<sup>8</sup>.

En lo relativo a la gestión y liquidación (art.48.2 LCT), las CCAA llevan a cabo determinadas actividades como la comprobación de valores en el caso en el que las concesiones administrativas superen el ámbito territorial de una CCAA, la realización de los actos de trámite y de liquidación, la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias, la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento, la aprobación de modelos de declaración.

En cuanto a la recaudación (art.56 LCT), esta podrá ser estructurada por las CCAA, cuyos órganos son los encargados de llevarlo a cabo. Esta función podrá ser llevada por órganos de la CCAA o de cualquier otra Administración Pública.

La STJUE de 3/9/2014<sup>9</sup> (asunto C-127/12) fue dictada contra España por el trato de esta a los no residentes en la materia del impuesto de sucesiones y de donaciones. Como anteriormente se ha mencionado, el ISD es una materia cedida del Estado a las CCAA. La sentencia impone dos casos dependiendo del lugar en el que causante tenga su residencia. Se entiende que los sujetos son residentes españoles y por tanto de la CCAA en la que residan cuando vivan en el territorio más de cinco años.

En el caso en el que el causante fuera no residente en España, sin embargo, hubiera sido residente en otro Estado miembro de la UE o del EEE, el sujeto pasivo podrá aplicar la normativa aprobada de la CCAA donde se encuentren la mayor parte de los bienes del causante. En el supuesto de que los bienes no radiquen en España, se aplicará a cada contribuyente el tipo de la CCAA donde resida.

Si, por el contrario, el causante ha residido en el territorio español y los sujetos pasivos son residentes de otro estado miembro de la UE o del EEE, se aplicará en este caso el tipo de la CCAA donde residía el causante.

---

<sup>8</sup> «BOE» núm. 305, de 19/12/2009. Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. (2009). Madrid.

<sup>9</sup> Sentencia de Tribunal de Justicia de la UE, de 14 de septiembre de 2014 (referencia C-127/12)

Otro caso significativo fue el de la sentencia STS 242/2018 de 19/2/2019<sup>10</sup>. En este caso, se interpuso un recurso contra una resolución del consejo de ministros en la que se estipulaba una reclamación patrimonial originada por la aplicación de la normativa estatal del ISD, que, según la primera sentencia comentada, era contraria al Derecho de la Unión Europea. En su resolución, el tribunal estimó el recurso utilizando como fundamentos jurídicos el artículo 63 TFUE en el que quedan prohibidas las restricciones de la libre circulación de capitales sobre pagos entre los Estados miembros.

#### 4. FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES

##### 4.1. Hecho imponible:

Se entiende por hecho imponible el origen de una obligación tributaria. Es obligatorio el pago por los individuos de dicho hecho imponible. El hecho imponible del impuesto de donaciones y sucesiones es definido en el artículo 3 de la misma ley. De este modo se entiende como el hecho imponible de este impuesto es<sup>11</sup>:

- A. En el caso de transmisiones “mortis causa”, son bienes y derecho adquiridos por título universal (herencia), título particular (legado) o incluso por cualquier otro título sucesorio.
- B. En las transmisiones “inter vivos”, son bienes y derechos adquiridos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito.
- C. La cantidad percibida por los beneficiarios del contrato de seguros sobre vida, en el caso en el que el beneficiario no sea la persona contratante del contrato.

En la sentencia del tribunal supremo del 17 de marzo de 2010 (RJ 2010, 4419), se entiende que el hecho imponible del Impuesto son los bienes transmitidos a título universal, es decir por herencia son adquiridos de forma individual por cada uno de los herederos o legatarios, en vez de adquirirlos por el conjunto de ellos. Se adquirieren de forma individual ya que la base liquidable dependerá del parentesco que el adquirente tenga con el causante. (Thomson Reuters: Aranzadi experto, 2020)

---

<sup>10</sup> Sentencia de Tribunal Supremo, núm. 242/2018, de 19 de febrero de 2018.

<sup>11</sup> Pérez Royo, F. (2018). Curso de derecho tributario: parte especial. Madrid: Editorial Tecnos.

Los títulos sucesorios por los que se adquieren los bienes y derechos que son gravados por el impuesto de sucesiones son los legados y herencias. Sin embargo, los bienes también pueden ser adquiridos por medio de otros títulos sucesorios.

Al estudiar el impuesto relativo a las sucesiones, es necesario realizar un breve comentario acerca lo que se entiende por heredero. Se entiende por heredero, aquella persona que adquiere bienes y derechos a título universal, mientras que el legatario será aquella persona que adquiere los bienes a título particular, según lo relativo al artículo 660 y 668 del Código Civil (CC). Es, por tanto, que se entiende por heredero al individuo que adquiere de forma universal la titularidad proporcional de los bienes y derechos del causante o la totalidad de estos. Por el contrario, el legatario adquirirá la titularidad de un bien o derecho en particular por medio de un contrato sucesorio. (Camaño Ando & Peña Alonso, 2004)

Del mismo modo ambas partes, tanto el heredero como el testador, pueden recaer ante la misma persona. Este supuesto viene definido en el artículo 890.2 del Código civil. En este caso se entiende que cuando ambas partes recaigan sobre el mismo individuo podrán o bien aceptar la herencia y rechazar el legado o rechazar la misma y aceptar el correspondiente legado. Tanto el legado como la herencia se obtienen como resultado del fallecimiento y la voluntad del causante.

El impuesto gravado es independiente a que la adquisición de los bienes y derechos haya sido por medio de la obtención a título universal (herencia), título particular (legado) o por cualquier otro título sucesorio. Sus diferencias tributarias se centran en las cuestiones relativas a la adición de bienes, partición y exceso de la adjudicación de los bienes. También plantean otras distinciones como el acto que tiene lugar para entenderse que la adquisición de los bienes se ha llevado a cabo (en este sentido, se entiende que el heredero necesita un acto de aceptación de la herencia para que de este modo se produzca la adjudicación de los bienes, a diferencia del legado en el cual el legatario adquiere los bienes del causante sin ningún tipo de acto como la aceptación que se produce en las herencias.) (Camaño Ando & Peña Alonso, 2004) Las diferencias tributarias comentadas anteriormente entre el heredero y el legatario, no solo tienen lugar en lo relevante al impuesto de sucesiones y donaciones, sino que también tienen transcendencia en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El impuesto de sucesiones no solo grava las adquisiciones de bien y derechos relativos a herencias y legados, sino que también deberán de estar gravados las transmisiones realizadas mediante otra serie de títulos jurídicos. De este modo se entiende por título, el fundamento o causa que lleva consigo la adquisición gratuita de bienes y derechos, podrán existir por tanto tantos títulos como adquisiciones que puedan tener lugar como consecuencia del fallecimiento del causante. (Camaño Ando & Peña Alonso, 2004)

#### **4.2. Obligados tributarios:**

Los contribuyentes son sujetos pasivos y son obligados al pago de un impuesto, en este caso se trata del impuesto de sucesiones y donaciones. Por tanto, los contribuyentes al impuesto de sucesiones y donaciones son todas aquellas personas que adquieren de modo “mortis causa” los bienes y derechos que tiene por objeto dicho tributo. En este caso, el contribuyente del gravamen podrá tratarse del heredero, legatario o cualquier otra persona que adquiera los bienes por medio de un título sucesorio. Al ser adquisiciones “mortis causa”, se denomina al contribuyente del impuesto causahabiente. (Pérez Royo, 2018)

La propia ley relativa al impuesto de sucesiones y de donaciones, distingue entre la obligación real y la obligación personal, dependiendo de la residencia que el contribuyente tenga. La obligación personal, se define en el artículo 6 de la LISD. Establece como tienen obligación personal todos los contribuyentes que tienen residencia en el territorio español, indistintamente del lugar donde se encuentren los bienes adquiridos por el título sucesorio. Al igual que ocurre en el caso de la tributación del IRPF (artículo 10 LIRPF), todos aquellos individuos que sean representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero deberán de estar sujetos a este impuesto por medio de la obligación personal. Por el contrario, se entiende como con la obligación real (artículo 7 LISD), tienen la obligación de tributar todas aquellas personas que no tienen su residencia habitual en el territorio español, sin embargo, los bienes que adquieren por título sucesorio están situados en el territorio español <sup>12</sup>.

El contribuyente del impuesto, es decir el causahabiente suele ser en la mayor parte de los casos, una persona física. Sin embargo, también se permite que los causahabientes sean

---

<sup>12</sup> «BOE» núm. 303, de 19/12/1987. Ley del impuesto de sucesiones y donaciones.

personas jurídicas. En el caso en el que el contrayente sea una persona jurídica, esta debe de realizar el registro del ingreso contable con el correspondiente efecto que tenga en la cuenta de resultados y las consecuencias que este tenga que gravar en el impuesto de sociedades. Esto significará que el incremento de patrimonio que obtenga la persona jurídica a consecuencia del título sucesorio no tributará por el impuesto de sucesiones sino por el impuesto de sociedades. (Camaño Ando & Peña Alonso, 2004)

Uno de los casos más problemáticos es el de las sociedades civiles, comunidades de bienes y el resto de las entidades sin personalidad jurídica, cuyo patrimonio es constituido por los incrementos obtenidos a consecuencia de un título sucesivo. En lo que a estas entidades se refiere, deberán de tributar por el Impuesto de sucesiones y donaciones. (Camaño Ando & Peña Alonso, 2004). Estas entidades no están sujetas al impuesto de sociedades dado que la transmisión de los bienes no es realizada a la entidad, sino que los bienes pasan a ser transmitidos a cada uno de los copartícipes o comuneros que constituyen las entidades anteriormente nombradas. En el caso de herencia, serán los herederos los que tienen que aceptar la misma antes de su adjudicación. Lo mismo ocurre en el caso de los comuneros o copartícipes de las entidades, antes de que se produzca la adjudicación de los bienes, las partes deberán aceptar la herencia de forma individual y unánime. (Caamaño Anido, 1993)

