

TRABAJO FIN DE GRADO



EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA Y DERECHO COMPARADO ENTRE ALGUNAS CC.AA., LA U.E. Y EE.UU.

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Curso académico 2015 – 2016

Trabajo realizado por: **M^a Estela Árquez Valenzuela**

Profesor -Tutor: **Luis Llamas Fuentes**

RESUMEN.

El propósito de este trabajo, es analizar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por adquisiciones “mortis causa” regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, unido al estudio comparativo que se ha llevado a cabo entre las legislaciones aprobadas por las siguientes Comunidades Autónomas: Comunidad Valenciana, Aragón, Castilla-La Mancha, Cataluña y Murcia, en relación al Impuesto sobre Sucesiones. Incluyendo, para finalizar, un estudio comparativo entre las legislaciones de los países que forman la Unión Europea y las actuales dificultades u obstáculos que se están produciendo respecto a dicho impuesto por las transmisiones transfronterizas que se llevan a cabo entre los diferentes Estados miembros.

Como conclusión global al estudio realizado, hay que destacar los cambios sustanciales que se han producido en el impuesto objeto de estudio desde la promulgación inicial de la Ley que lo regula, derivado en grandes desigualdades entre los contribuyentes de las diferentes Comunidades Autónomas. Aunque es cierto que podemos considerar, que las modificaciones legislativas, han permitido una rebaja de la presión fiscal en algunos ámbitos de las adquisiciones lucrativas como la empresa familiar, la vivienda habitual, etc, esta rebaja ha sido llevada a cabo de forma heterogénea en las diferentes Comunidades Autónomas, existiendo opiniones diversas de si sería conveniente llevar a cabo una nueva modificación del impuesto que diera mayor homogeneidad a la tributación por el mismo.

Además, la Comisión Europea ya ha puesto de manifiesto que España lleva a cabo un trato desigual entre los contribuyentes residentes y los no residentes a la hora de aplicar dicho impuesto, por lo que se impone una reforma del mismo en este sentido.

Por otro lado, nuestro trabajo se amplía realizando un estudio de derecho comparado entre los distintos países que forman la Unión Europea y Estados Unidos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Por medio de este estudio, podemos comprobar la existencia de impedimentos por parte de los distintos países, en lo referente a las transmisiones transfronterizas que se produce entre ellos. Como consecuencia, los principios de igualdad y no discriminación se ponen en entredicho debido a la doble imposición que se produce entre los contribuyentes de los diferentes y

los posibles casos de discriminación no justificada denunciados por la Comisión y TJUE.



ABSTRACT.

The aim of this project is to examine the Spanish inheritance tax regulated by Law 29/1987 dated 18th December and Royal Law 1629/1991 dated 8th November, along with a comparative study in several Autonomous Communities across Spain: Valencianan Community, Aragon, Castille- La Mancha, Catalonia and Region of Murcia. Finally, will be conducted a comparative study in several European Union countries and a study of cross-border inheritance tax problems.

In conclusion, we would like to mention the substantial changes the inheritance tax has undergone, causing significant inequalities among taxpayers from different Autonomous Communities, failing to comply with the principle of constitutionality. While it is true that legislative modifications have allowed a reduction in taxation in certain fields of lucrative acquisitions such as family businesses, main residence, etc, this reduction has not been carried out in the same way in all the Autonomous Communities. Furthermore, the European Commission shows that Spain applies the tax in an uneven way to residents and non-residents.

On the other hand, this project is extended with a comparative study in different countries that form the European Union and United States regarding inheritance tax. Through this comparison, we can see that there are barriers between countries regarding cross-border transmissions. As a result, some of the main principles in the UE are not complie, the principle of equality and non-discrimination, and the double taxation that occurs between countries.

ÍNDICE

RESUMEN O ABSTRACT

ABREVIATURAS

CAPÍTULO I

1.- INTRODUCCIÓN.....	9
2.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN EL DERECHO IMPOSITIVO ESPAÑOL.....	11
2.1.- Nacimiento del gravamen en España.....	11
3.- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.....	12
3.1.- Naturaleza y objeto.....	13
3.2.- Ámbito de aplicación.....	14
4.- HECHO IMPONIBLE.....	14
4.1.- Definición genérica del Hecho Imponible.....	14
4.2.- La Ficción de Igualdad en la Partición.....	15
4.3.- El Hecho Imponible: Aspecto espacial.....	16
4.3.1.- Modalidad y Tributación: obligación personal y obligación real.....	16
4.3.2.- Atribución al correspondiente Territorio Foral o Autónomo. ..	17
4.4.- El Hecho Imponible: Aspecto temporal.....	18
5.- SUJETOS PASIVOS.....	18
5.1.- Contribuyentes.....	18
6.- DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA.....	19
7.- LA BASE IMPONIBLE.....	20
7.1.- Consideraciones generales.....	20
7.2.- La cuantificación de la Base Imponible en las herencias.....	21
7.3.- La base imponible de los herederos y legatarios de bienes determinados por el testador.....	22
7.4.- La integración en la base imponible de las cantidades percibidas por seguros de vida.....	24
8.- LA BASE LIQUIDABLE.....	25
9.- CUOTA TRIBUTARIA.....	28
10.- EL TIPO DE GRAVAMEN. LA TARIFA DEL IMPUESTO.....	28
11.- LOS COEFICIENTES MULTIPLICADORES.....	28
12.-	
DEDUCCIONES.....	29