Como anteriormente se ha comentado, entre las diferencias existentes entre la herencia y el legado, es necesario que se realice la aceptación de la herencia antes de que se produzca la adjudicación de la herencia por los herederos de esta. De este modo, la aceptación de la herencia (definida en el artículo 999 del Código Civil) puede ser tanto expresa como tácita. La diferencia entre las mismas es que la aceptación expresa se deberá de realizar por medio de documento público o privado; por el contrario, la aceptación tácita es realizada por medio de un acto que establece la voluntad de aceptar la herencia. La aceptación de la herencia es un requisito necesario para que se devengue el Impuesto sobre sucesiones, al igual que ocurre en el caso de las donaciones. Tendrá un tratamiento fiscal especial, en el caso en el que la correspondiente herencia se encuentre pendiente de aceptación por parte de los herederos. No obstante, la aceptación de la herencia, a pesar de que se encuentre pendiente de la aceptación correspondiente, será producida en el momento del fallecimiento del causante dado de que dota de efectos retroactivos. (Caamaño Anido & Peña Alonso, 2004)

No solo los contribuyentes son sujetos pasivos del impuesto de sucesiones, los responsables también tienen un papel fundamental en este impuesto. Se puede definir al responsable como toda aquella persona que de forma subsidiaria responde del pago del impuesto. En este sentido, los responsables de este impuesto serán todas aquellas personas o entidades que intervienen entre el causante y el beneficiario. (Martín Querat, Tejerizo López, & Cayón Galiardo)

Sin embargo, según el Reglamento del impuesto de sucesiones y donaciones, establece como el impuesto es limitado siempre a la porción del gravamen que sea correspondiente a la obtención de bienes determinados.

Existen distintos tipos de responsables subsidiarios del impuesto en cuestión. Los más comunes son: <sup>13</sup>

- Intermediarios financieros: son responsables subsidiarios del pago del impuesto siempre que los individuos llamados a heredar les hubieran entregado o depositado en dichas entidades, valores de forma metálica o hubieran reembolsado garantías instituidas por medio de transmisiones mortis causa (es decir herencias, legados o cualquier otra transmisión o cualquier otro título hereditario). Estas entidades no contarán con la responsabilidad subsidiaria de los individuos que deban de hacer frente al pago del impuesto, en el caso en el que los valores hayan sido depositados por medio de cheques bancarios cuyo único fin es realizar el pago del impuesto de sucesiones y donaciones, si este es expedido por la administración pública.
- Entidades de seguros: siempre que se compruebe que el beneficiario perciba la cantidad resultante a modo de heredero. Sin embargo, en el caso en el que las cantidades sean entregadas a cuenta de la prestación, en aquellos casos en los que el fin exclusivo sea con dicha cantidad realizar el pago del impuesto de sucesiones y donaciones, con la necesidad que, en la entrega de la cantidad resultante, esta sea expedida a nombre de la administración pública.
- Mediadores: serán responsables subsidiarios siempre que figuren en la transmisión de valores que son parte de la herencia en cuestión, a no ser que se realice para de

---

<sup>13</sup> Cayón Galiardo, A., Martín Queralt, J., & Tejerizo López, J. (2017). Manual de Derecho Tributario. Parte Especial. Editorial Aranzadi.



esto modo efectuar el pago del impuesto de sucesiones y donaciones, siempre que sea expedido a nombre de la administración pública.

- Funcionarios: que realice el cambio de contribuyente de cualquier gravamen a cualquier nivel (bien sea estatal, autonómico y local) siempre que el cambio anteriormente mencionado suponga de modo tanto directo como indirecto, una obtención que esté sujeta al impuesto y no se hubiera realizado anteriormente el pago de este.

#### **4.3. Base imponible:**

Para determinar el Impuesto de sucesiones y donaciones se debe de cuantificar el hecho impositivo en cuestión (de este modo se obtiene la base imponible). Una vez obtenida la misma, se deberá de aplicar las reducciones correspondientes según el grado de parentesco que el causahabiente tenga con el causante, o las relativas a la adquisición de determinados bienes, al realizar las reducciones pertinentes se obtendrá la base liquidable. Sobre el resultado (base liquidable) se aplicará el tipo que tenga lugar y de este modo se obtendrá la cuota íntegra, sobre la que se aplicarán determinadas deducciones para finalmente hallar la cuota líquida. (Martín Querat, Tejerizo López, & Cayón Galiardo)

En lo relativo a la base imponible, es un competente fundamental del gravamen que cuantifica el hecho imponible del mismo, teniendo siempre en cuenta la capacidad económica del sujeto que tenga que hacer frente al pago de este. La ley tributaria se encarga de definir dicho concepto en el artículo 50.1 de la Ley Tributaria. Se podrá definir como el importe neto de la adquisición individual de cada causahabiente, es por ello por lo que se entiende que el valor neto es el valor real de los derechos y bienes atenuados por las deudas, cargas y gastos que sean deducibles. Como anteriormente se ha definido, en lo relativo al Impuesto de Sucesiones y de Donaciones, el artículo 3 del mismo recogen tres hechos impositivos distintos, entre los que tiene lugar: las transmisiones mortis causa, las transmisiones inter vivos y percepción de cantidades por los beneficiarios de los contratos de seguros, siempre que el contratante sea una persona distinta al beneficiario. (Camaño Ando & Peña Alonso, 2004)

En el caso de las transmisiones “mortis causa”, estas podrán ser tanto transmisiones a título universal (herencias) como a título particular (legados), en ambos casos la obtención de la base imponible tiene amplias similitudes y se asemejan.

Para poder realizar el cálculo de la base imponible del impuesto es necesario contabilizar los bienes y derechos que forman parte del caudal hereditario, es decir todos aquellos bienes que pertenecen al activo. Sobre los mismos bienes se les deducirá el pasivo, que este compuesto por los valores relativos a las cargas, deudas y gastos. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

#### *4.3.1. Activo hereditario: bienes integrantes y valoración*

El activo hereditario está formado por determinados bienes que los integran. No solo se estudiará lo relativo a los bienes que los integran, sino también la valoración que se tiene acerca de los mismos. Los bienes que forman parte del caudal hereditaria no solo son todos aquellos que pertenecían al causante en el momento del fallecimiento, sino todos aquellos bienes que han sido adicionales por la ley, para que de este modo eludir a la evasión fiscal. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

##### A. Bienes enajenados por el causante:

El artículo 11 de la ley define todos aquellos bienes que forman parte del caudal hereditario. Entre ellos forman parte todos aquellos bienes, cualquier sea su clase, que formarán parte del patrimonio del causante hasta un año antes del fallecimiento de dicho individuo, a no ser exista una prueba fehaciente de los bienes mencionados anteriormente hayan sido transmitidos por el causante y se hallen en el poder de otra persona diferente de heredero, legatario o cualquier otro individuo que tenga parentesco con el causante dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de los anteriores. Sin embargo, si existe una justificación suficiente de que en el caudal hereditario se encuentren incorporados bienes subrogados o el metálico, en lugar de los bienes ausentes con un valor semejante. Si no existe justificación acerca la subsistencia de dinero o bienes subrogados, no impedirá al derecho de los interesados para acreditar la existencia de dicha transmisión de bienes.

B. Bienes adquiridos en usufructos por el causante:

En este caso, se refieren a todos aquellos derechos y bienes que hayan sido adquiridos de modo oneroso en los tres años anteriores al fallecimiento del causante. Dichos bienes deberán de haber sido adquiridos en usufructo por parte del causante y en nuda propiedad por parte del legatario, heredero o cualquier otro pariente del causante, dentro del tercer grado de parentesco o cónyuge de cualquiera de los anteriores, incluso también del causante.

El reglamento de 1959 establece en su artículo 75.4 como el “valor de los bienes aumentara el valor del caudal hereditario imputándolo al heredero o legatario respectivo, tanto si se hallara en su poder como en el de su cónyuge.”

C. Bienes enajenados por el causante reservándose el usufructo:

Viene definido en el artículo 11 de la LISD. En este sentido, se engloba a todos aquellos derechos y bienes que el causante hubiera transmitido en el periodo de los cuatro años anteriores a su fallecimiento. Sin embargo en este caso, el causante se reserva el usufructo de los bienes adquiridos, el usufructo de cualquier bien del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio a excepción de los seguros de renta vitalicia, que sean principalmente contratados por entidades que se encargan exclusivamente a llevar a cabo este tipo de contratos. Sin embargo, en este caso, no supone una adición al caudal hereditario, es decir no forman parte del activo anteriormente mencionado, si no se dan las condiciones señaladas.

Un ejemplo de adición de bienes sería: *La Administración Pública constata en la liquidación del impuesto de sucesiones entregada por el señor López, que no se incluyó un inmueble de su titularidad que si constataba en su declaración del impuesto de patrimonio. En este caso la Administración Pública deberá de notificar a los herederos del señor López que presten su conformidad a la adición de bienes o en caso de no hacerlo, se justifique la transmisión del inmueble.*

D. Endosos y transferencias de efectos y valores:

Pertenecen al activo del caudal hereditario, todos aquellos efectos depositados y valores, cuyos resguardos se hubieran endosado, si no han sido retirados antes del

fallecimiento del endosante o no se toma razón del endoso en los libros del depositario antes del fallecimiento endosante si hubieran sido objeto del endoso. En el caso de que la transferencia no hubiera constatado en los libros de la entidad emisora también antes del fallecimiento del causante.

En relación con la descripción de los cuatro anteriores bienes descritos, la doctrina planteó la naturaleza de las presunciones. Es por ello por lo que estas se dividen en presunciones tanto iuris tantum como presunciones et de iure. La mayor parte de los autores optan por una visión iuris tantum. Estos autores argumentan que en base al artículo 1251 del Código Civil, la prueba en contrario podrá destituir a toda presunción, con la excepción de que la propia ley no lo permita, sin embargo, esto no tiene lugar en ninguno de los casos anteriores definidos. (Cazorla Prieto & Montejo Velilla, 1991)

#### E. Depósitos y cajas de seguridad:

En este caso se deberán de dividir los casos de depósitos y cuentas corrientes y también en cajas de seguridad:

- Depósitos o cuentas corrientes<sup>14</sup> : salvo prueba en contrario, se entiende en este caso como los bienes o valores depositados pertenecen a cada individuo por partes iguales. En este caso, se trata de una presunción doble, esto significa que existe presunción de propiedad y también presunción sobre la cuota de cada propietario. En cuanto a la presunción de propiedad del dinero, se entiende que dichos bienes pertenecen a aquellos individuos que realizan la aportación, independientemente del tipo del depósito del que se habla. En relación con este concepto, la ley tributaria y también el reglamento relativo al impuesto de sucesiones y donaciones (artículo 25.1) consideran como el titular del bien, valor o derecho en cuestión será aquel que figure en el registro fiscal o en otro registro que sean de derecho público, a no ser que exista prueba en contrario.

---

<sup>14</sup> Cazorla Prieto, L., & Montejo Velilla, S. (1991). El impuesto de sucesiones y donaciones. Civitas.

- Cajas de seguridad <sup>15</sup>: que tengan su uso al servicio del causante, únicamente podrán ser abiertas medio inventario notarial. En el caso en el que el titular haya fallecido, la propia entidad se comunicará con la Administración para que, por medio de la participación de los herederos, se derive a la apertura de la caja.

F. Ajuar domestico:

Se entiende por ajuar doméstico, todos aquellos bienes de uso tanto personal como de uso familiar del propio causante. En el este sentido la Administración fija su valoración en el 3% del valor perteneciente al caudal hereditario del causante, con la excepción de que los interesados lo fijen en una cantidad superior. También se plantea como el ajuar domestico se puede ver disminuido en el valor de aquellos bienes que según la norma establecida en el artículo 1321 del Código Civil o en determinadas normas forales, deberán de ser entregados al cónyuge del causante. El valor del bien será fijado en el 3% del valor catastral de la vivienda conyugal, a no ser que los propios individuales demuestren que el valor sea superior<sup>16</sup>.

G. Derechos de crédito del causante:

Se deben de tener en cuenta en el activo de la herencia, todos aquellos derechos de crédito que hayan sido concedidos por el causante. En el caso en el que los propios derechos de crédito no son negociados en el mercado, se valorarán por el valor nominal de los mismo, a no ser que este sea tanto superior o inferior al valor real<sup>17</sup>. A la hora de valorar aquellos bienes que formen parte del activo, se deberán de tener en cuenta el valor real que aporten los interesados de los propios bienes, sin embargo, la propia administración se puede reservar el derecho de revisar los propios valores de dichos bienes. En el caso de que el valor propuesto por los interesados no coincida con los valores revisados por la propia administración se tomará el valor propuesto por los interesados en el caso en el que el valor real sea superior, si por el contrario

---

<sup>15</sup> Cazorla Prieto, L., & Montejo Velilla, S. (1991). El impuesto de sucesiones y donaciones. Cívitas

<sup>16</sup> Pérez Royo, F. (2018). Curso de derecho tributario: parte especial. Madrid: Editorial Tecnos.

Pascual Esteban, J., & Pascual Vega, A. (2004).

<sup>17</sup> Pascual Esteban, J., & Pascual Vega, A. (2004). Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones. Bosch.

el valor propuesto por la Administración es superior al propuesto por los interesados, se tomará el valor de la revisión, con ningún perjuicio de que el mismo pueda ser impugnado por los propios interesados. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

#### *4.2.3. Pasivo hereditario: cargas, deudas y gastos deducibles*

El pasivo hereditario, está constituido por cargas, deudas y gastos que disminuyen el valor real de los derechos y bienes que formen parte del caudal hereditario.

##### A. Cargas deducibles

Las cargas deducibles, se encuentran definidas en el artículo 12 de la Ley de Sucesiones y Donaciones. Las cargas deducibles, tienen como condición la reducción del valor de los bienes. Se descontarán todas aquellas cargas relativas a los derechos reales tanto de uso como disfrute. Sin embargo, no supone una reducción del valor, las cargas relativas a los derechos reales, es decir hipoteca, prenda y tampoco todas aquellas cargas que formen una obligación personal. (Cazorla Prieto & Montejo Velilla, 1991)

*Un ejemplo de este tipo de carga deducible sería, el señor Suárez falleció el 11/3/2015. El causante tiene en propiedad un inmueble comuna hipoteca de 68.976 €. En este caso los 68.976 € relativos a la hipoteca del inmueble son considerados cargas deducibles.*

##### B. Deudas:

Serán deducidas todas aquellas deudas que hayan sido contratadas por el causante. La existencia de dichas deudas deberá de estar acreditadas en un documento público o también por medio de un documento privado siempre que se tengan en cuenta los requisitos establecidos en el artículo 1227 del Código civil. Sin embargo, se plantea como en ningún caso serán deducibles aquellas deudas que hayan sido a favor de herederos y legatarios en la parte alícuota y familiares del causante a pesar de que los propios herederos y legatarios renuncien a la herencia. En la resolución 213/2006 de 3 de febrero de la DGT se valoró que no serán deducibles en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones todas las deudas derivadas del impuesto sobre el

incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que corresponden a la adquisición del bien inmueble por causa del fallecimiento del individuo. (Pérez Royo, 2018)

#### C. Gastos:

Se deducirán todos aquellos gastos que hayan sido satisfechos por parte de los herederos que sean como consecuencia de la sucesión. Existe una diferencia de gastos entre los gastos de litigios y todos aquellos gastos que tienen lugar en el entierro, enfermedad o funeral.

- Gastos relativos a los litigios: Son todos aquellos casos que surgen por litigios que tienen lugar por la testamentaria o también por el abintestato. Este tipo de gastos tiene determinadas características para ser deducidos entre ellas: gastos que surgen por la representación legítima de la testamentaria se efectúan en interés común de los herederos, gastos que no tengan lugar por la administración del caudal hereditario y que los gastos puedan ser justificados. (Cazorla Prieto & Montejo Velilla, 1991)
- Gastos relativos a última enfermedad, entierro y funeral: en este caso los gastos deberán de estar justificados y deben de tener una determinada proporción según las costumbres y tradiciones del lugar en cuestión con el caudal hereditario. (Cazorla Prieto & Montejo Velilla, 1991)

*Un ejemplo de este tipo de gastos sería, el señor López falleció el 1/2/2015. Los gastos de funeral y entierro ascienden a 3.500 € y fueron satisfechos por la familia. En este caso los 3.500 € relativos al entierro y funeral son considerados gastos deducibles.*

#### **4.4. Base liquidable.**

Tras la obtención de la base imponible, tienen lugar determinadas deducciones con las que se obtiene la base liquidable. Las deducciones que tienen lugar se dividen en deducciones que estén ligadas a la condición personal del adquirente de la herencia y las deducciones que están relacionadas con la naturaleza de los bienes y derechos que son objeto de la transmisión. Anteriormente se ha mencionado que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un

impuesto cedido del Estado a las Comunidades Autónomas, es por ello por lo que las propias Comunidades Autónomas tienen la potestad de ejercer esta competencia y de este modo elaborar sus propias reducciones. Las Comunidades Autónomas tendrán potestad para crearlas sin embargo siempre atendiendo a circunstancias de carácter económico de las mismas. En el caso en el que las propias Comunidades Autónomas elaboren sus propias reducciones, se deberán de aplicar previamente todas las que tienen carácter estatal y posteriormente se podrán aplicar aquellas que tengan ámbito autonómico. (Pérez Royo, 2018)

#### *4.4.4. Reducciones ligadas a la condición personal del adquirente*

Se consideran reducciones que estén ligadas a la condición personal del adquirente a las relativas por razón de parentesco existentes entre el heredero y el causante y la reducción que tiene lugar por minusvalía.

- A. Reducción por parentesco: es una reducción que se basa en la relación de parentesco existente entre el heredero y el causante. La reducción relativa a los parentescos y herederos se dividen en <sup>18</sup>:
- Grupo I: los herederos que pertenecen a este grupo son los descendientes y adoptados que sean menores de 21 años. La reducción será de 15.956,87 €, el cual incrementa en 3990,72 € por cada año cumplido por el heredero hasta los 21 años, siendo 47.858,59 € el valor máximo que puede ser reducido en este grupo.
  - Grupo II: los herederos que pertenecen al grupo de los descendientes y adoptados que tengan más edad de 21 años, en estos grupos también se incluyen a los cónyuges y ascendientes del causante. El valor de reducción que tendrá este grupo será de 15.956,87 €.
  - Grupo III: los herederos colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad. El valor de reducción que tendrá este grupo será de 7.993,46 €.
  - Grupo IV: los herederos colaterales de cuarto grado, familiares más lejanos o incluso extraños, no tendrán ningún tipo de reducción.

---

<sup>18</sup> «BOE» núm. 303, de 19/12/1987. Ley del impuesto de sucesiones y donaciones.



## B. Reducción por minusvalía:

Existen determinadas reducciones que tienen lugar por motivos de minusvalía. Para medir estas reducciones, el grado de minusvalía se mide en el 33% y el 65% de minusvalía. En el caso de que exista el 33% de discapacidad en un individuo, cabe una reducción de 47.858,59 €, mientras que en el caso en el que exista una discapacidad del 65%, la reducción correspondiente será de 150.253,03 €. (Pérez Royo, 2018)

### 4.4.1. Reducción relacionada con la naturaleza de los bienes y derechos

#### A. Seguros de vida

Los cónyuges, ascendientes o descendientes, sin ningún tipo de acreditación, tendrán una reducción del 100% por los seguros de vida, siempre con un límite de hasta los 9.195,49 €. En el caso de seguros colectivos, se considerará que existe grado de parentesco entre el asegurado causante y el beneficiario. Esta reducción tendrá también lugar en los casos de seguros de vida por terrorismo, servicios prestados en misiones internacionales humanitarias. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

#### B. Empresa familiar

En relación con la empresa familiar, existe una reducción por el importe del 95% del valor de la empresa. La propia reducción tiene lugar en el caso en el que el causahabiente es el cónyuge, descendiente o adoptado del causante. También se planteará en aquellos casos en los que, por el fallecimiento del causante, sus herederos adquieren el pleno dominio de la empresa, una vez que el usufructo de esta finaliza. En el caso en el que no haya herederos de parentesco directo con el causante, la reducción sobre el valor de la empresa familiar tendrá cabida hasta los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta tercer grado que sean mayores de sesenta y cinco años y que al mismo tiempo, haya convivido con el causante los dos años anteriores al fallecimiento del este. La reducción tendrá lugar en aquellos casos en los que la adquisición de la empresa se mantenga durante diez años, si por el contrario no se respeta el requisito de permanencia, se deberá de pagar aquella parte del impuesto

que se había dejado de ingresar por la reducción. La reducción en cuestión tendrá el límite de 122.606,47 por cada contribuyente. (Pérez Royo, 2018)

La resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, ha planteado determinadas cuestiones relativas a la reducción que cabe por empresa familiar. Se plantea el procedimiento ordinario a seguir en cuanto a la reducción por empresa familiar, en el caso en el que el causante haya contraído matrimonio bajo el régimen económico de gananciales.

En este caso, lo primero que se deberá de realizar es la disolución del régimen económico matrimonial. La reducción se aplicará sobre el valor de todos aquellos bienes que constituyan el caudal relicto del causante. La reducción en cuestión supondrá un beneficio para los causahabientes de esta, con la obligación de que este sea aplicado bajo el principio de igualdad entre las partes. La reducción correspondiente, tendrá lugar sobre la pieza del valor del bien que forme parte de la base imponible del contribuyente. El valor en cuestión sobre el que se realiza la reducción deberá de ser libre de cargas, deudas y gastos. Si la reducción no puede ser aplicada de modo efectivo por la escasez de la base imponible del impuesto, podrá aplicarse sobre el valor no imputado en la liquidación por la consolidación del dominio. (Giménez-Reyna Rodríguez., 1999)

### C. Vivienda habitual

Las reducciones por vivienda habitual deben de tener determinados requisitos<sup>19</sup> :

- Adquisidor debe de ser cónyuge, ascendiente o descendiente del causante.
- Adquisidor debe de tener 65 años o más a la fecha del fallecimiento del causante
- Adquisidor debe de haber convivido con el causante en los dos últimos años de vida del causante

La reducción supone un 95% del importe, con el límite de 122.606,47 €, con la condición de permanencia de 10 años. La vivienda habitual también es objeto de la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos.

---

<sup>19</sup> Pascual Esteban, J., & Pascual Vega, A. (2004). Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones. Bosch.

#### **4.5. Normas especiales del impuesto de sucesiones**

El impuesto de sucesiones y donaciones plantea reglas especiales a las establecidas anteriormente. Entre las normas especiales, tiene lugar: el usufructo, sustituciones hereditarias y fideicomisarios, reservas, repudiación y renuncia.

##### *4.5.1. Usufructo*

El beneficiario de la herencia puede adquirir únicamente el usufructo o nuda propiedad, en vez de adquirir el pleno dominio del bien. En este caso el beneficiario deberá de tributar por el valor de la adquisición de este. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004) En lo referente del usufructo, se deberá de realizar una valoración de este y aplicar la tarifa correspondiente adquisición del bien. El principal problema que plantea el usufructo es el de su valoración.

La valoración tiene varias características entre las que destacan:

- A. Inicialmente, el usufructo se divide en usufructo temporal y vitalicio. La valoración del primero se caracteriza porque el valor de este será proporcional al valor de todos los bienes sobre los que se tiene el usufructo, siendo el valor un 2% por cada año de duración de este, con el límite de que en ningún caso podrá ser mayor del 70%. Por el contrario, los bienes vitalicios se valorarán dependiendo de la expectativa de vida del propio titular del usufructo. Es por ello por lo que en el caso en el que el usufructuario sea menor de 20 años, la valoración del usufructuario será del 70%, a medida que el titular del usufructo vaya cumpliendo años, el porcentaje de valoración del usufructo disminuirá en 1%, contando con un límite mínimo del 10% del valor del usufructo. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)
- B. En ambos tipos de usufructo, la valoración de la nuda propiedad resultará la diferencia del resultado de propio valor del usufructo y el pleno dominio. (Pérez Royo, 2018)
- C. Uno de los casos más específicos, es el referente a los usufructos temporales, sin embargo, se extinguen por el fallecimiento de titular del usufructuario, siendo el valor de este el que resulte de menos importe, según las reglas de valoración tanto del usufructo temporal como del vitalicio. (Pérez Royo, 2018)

En el caso de usufructo, este bien se integrará como hijuela y será gravado como parte de este. Sin embargo, en relación con la nuda propiedad las características de la tributación de este son distintas. La nuda propiedad, será gravada al tipo medio efectivo del total del bien, en el caso de que el usufructo se extinga, el medio efectivo será de aplicación. (Pérez Royo, 2018)

La resolución de la DTG 76/2004, de 26 de enero, plantea como se realizará una única liquidación realizada en dos partes o momentos en la adquisición del pleno dominio del bien. Se aplicará únicamente un único gravamen al respecto, que será calculado sobre la base liquidable.

También la propia ley, trata la valoración que tiene lugar en el caso del uso y habitación de los bienes. En este caso, se aplicará el 75% del valor de los bienes, sobre los cuales se llevaron a cabo las reglas de valoración tanto de bienes temporales como vitalicios<sup>20</sup>.

En todos los casos anteriormente mencionados se deberán de tener en cuenta ciertos criterios, entre ellos:

- A. Adquiriente del bien tiene la capacidad de disponer los bienes, en este caso del impuesto se liquidará en su pleno dominio.
- B. La asignación del derecho de disfrute de los bienes totales o de parte de estos, tanto en los casos de usufructo vitalicio o temporal, los efectos fiscales del mismo serán los del propio usufructo, con la valoración anteriormente comentada.

#### 4.5.2. *Renuncia y repudia*

Existen dos tipos distintos dependiendo de si han tenido lugar antes de la prescripción del impuesto o después del mismo.

- A. Renuncia realizada antes de la prescripción del impuesto:

En este caso, la renuncia se puede dividir en renuncia simple o pura y la renuncia que es realizada a favor de determinadas personas. En el primero de los casos, la herencia no será aceptada, por lo que solo se deberá de realizar una única liquidación. La

---

<sup>20</sup> «BOE» núm. 303, de 19/12/1987. Ley del impuesto de sucesiones y donaciones

transmisión en cuestión, realizada a favor de herederos, que posteriormente renuncian a la misma, en este tipo de renuncia, el parentesco del renunciante será de gran importancia, a no ser que los beneficiarios de la herencia tengan un coeficiente superior al del renunciante. En el segundo caso, se deberán de realizar dos liquidaciones, una por parte del causante al renunciante, esta será realizada como adquisición de herencia y la otra del renunciante a los beneficiarios o adquirentes, realizada como donación o transmisión onerosa. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

**B. Renuncia realizada tras la prescripción del impuesto**

La renuncia tiene igual funcionamiento que la cesión o donación de los bienes que se haga a favor de determinados coherederos. Se entiende por herencia pura y simple, como aquella herencia en la que hay una única transmisión de bienes. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

*4.5.3. Sustitución hereditaria y fideicomisaria*

Existen, según el Código civil cuatro tipos de sucesiones distintas: vulgar, pupilar, ejemplar y fideicomisaria.

**A. Vulgar:**

La sustitución vulgar, se caracteriza cuando el testador llama a una o varias personas en el caso en el que el heredero llamado a la herencia repudie o no pueda heredar y así estos ocupen su lugar. El sustituto vulgar hereda del causante. Es por ello, que el mismo deberá de pagar el importe relevante a este impuesto, teniendo por tanto en cuenta tanto el grado de parentesco con el causante al igual que el patrimonio preexistente del sustituto. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

**B. Pupilar y ejemplar**

Si los descendientes son menores de catorce años, independientemente del sexo del menor, los ascendientes de este tendrán el derecho de asignar un sustituto en el caso en el que el menor muera con dicha edad. Este es el supuesto de la sustitución pupilar.

En este caso, a diferencia del anterior, el sustituto hereda del sustituido y será por tanto el mismo el que se encargue del pago del impuesto una vez realizada la sustitución teniendo por tanto en cuenta el parentesco que tenga con el sustituido. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

#### C. Fideicomisaria

En esta sustitución se exige el impuesto, teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del sustituto y también el grado de parentesco que el mismo tenga con el causante. Los sustitutos fideicomisarios, deben de tener en cuenta para la realización de la liquidación si los mismos tienen o no capacidad de disponer los bienes de la herencia.  
21

- Sustituto no tiene capacidad de disponer los bienes, tendrán consideración de usufructuarios, por lo que la liquidación en este caso se realizará de igual modo que en el caso del usufructo.
- Sustituto tiene capacidad de disponer los bienes, la liquidación se realizará como si el bien es adquirido de pleno dominio.

#### D. Fideicomisos:

Es regulado de distinta manera a la sustitución fideicomisaria. En este caso se realizará únicamente una sola transmisión, es decir la del causante al fideicomisario, no teniendo en este caso, condición de heredero. El problema del fideicomiso surge en el momento en el que el fideicomisario no sea conocido en el momento del fallecimiento del propio causante. En este caso, el impuesto será exigido al fiduciario por medio de la cuota íntegra, a la cual se le aplica el coeficiente más alto. Si, por el contrario, el fideicomisario si es conocido, si el coeficiente que le es de aplicación es inferior al que tiene por aplicación el fiduciario, el mismo tendrá derecho a que le sea devuelto el exceso satisfecho por el mismo. (Pérez Royo, 2018)

---

<sup>21</sup> Pascual Esteban, J., & Pascual Vega, A. (2004). Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones. Bosch.

#### 4.5.4. Reservas

Existen dos tipos de reservas. El código civil diferencia entre reserva troncal o lineal y la reserva ordinaria o viudal. Se entiende por reserva ordinaria o viudal, como aquella en la que se realiza una liquidación de pleno dominio, ya que el cónyuge del causante adquiere los bienes sin ningún tipo de limitación de disponer. En el caso en el que el propio cónyuge contraiga matrimonio en segundas nupcias, el patrimonio del causante será adquirido a favor de los hijos del primer matrimonio. En este caso, surge el derecho de la devolución del impuesto en cuestión que ha sido satisfecho por la nuda propiedad.

En este caso, el impuesto será satisfecho por el reservista que tendrá condición de usufructuario. En el caso en el que fallezcan todos los reservistas o los mismos renuncien de este, se extinguirá la propia reserva, el reservista deberá satisfacer el mismo impuesto. (Arias Velasco & Rodríguez R, 1988)

#### 4.6. Tarifa aplicable

Una vez obtenida la cuota liquidable, a esta se le debe de aplicar la escala de la tarifa aplicable para así obtener la cuota tributaria. La escala en cuestión para la obtención de la deuda tributaria será aprobada por cada una de las Comunidades Autónomas y así el rendimiento obtenido por los sujetos pasivos con residencia en España corresponderá a las Comunidades Autónomas donde el sujeto tiene su residencia habitual. Si, por el contrario, estas Comunidades Autónomas no tienen aprobado la escala aplicable, se aplicará la planteada por el Estado<sup>22</sup>.

Sin embargo, no tendrá lugar la cesión del rendimiento obtenido por este impuesto a ninguna Comunidad Autónoma, si los sujetos pasivos no son residentes en España. La ley establece como tanto en las sucesiones y en las donaciones, excepto aquellas relativas a inmuebles, la normativa será la relativa a la Comunidad Autónoma en la que el causante haya tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores al fallecimiento. Sin embargo, en el caso en el que no se pueda aplicar la norma anteriormente mencionada, es decir en aquellos casos

---

<sup>22</sup> «BOE» núm. 303, de 19/12/1987. Ley del impuesto de sucesiones y donaciones.

en los que no se favorezca a la normativa de las Comunidades Autónomas, será de aplicación la normativa de carácter estatal.<sup>23</sup>

Otro caso específico también de necesario estudio es el relativo al cambio de residencia que viene motivado por cuestiones fiscales. En relación con este caso, es característico como es la propia Administración Pública la que debe de probar que el cambio de residencia que tiene lugar tiene como objeto la disminución del coste fiscal.

#### **4.7. La liquidación**

Existen dos sistemas por los cuales se puede realizar la liquidación: el sistema tradicional y el sistema opcional.

A. Sistema tradicional: se caracteriza porque es la propia Administración Tributaria la que se encarga de realizar la liquidación por medio de la utilización de los datos proporcionados por parte de los contribuyentes. La liquidación mencionada anteriormente, tendrá carácter definitivo en el momento en el que pase un determinado periodo de tiempo y también cuando el mismo sea objeto de inspección y de comprobación por los órganos autorizados. Es la propia Administración Pública, la que se encarga de llevar a cabo la comprobación de los valores de la liquidación. Si en la propia comprobación la Administración considera oportuno la aportación de nuevos valores por parte de los contribuyentes, estos deberán de aportarlo en el periodo de 10 días para que así pueda subsanar dicha omisión. En el caso en el que el nuevo valor resultante de la comprobación sea superior al valor correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio, el valor mencionado tendrá efecto para la liquidación realizada por los sujetos pasivos, durante esa anualidad y las siguientes. Si la comprobación aporte un valor superior en la comprobación de este, no será de aplicación ninguna sanción. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

B. Autoliquidación: es el sistema opcional que se puede llevar a cabo para la realización de la liquidación. En esta liquidación, es el propio contribuyente el que se encarga de

---

<sup>23</sup> Barberán Lahuerta, M., & García Gómez, A. El impuesto sobre sucesiones y donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal.



Llevar a cabo la propia liquidación. El documento sobre el cual se realiza la autoliquidación debe de contener determinados requisitos como los datos relativos al propio causante que transmite los bienes y el adquirente de los mismos, debe de constar el domicilio que tendrá la consideración de declaración tributaria, deberá contener, además de los datos identificativos de transmitente y adquirente y de la designación de un domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, deberán de contener también las características que tengan los bienes adquiridos que supongan un incremento del patrimonio con referencia también del valor real que presenta cada uno de los mismos y finalmente también deberá de hacerse referencia a las cargas, deudas y gastos que tengan lugar. Si el bien del cual se está realizando su liquidación es un inmueble deberá de constatar su referencia catastral. (Pérez Royo, 2018)

A parte de la presentación del documento anteriormente mencionado, se deberá presentar el certificado correspondiente por la defunción del causante al igual que el certificado de últimas voluntades de este, copia autorizada por el notario acerca las disposiciones testamentarias que el causante hubiera realizado y en su defecto el testimonio en el que se verifique la declaración de herederos. Si no se ha realizado dicha declaración deberá de presentarse la relación de parentesco de estos con el causante, ejemplar del contrato de seguros del causante y la justificación de las cargas, gravámenes y deudas que hayan sido solicitadas.

Los documentos anteriormente mencionados no tendrán en ningún caso efecto, si los mismos no son presentados en la oficina correspondiente salvo aquellos que tengan autorización expresa de la Administración que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración. Los Juzgados y Tribunales expiden la copia autorizada de los documentos a los órganos pertinentes que no tengan constancia de la presentación de la liquidación. (Pérez Royo, 2018)

Pago del impuesto: el pago del impuesto se debe de realizar por medio de dinero, sin embargo, también el mismo puede ser efectuado por medio de la entrega de bienes que sean del Patrimonio Histórico Español. El plazo para realizar el pago del impuesto es diferente, dependiendo de si la liquidación es realizada por la propia Administración o por si el contrario se realiza por medio de una autoliquidación<sup>24</sup>.

A. Pago de la liquidación realizada por la Administración Pública:

- Si la liquidación es notificada en la primera quincena de cada mes (es decir del día 1 al 15), el pago se realizará en el plazo desde el día de recepción de la notificación de liquidación hasta el día 20 del mes siguiente y en el caso de que este no sea hábil, será realizado en el siguiente día hábil.
- Si la liquidación es notificada en la segunda quincena del mes (es decir, del día 16 a final de mes) el pago se realizará en el plazo desde el día de recepción de la notificación de liquidación hasta el quinto día del segundo mes posterior y en el caso en el que el mismo no sea hábil, se realizará al día siguiente.

B. Pago de la liquidación en el caso en el que se haya realizado una autoliquidación se deberá de practicar en el plazo de seis meses desde el momento en el que se dio el fallecimiento del causante.

También se puede permitir por parte de la Administración la capacidad de aplazar el pago de la deuda tributaria. Puede tener lugar el aplazamiento de un año, en el caso en el que no conste un inventario efectivo, el propio aplazamiento debe de ser solicitado en el plazo anterior a la terminación del plazo de pago, en el caso de aplazamiento se deberán de abonar los intereses de demora correspondientes. No solo puede tener lugar el aplazamiento, sino que también puede llevarse a cabo el fraccionamiento del pago, en este caso el fraccionamiento tendrá lugar con el máximo de cinco anualidades en iguales condiciones que el aplazamiento. (Pascual Esteban & Pascual Vega, 2004)

---

<sup>24</sup> Pascual Esteban, J., & Pascual Vega, A. (2004). Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones. Bosch.

## 5. DOBLE IMPOSICIÓN:

La globalización está cada vez más latente en la sociedad, es por ello por lo que, con la existencia de operaciones financieras, cada vez existe una mayor brecha fiscal. Las diferencias fiscales que existen entre los distintos países es lo que hace pensar que se necesite llegar a una armonización de los tributos. La brecha fiscal se puede calcular con la recaudación potencial del Estado y el rendimiento de su respectivo sistema fiscal, sin embargo, ninguno de los Estados lo está llevando a cabo. (Mata, 2017).

En el Acta Única Europea (1989), la Unión Europea planteó la idea de un mercado interior, entendiendo así, la Unión Europea como una organización internacional formada por un conjunto de países. La Unión Europea es entendida como un espacio sin fronteras en donde existía, por tanto, una libre circulación de personas, mercancías y capitales.

Se define la doble imposición jurídica internacional como la aplicación impuestos similares en varios Estados por idéntico hecho imponible a un mismo contribuyente y en el mismo periodo de tiempo. La doble imposición internacional ha sido trabajada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Una de las posibles vías que existen para poder dar solución al problema en cuestión de la doble imposición internacional es la adopción de un tratado multilateral entre varios Estados acerca la materia planteada. (Calderón Carrero, 1997)

Los convenios de doble imposición internacional son considerados como tratados internacionales entre estados entre sí, que pactan bajo el principio de reciprocidad, medidas para poder eliminar la doble imposición internacional de determinados tributos y con ello también evitar la evasión fiscal. Los convenios existentes acerca esta materia, no forman parte del Derecho Comunitario, ya que muchas veces la constitución de estos ha sido anterior a la formación de la Unión Europea, un ejemplo son los tres convenios que España tiene firmados con Grecia, Suecia y Francia ya que fueron firmados con fecha anterior a la entrada de España en la Unión Europea, anteriormente llamada Comunidad Económica Europea. (Calderón Carrero, 1997)

En relación con el sujeto que tiene la competencia de firmar convenios para así evitar la doble imposición internacional, el artículo 220 del tratado de la CEE describe como son los estados miembros de la comunidad los que deben de llevar a cabo negociaciones entre así para poder

asegurar la supresión de la doble imposición internacional a favor de los nacionales de los países miembros firmantes. Ante el artículo anteriormente nombrado, la doctrina y jurisprudencia comunitaria valora que la intervención comunitaria en esta materia es subsidiaria respecto al artículo 220 del TCE<sup>25</sup>, correspondiendo por tanto a los propios Estados miembros la obligación de firmar determinados convenios para poder evitar la doble imposición internacional entre dichos estados. Es decir, son los propios estados miembros los que deben de iniciar las negociaciones relativas a esta materia. Sin embargo, a pesar de que la competencia para iniciar las negociaciones y de relacionar los convenios en cuestión es de los propios estados miembros, los mismos no podrán ejercer la competencia mencionada de forma incompatible con los principios establecidos por la Unión Europea. (Calderón Carrero, 1997)

La normativa española tiene integrados normas unilaterales realizadas para solucionar los problemas de doble imposición internacional y también los convenios adheridos entre España con otros países, en los códigos fiscales internos. La incorporación de España en el ámbito internacional se ve reflejado en los convenios fiscales españoles adheridos.

Hoy en día existen gran cantidad de convenios adheridos por España para así poder evitar la doble imposición internacional. De los convenios suscritos por España se pueden distinguir tres bloques, (Ondarza) <sup>26</sup>:

- Convenios de carácter general se encargan de la corrección de la doble imposición internacional el carácter general, destinados a corregir la doble imposición internacional en el entorno de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. El artículo 96 de la Constitución Española establece que los tratados celebrados para formar parte del ordenamiento interno una vez que pasan a publicarse.
- Convenios específicos son los suscritos con Chile, Colombia, Estados Unidos, Irlanda, Venezuela, Sudáfrica y Argentina.
- Convenios en materia de sucesiones, sobre herencias. En 1966, la OCDE realizó un Modelo de Convenio de Doble Imposición en materia de Impuesto sobre Sucesiones.

---

<sup>25</sup> (2009), T. (2020). Noticias Jurídicas. Retrieved 26 March 2020, from [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Anterior/r1-ttce.l5t1.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Anterior/r1-ttce.l5t1.html)

<sup>26</sup> Ondarza, J. A. (s.f.). Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

Sin embargo, el mismo fue objeto de revisión en 1982, momento en el que también se expandió a las donaciones.

Según lo establecido anteriormente, la doble imposición internacional afecta por tanto a la materia de las sucesiones. Sin embargo, no en todos los estados de la Unión Europea existe el impuesto de sucesiones dado que en muchos de ellos el impuesto derivado de las sucesiones pasa a imputarse en el impuesto de renta. España, para poder solucionar este problema, tiene suscritos distintos convenios con distintos países para así poder regular la doble imposición internacional en esta materia. El primero de ellos es con Grecia, que data de 1919, el segundo con Francia, de 7 de enero de 1964 y el tercero con Suecia, de 16 de enero de 1964.

I. Convenio entre España y Grecia para evitar la doble imposición referente a los impuestos obre herencias.<sup>27</sup>

Es un convenio suscrito entre España y Grecia de 1919 que se planteó para poder evitar la doble imposición internacional en las sucesiones de los griegos y españoles fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

II. Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición referente a impuestos sobre las herencias.<sup>28</sup>

Convenio suscrito por Francia y España en 1964. En el convenio los bienes objeto de sucesión se distinguen entre bienes muebles y bienes inmuebles. En lo referente a bienes inmuebles, se imputarán en el Estado contratante en el que están sitios. En este caso, también se incluyen los bienes accesorios a los inmuebles.

Se consideran bienes inmuebles los derechos a los que se aplican las normas del Derecho privado sobre propiedad territorial y los derechos de usufructo sobre inmuebles. Por otro lado, los bienes muebles tanto corporales como incorporales del causante que se encuentran en el lugar de residencia en uno de los dos Estados contratantes.

---

<sup>27</sup> Agencia tributaria. (s.f.). Convenios de doble imposición firmados por España y Grecia.

<sup>28</sup> Agencia tributaria. (s.f.). Convenios de doble imposición firmados por España y Francia.

Los bienes muebles engloban establecimientos permanentes de negocio, bienes muebles corporales o incorporeales que dependan de las instalaciones permanentes, mobiliario, la ropa, el ajuar doméstico y los objetos y colecciones de arte distintos de los bienes muebles anteriores.

En primer lugar, aparecen los bienes muebles de establecimiento permanente de negocio. En el supuesto de que a empresa posee un establecimiento permanente únicamente en uno de los dos Estados contratantes, los bienes procedentes del mismo solo se imputaran en este Estado. Esta regla también se aplica en el caso en el que la empresa realice las actividades en el territorio del otro Estado sin tener en él un establecimiento permanente. Por el contrario, si la empresa tiene establecimiento permanente en ambos Estados contratantes, los bienes se imputan en cada Estado en el grado en el que estén en que estén afectados al establecimiento permanente situado en el territorio de este Estado.

En el supuesto de los bienes muebles corporales o incorporeales que dependan de las instalaciones permanentes, se refiere a los bienes que están afectados a la práctica de una profesión liberal en uno de los dos Estados contratantes, se imputara en el Estado donde se localicen las instalaciones.

En el caso de mobiliario, la ropa, el ajuar doméstico y los objetos y colecciones de arte distintos de los bienes muebles anteriores, se someterán al impuesto del lugar en que se encuentren los bienes en la fecha de fallecimiento del causante. Finalmente, otros bienes muebles diferentes a los anteriores, se imputarán en el Estado en el que el causante residía en el momento de su fallecimiento.

### III. Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición referente a impuestos sobre las herencias.<sup>29</sup>

Convenio suscrito por Suecia y España en 1964. En el convenio los bienes objeto de sucesión se distinguen entre bienes muebles y bienes inmuebles (art. 4).

Los bienes inmuebles se imputarán en el Estado en el que están sitos. En cuantos, a los bienes muebles, se contribuirán sobre todos aquellos que constituyan el activo de un establecimiento

---

<sup>29</sup> Agencia Tributaria. (s.f.). Convenio de doble imposición firmado por España y Suecia

permanente de una empresa comercial, industrial o de artesanía de toda clase. Estos bienes se imputarán en el Estado en el que la empresa tenga un establecimiento permanente. Al igual que en el convenio anteriormente definido entre España y Francia, se entiende como establecimiento permanente aquel que se constituye como un “lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad”. Para la aplicación de este Convenio, las participaciones, excepto las acciones, en las sociedades de personas que tengan personalidad jurídica (sociedades de derecho civil, compañías colectivas, compañías en comandita), distintas de las sociedades de personas de responsabilidad limitada, se asimilan en la medida en que el valor de la participación corresponde a bienes que forman parte del activo de un establecimiento permanente de la sociedad, a bienes que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa integrante de la herencia y se gravan en dicha medida en el Estado contratante en que la sociedad tiene el establecimiento permanente.

En el caso de los bienes muebles que formen parte de las instalaciones permanentes y que tengan utilidad a la hora de ejercer una profesión liberal en alguno de los Estados contratantes, se imputaran sobre el estado en donde se encuentran sus instalaciones. En el supuesto de los bienes muebles corporales, como es el caso de las ropas, el ajuar doméstico y los objetos y colecciones de arte distintos de los bienes muebles anteriormente nombrados, excluyendo, sin embargo, a los títulos de valor mobiliarios; se gravarán sobre el impuesto del estado en donde se hallen a fecha del fallecimiento.

En cuanto a las acciones de una sociedad que se encuentre inscrita en uno de los dos Estados contratantes, esta se imputara en el estado en él se haya inscrito, salvo que dichas acciones se encontraran en el momento del fallecimiento en el Estado en el que el causante tenía como residencia. En el caso de cualquier otro bien diferente de los anteriormente nombrados, se gravará en el estado en el que el causante tuviera su residencia en el momento del fallecimiento.

Los convenios suscritos por España anteriormente mencionados presentan grandes similitudes entre sí. Todos ellos plantean la misma distinción de bienes entre muebles e inmuebles y presentan los mismos criterios para imputar un bien en un Estado u otro

dependiendo del bien que sea y el lugar de residencia que haya tenido en causante en el momento del fallecimiento.

En relación con la doble imputación internacional, la Unión Europea presenta una recomendación en 2011, se plantea como característica esencial que el impuesto se imputara en aquellos Estados en los que se encuentren los bienes inmuebles y activos empresariales del establecimiento permanentes. En el supuesto de los bienes muebles que no constituyan parte de los bienes del establecimiento permanente tendrán vínculo con el Estado miembro en donde se encuentre en el momento del fallecimiento. Es por ello por lo que el estado miembro en el que se encuentra el bien extingue la posibilidad de que se pase a imputar en el Estado en el que se encuentren los herederos.

## 6. IMPUESTO DE SUCESIONES EN LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El impuesto de sucesiones y donaciones es un impuesto cedido a las CCAA, por ello cada una regula acerca de la reducciones, deducciones y bonificaciones que pueden tener. Para poder ser conocedores de las diferencias existentes, se realizará una tabla gráfica que muestra las diferencias entre tres de las diecisiete CCAA. Las CCAA sobre las que se analizará la legislación relativa de este impuesto son: Comunidad de Madrid, Principado de Asturias y Andalucía (CCAA en la que se analizará el cambio legislativo del 11/4/2019)

	Comunidad de Madrid <sup>30</sup>	Principado de Asturias <sup>31</sup>	Andalucía hasta 11/4/2019 <sup>32</sup>	Andalucía tras 11/4/2019 <sup>33</sup>
<b>Reducción parentesco con fallecido</b>	<b>Grupo I:</b> Descendientes de veintiún años, 16.000€, más 4.000 €	<b>Grupo I-II:</b> Descendiente s, adoptados, cónyuges,	<b>Grupo I-II:</b> Descendientes , adoptados, cónyuges,	<b>Grupo I-II:</b> Descendientes , adoptados, cónyuges,

<sup>30</sup> Impuesto de Sucesiones. (2020). Retrieved 25 March 2020, from

<https://www.comunidad.madrid/servicios/atencion-contribuyente/impuesto-sucesiones>

<sup>31</sup> BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2015-945. (2020). Retrieved 25 March 2020, from

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945&p=20161231&tn=1>

<sup>32</sup> BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2009-14964. (2020). Retrieved 25 March 2020, from

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-14964>

<sup>33</sup> Noticias Jurídicas. (2020). Retrieved 25 March 2020, from

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/CCAA/623902-dleg-1-2018-de-19-jun-ca-andalucia-texto-refundido-de-las-disposiciones.html#a23](http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/623902-dleg-1-2018-de-19-jun-ca-andalucia-texto-refundido-de-las-disposiciones.html#a23)



	<p>por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, con el límite de 48.000 €.</p> <p><b>Grupo II:</b>  Descendientes de veintiuno o más años, cónyuge, ascendientes sea de 16.000 €.</p> <p><b>Grupo III:</b>  Colaterales de segundo y tercer grado ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 €.</p> <p><b>Grupo IV:</b>  Colaterales de cuarto grado no habrá lugar a reducción.</p>	<p>ascendientes tendrá la reducción de 300.000€</p>	<p>ascendientes tendrá la reducción de 1.000.000€ liquidando el exceso de la cuantía, su patrimonio preexistente no será mayor de 1.000.000€</p>	<p>ascendientes tendrá la reducción de 1.000.000€ liquidando el exceso de la cuantía, su patrimonio preexistente no será mayor de 1.000.000€</p>
<b>Reducción discapacidad</b>	<p>En grado de discapacidad <b>de 33%</b>, la reducción es de 55.000€</p> <p>En grado de <b>minusvalía del 65%</b> la reducción es de 153.000€</p>	<p>En grado de discapacidad <b>de 65%</b> se aplica la bonificación del 100% de la cuota si el patrimonio preexistente no es mayor</p>	<p>Discapacidad <b>33%</b> cuando el valor de los bienes no mayor a 1.000.000€</p> <p>Contribuyentes del grupo III-IV tiene reducción de</p>	<p>Discapacidad <b>33%</b> cuando el valor de los bienes no mayor a 1.000.000€</p> <p>Contribuyentes del grupo III-IV tiene reducción de</p>

		de 402.678,11€	250.000 euros, si patrimonio preexistente no es mayor de 1.000.000€	250.000 euros, si patrimonio preexistente no es mayor de 1.000.000€
<b>Reducción por seguro de vida</b>	Reducción del 100% con un límite de 9.200 €, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.	No tiene	Reducción por importe de hasta 1.000.000€	Reducción por importe de hasta 1.000.000€

<p><b>Reducción por vivienda habitual</b></p>	<p><b>Reducción del 95%</b> sobre el valor neto que tiene la vivienda de la herencia con el <b>límite de 123.000 €</b>, si la adquisición se mantiene en los <b>cinco años</b> siguientes al fallecimiento del causante</p>	<p><b>Reducción del 99%</b> si el valor real del inmueble es 90.000 €, del 98% si el valor real es de 120.000-90.000 €, del 97% si el valor real es de 120.000-180.000€, del 96% si el valor real es de 180.000-240.000€, del 95% si el valor real es mayor de 240.000€, si la adquisición se mantiene durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.</p>	<p><b>Reducción del 100%</b> si el valor real del inmueble es 123.000 €, del 99% si el valor real es de 152.000-123.000 €, del 98% si el valor real es de 182.000-152.000€, del 97% si el valor real es de 212.000-182.000€, del 95% si el valor real es mayor de 242.000€, si la adquisición se mantiene durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.</p>	<p><b>Reducción del 100%</b> si el valor real del inmueble es 123.000 €, del 99% si el valor real es de 152.000-123.000 €, del 98% si el valor real es de 182.000-152.000€, del 97% si el valor real es de 212.000-182.000€, del 95% si el valor real es mayor de 242.000€, si la adquisición se mantiene durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.</p>
-----------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<b>Reducción por empresa individual</b>	Reducción del <b>95% del valor neto</b> , si la adquisición se mantiene durante los <b>cinco años</b> siguientes al fallecimiento del causante.	Reducción del <b>4% del valor neto</b> , si la adquisición se mantiene durante <b>diez años</b> siguientes del fallecimiento del causante	Reducción del <b>95%-99%</b> del valor neto, si la adquisición se mantiene de diez a cinco años siguientes del fallecimiento del causante	Reducción del <b>99%</b> del valor neto, si la adquisición se mantiene de diez a cinco años siguientes del fallecimiento del causante
Reducción de bienes del patrimonio histórico	<b>Reducción del 95% de su valor</b> con la permanencia de cinco años desde el fallecimiento del causante.	No tiene	No tiene	No tiene
Bonificaciones	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 99% de los grupos I y II.</li> <li>• 15% hermanos herederos del causante</li> <li>• 10% los tíos sean tíos o sobrinos por consanguinidad</li> </ul>		No tiene	Contribuyentes incluidos en los Grupos I y II, se aplica bonificación del 99% en la cuota tributaria por adquisiciones “mortis causa

## 7. PROPUESTAS DE LOS PROGRAMAS ELECTORALES DE LOS DIFERENTES PARTIDOS POLÍTICOS PROGRAMA ELECTORAL DE LAS ELECCIONES

El impuesto de Sucesiones y de Donaciones está presente en la sociedad, tanto es así que ha sido objeto de propuesta en los programas electorales de los diferentes partidos políticos de las anteriores elecciones. Cada uno de los partidos políticos proponen determinadas medidas relativas a la futura regulación de impuesto en cuestión. Los principales partidos políticos en España son el Partido Popular, Partido Socialista Obrero Español, Ciudadanos, Vox y Podemos. Las medidas que proponen cada uno de los partidos abarcan desde la plena abolición del impuesto de sucesiones y donaciones en el caso de que las transmisiones sean en línea recta y entre cónyuges, plena extinción del impuesto para todos los herederos de este y también la diferencia de aportación al impuesto dependiendo del patrimonio preexistente que tenga los herederos y el grado de consanguinidad que tenga con el causante.

### 7.1. Propuesta programa electoral del Partido Popular (PP)

El Partido Popular, surge en el escenario de la Transición española. Surgió bajo el nombre de Alianza Popular. Tiene como ideología principal la derecha democrática y reformista. 7. Partido Popular (PP) en su propuesta electoral plantea la eliminación del impuesto en todas aquellas transmisiones que existan entre grados colaterales entre el heredero y el causante (es decir entre el causante y sus descendientes). La extinción del impuesto también será planteada en las herencias entre cónyuges<sup>34</sup>.

### 7.2. Propuestas programa electoral del Partido Socialista Obrero Español (PSOE)

El Partido Socialista Obrero Español, se constituyó a finales del siglo XIX. Fue uno de los primeros partidos políticos fundados en Europa. Este partido político no establece nada acerca el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en su programa electoral.

---

<sup>34</sup> ELECCIONES GENERALES - pp.es. Retrieved 2020, from [http://www.pp.es/sites/default/files/documentos/programa\\_electoral\\_2019\\_pp\\_0.pdf](http://www.pp.es/sites/default/files/documentos/programa_electoral_2019_pp_0.pdf)

### 7.3. Propuestas programa electoral Ciudadanos

Surge a partir de la plataforma Ciudadanos de Catalunya. Se originó para de este modo dar voz a gran cantidad de ciudadanos catalanes que no estaban representados por el resto de los partidos políticos en Cataluña. Se constituye en el 2005. La medida propuesta por Ciudadanos supone la extinción del impuesto de Sucesiones y Donaciones. Pretenden una bonificación del 100% de correspondiente impuesto para todos aquellos herederos directos del causante<sup>35</sup>.

### 7.4. Propuesta programa electoral VOX

Vox es un partido político que surge en 2013. Se constituyó principalmente por el descontento de la sociedad conservadora española. El partido político VOX, al igual que Ciudadanos aboga por la extinción del impuesto de sucesiones bonificándolo con el 100% del propio impuesto <sup>36</sup>.

### 7.5. Propuesta programa electoral Podemos

El partido político de Podemos surge en el 2014. El programa electoral de Podemos, pretende hacer un impuesto progresivo que depende del patrimonio preexistente de los herederos y también dependerá del grado de consanguinidad del heredero con el causante. También plantean facilidades de pago para que los herederos puedan hacer frente al pago del impuesto de sucesiones y donaciones. Podemos pretender llevar a cabo una armonización del impuesto, es decir tener un mínimo estatal de tributación.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> PROGRAMA ELECTORAL ELECCIONES GENERALES 2019. Retrieved 2020, from [https://www.ciudadanos-cs.org/var/public/sections/page-programa-electoral-elecciones-2019-generales-28a/programa-electoral-lectura-facil.pdf?\\_v=3](https://www.ciudadanos-cs.org/var/public/sections/page-programa-electoral-elecciones-2019-generales-28a/programa-electoral-lectura-facil.pdf?_v=3)

<sup>36</sup> ESPAÑA, UNIDAD Y SOBERANÍA. Retrieved 2020, from [https://www.voxespana.es/biblioteca/espana/2018m/gal\\_c2d72e181103013447.pdf](https://www.voxespana.es/biblioteca/espana/2018m/gal_c2d72e181103013447.pdf)

<sup>37</sup> (2020). Retrieved 25 February 2020, from [https://podemos.info/wpcontent/uploads/2019/10/Podemos\\_programa\\_generales\\_10N.pdf](https://podemos.info/wpcontent/uploads/2019/10/Podemos_programa_generales_10N.pdf)

## 8. CASO PRÁCTICO

Don Luis Gómez fallece en 2017. Otorgó testamento dejando a su cónyuge, doña Rosa Ruiz de 69 años, el usufructo vitalicio del tercio de mejora, y a su hijo Pablo, de 35 años, como heredero del resto de los bienes. Los gastos ocasionados por entierro y funeral ascendieron a 2.000 €. El régimen económico matrimonial es el de separación de bienes. La herencia de Don Luis está compuesta por determinados bienes y derechos<sup>38</sup>:

Bienes	
Vivienda Habitual (v. catastral= 300.000 €)	500.000€
Apartamento de la playa	350.000 €
Fondos inversión y cuentas bancarias	300.000 €
TOTAL	1.150.000 €

El patrimonio preexistente de los herederos es inferior a 402.678,11 €.

Valor real	1.150.000 €
Ajuar doméstico	$(1.150.000 \times 3\%) - (300.000 \times 3\%) = 25.500 \text{ €}$
Adicción de bienes	En este caso no procede
Masa hereditaria bruta	$(1.150.000 + 25.500) = 1.175.500 \text{ €}$
Gastos deducibles	2.000 €
Masa hereditaria neta	1.173.500 €
Porción Hereditaria individual de la viuda	$1.173.500 / 3 = 391.166,6 \times 20 \% = 78.233,32 \text{ €}$ (89 – 69 = 20 %)
Base Imponible	78.233,32 €

Porción hereditaria hijo	$1.173.500 - 78.233,32 = 1.095.266,68 \text{ €}$
--------------------------	--------------------------------------------------

<sup>38</sup> 2. Liquidación de una herencia | Fiscal Impuestos. (2020). Retrieved 25 March 2020, from <https://www.fiscal-impuestos.com/liquidacion-de-una-herencia.html>

- Caso Madrid

Viuda

Reducciones de parentesco	(16.000)
Vivienda habitual	(123.000)
Base liquidable	0
Cuota íntegra	0
Coeficiente multiplicador	1
Cuota tributaria a ingresar	0

Hijo

Reducciones de parentesco	(16.000)
Vivienda habitual	(123.000)
Base liquidable	956.266,68 €
Cuota íntegra (hasta 798.817,20 €, resto es 157.449,48 €)	$119.604,23 + 53.532,82 = 173.137,05$ €
Coeficiente multiplicador	1
Cuota tributaria a ingresar	173.137,05 €

- Caso Principado de Asturias

Viuda

Reducciones de parentesco	(300.000)
Vivienda habitual	(122.606,47)
Base liquidable	0
Cuota íntegra	0
Coeficiente multiplicador	0



Cuota tributaria a ingresar	0
-----------------------------	---

### Hijo

Reducciones de parentesco	(300.000)
Vivienda habitual	(123.000)
Base liquidable	672.266,68 €
Cuota íntegra (hasta 450.000 €, resto es 222.266,68 €)	$71.700 + 177.813,34 = 249.513,34$ €
Coeficiente multiplicador	0
Cuota tributaria a ingresar	249.513,34 €

- Caso Andalucía

### Viuda

Reducciones de parentesco	(15.956,87)
Vivienda habitual	(123.000)
Base liquidable	0
Cuota íntegra	0
Coeficiente multiplicador	1
Cuota tributaria a ingresar	0

### Hijo

Reducciones de parentesco	(15.956,87)
Vivienda habitual	(123.000)

Base liquidable	956.309,8 €
Cuota íntegra (hasta 797.555,08 €, resto es 158.754,3 €)	207.266,95 + 47.945,31 = 265.212,27 €
Coeficiente multiplicador	1
Cuota tributaria a ingresar	265.212,27 €

## 9. CONCLUSIONES

El Impuesto de Sucesiones es aquel que grava la transmisión de derechos y de bienes que surge como consecuencia del fallecimiento de una persona. Este impuesto, presenta una serie de principios fiscales, tratados anteriormente en el trabajo, sin embargo, no respeta los principios fiscales de generalidad ni de igualdad. Se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, así son las mismas las que tienen competencia normativa para poder regular acerca esta materia.

La cesión de la tributación del impuesto de sucesiones y donaciones produce gran cantidad de diferencias fiscales entre las propias Comunidades Autónomas, ya que no aplican las mismas bonificaciones ni reducciones sobre la base imponible el impuesto. Es por tanto que existen diferencias en la cantidad a tributar dependiendo del lugar donde se liquide la herencia. Esto provoca el que existan diferentes beneficios fiscales dependiendo de la Comunidad Autónoma que lo regule, lo que crea diferencias entre los contribuyentes por razón de residencia y se traduce así en un incumplimiento del principio de igualdad.

Dado a que se trata de un impuesto cedido y genera tantas diferencias entre la tributación entre unas Comunidades Autónomas, bajo mi punto de vista es necesario que haya una armonización del impuesto para paliar las existencias latentes. Para poder armonizar el impuesto y así eliminar las diferencias tributarias, será necesario la eliminación de las competencias normativas de las propias comunidades, correspondiendo por tanto únicamente a la Administración central la recaudación y gestión del impuesto. Si por el contrario las CCAA siguen teniendo esta competencia, será necesaria su limitación para que no sigan existiendo las diferencias tributarias mencionadas.

## 10. BIBLIOGRAFÍA

### 1. Legislación

Agencia Tributaria. (s.f.). Convenio de doble imposición firmado por España y Suecia. Obtenido de [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana/Suecia/Suecia.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Suecia/Suecia.shtml)

Agencia tributaria. (s.f.). Convenios de doble imposición firmados por España y Francia. Obtenido de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-1>

BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2015-945. (2020). Retrieved 25 March 2020, from <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-945&p=20161231&tn=1>

BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2009-14964. (2020). Retrieved 25 March 2020, from <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-14964>

BOE núm. 305, de 19/12/2009. Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. (2009). Madrid. Obtenido de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-20375>

BOE núm. 303, de 19/12/1987. Ley del impuesto de sucesiones y donaciones. Obtenido de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001. Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

(2009) Noticias Jurídicas. Retrieved 26 March 2020, from [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Anterior/r1-ttce.l5t1.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Anterior/r1-ttce.l5t1.html)

### 2. Jurisprudencia

Sentencia de Tribunal Supremo, núm. 242/2018, de 19 de febrero de 2018.

Obtenido de: <https://supremo.vlex.es/vid/704676825>

Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981)

### **3. Obras doctrinales:**

Arias Velasco, J., & Rodríguez R, L. (1988). Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Barcelona: Generalitat de Catalunya.

CAAMAÑO ANIDO (Régimen Fiscal de las Donaciones, I.E.F.-M. Pons, Madrid, 1993, p. 27),

Calderón Carrero, J. (1997). Doble composición internacional en los convenios de doble imposición en la UE. Aranzadi.

Cayón Galiardo, A., Martín Queralt, J., & Tejerizo López, J. (2017). Manual de Derecho Tributario. Parte Especial. Editorial Aranzadi.

Cazorla Prieto, L., & Montejo Velilla, S. (1991). El impuesto de sucesiones y donaciones. Civitas.

Diario oficial de la Unión Europea. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011)

Ondarza, J. A. (s.f.). Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

Pascual Esteban, J., & Pascual Vega, A. (2004). Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones. Bosch.

Pérez Royo, F. (2018). Curso de derecho tributario: parte especial. Madrid: Editorial Tecnos.

Thomson Reuters: Aranzadi experto. (2020). SyD: Ámbito de aplicación, hecho imponible y sujeto pasivo.

#### 4. Internet

Agencia tributaria (AEAT). (s.f.). Agencia tributaria. Obtenido de [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana/Grecia/Convenio\\_con\\_Grecia\\_para\\_evitar\\_la\\_doble\\_imposicion\\_referente\\_a\\_los\\_impuestos\\_sobre\\_her](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Grecia/Convenio_con_Grecia_para_evitar_la_doble_imposicion_referente_a_los_impuestos_sobre_her)

Caamaño Anido, M., & Peña Alonso, J. (2004). Leyes tributarias comentadas. Retrieved 16 February 2020, from <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/articulo-3-hecho-imponible-228270>

ELECCIONES GENERALES - pp.es. Retrieved 2020, from [http://www.pp.es/sites/default/files/documentos/programa\\_electoral\\_2019\\_pp\\_0.pdf](http://www.pp.es/sites/default/files/documentos/programa_electoral_2019_pp_0.pdf)

ESPAÑA, UNIDAD Y SOBERANÍA. Retrieved 2020, from [https://www.voxespana.es/biblioteca/espana/2018m/gal\\_c2d72e181103013447.pdf](https://www.voxespana.es/biblioteca/espana/2018m/gal_c2d72e181103013447.pdf)

Impuesto de Sucesiones. (2020). Retrieved 25 March 2020, from <https://www.comunidad.madrid/servicios/atencion-contribuyente/impuesto-sucesiones>

Giménez-Reyna Rodríguez., E. (1999). Retrieved 25 February 2020, from [https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Impuesto%20sobre%20sucesiones%20y%20donaciones/Resolucion\\_2-1999.pdf](https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Impuesto%20sobre%20sucesiones%20y%20donaciones/Resolucion_2-1999.pdf)

Mata, M. (19 de 01 de 2017). Expansión. Obtenido de <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2017/01/19/58811f87ca4741cc108b45a1.html>

Noticias Jurídicas. (2020). Retrieved 25 March 2020, from [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/CCAA/623902-dleg-1-2018-de-19-jun-ca-andalucia-texto-refundido-de-las-disposiciones.html#a23](http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/623902-dleg-1-2018-de-19-jun-ca-andalucia-texto-refundido-de-las-disposiciones.html#a23)

<http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/leccion5iidf.pdf>

PROGRAMA ELECTORAL ELECCIONES GENERALES 2019. Retrieved 2020, from <https://www.ciudadanos-cs.org/var/public/sections/page-programa-electoral-elecciones-2019-generales-28a/programa-electoral-lectura-facil.pdf?v=3>

(2020). Retrieved 25 February 2020, from [https://podemos.info/wpcontent/uploads/2019/10/Podemos\\_programa\\_generales\\_10N.pdf](https://podemos.info/wpcontent/uploads/2019/10/Podemos_programa_generales_10N.pdf)

S.L., U. (2020). Principio de progresividad. Obtenido de <https://www.expansion.com/diccionario-juridico/principio-de-progresividad.html>

2. Liquidación de una herencia | Fiscal Impuestos. (2020). Retrieved 25 March 2020, from <https://www.fiscal-impuestos.com/liquidacion-de-una-herencia.html>