12.1.- Deducción por Doble Imposición Internacional.....	29
12.2.- Deducción por Doble Imposición Interna.....	29
12.3.- Deducciones y Bonificaciones Autonómicas. Otras Bonificaciones.....	30
13.- GESTIÓN.....	30
13.1.- El procedimiento de liquidación por la administración.....	30
CAPÍTULO II	
14.- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.	
14.1.- Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Valenciana.....	31
15.- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN OTRAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	38
15.1.- Aragón	
15.1.1.- Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en Aragón.....	38
15.1.2.- Bonificaciones del Impuesto sobre Sucesiones en Aragón.....	44
15.2.- Castilla- La Mancha.	
15.2.1.- Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en Castilla- La Mancha.....	44
15.2.2.- Bonificaciones del Impuesto sobre Sucesiones en Castilla-La Mancha.....	46
15.3.- Cataluña.	
15.3.1.- Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña.....	46
15.3.2.- Tarifa, Cuota y Bonificaciones en Cataluña.....	56
15.4.- Murcia.	
15.4.1.- Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en Murcia.....	56
15.4.2.- Tarifa, Cuota y bonificaciones en cuota en Murcia.....	59
16.- ESTUDIO COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DE LAS CCAA ANALIZADAS.....	60
CAPÍTULO III	
17.- ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UE.....	74
17.1.- Introducción.....	74
17.2.- Compatibilidad de la Regularización Estatal Autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con las libertades de la UE.....	76

17.3.- Análisis comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la UE y EEUU.....	82
17.4.- El Impuesto sobre Sucesiones transfronterizo de la UE.....	99
18.- CONCLUSIONES.....	108
19.- BIBLIOGRAFÍA, WEBGRAFÍA Y OTROS.....	115



SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
art.	Artículo.
BI	Base imponible.
BL	Base liquidable.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CA	Comunidad Autónoma.
CC	Código Civil.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CE	Constitución española.
CI	Cuota íntegra.
DDI	Deducción por doble imposición.
DGT	Dirección General de Tributos.
EELL	Entidades Locales.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
LGT	Ley General Tributaria.
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
OCDE	Organización Económica y del Desarrollo.
RD	Real Decreto.
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
Tg	Tipo de gravamen.
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
TR	Texto Refundido.
UE	Unión Europea

1.- INTRODUCCIÓN.

Por todos es conocido, que llevar a cabo un Trabajo Fin de Grado requiere un gran esfuerzo durante un largo período de tiempo. Quizás, esta sea una de las razones por las cuales se debe elegir bien el tema con el que se va a trabajar, ya que debe despertar la curiosidad y motivación suficientes para llevar a cabo el desarrollo de este trabajo.

Pero en mi caso en particular, existe otro motivo principal que me ha llevado a la elección de este tema, y es por motivos personales, ya que por desgracia en estos momentos me encuentro afectada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su modalidad “mortis causa”. En realidad, y hasta la fecha de fallecimiento de un familiar muy cercano, no tenía ningún conocimiento de la existencia de este impuesto que grava las herencias, por este motivo, por las dudas y curiosidades que me han surgido al respecto a dicho impuesto, es por lo que he elegido el estudio de este impuesto.

Por tanto, considero como un verdadero reto el llevar a cabo este Trabajo de Fin de Grado, y espero cumplir con mis expectativas y necesidades, así como con la finalidad del trabajo.

El tema seleccionado se enunciaría como “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, sin embargo el estudio del mismo va más allá del simple estudio del impuesto y sus características. Además, se trata de un impuesto que ha experimentado y experimenta actualizaciones de forma continua, ya sea bien por modificaciones de la normativa estatal o por modificaciones que realiza la normativa de cada Comunidad Autónoma, ya que estas últimas también poseen potestad legislativa sobre ciertos aspectos del impuesto.

Para el desarrollo de dicho tema nos hemos tenido que basar en la doctrina y la jurisprudencia actual, tanto dentro de nuestro territorio nacional como en el ámbito de la Unión Europea y EEUU. Doctrinalmente, han utilizado tanto la normativa legislativa estatal de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre y el Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre, como la normativa que posee cada Comunidad Autónoma al respecto y el Reglamento 650/2012 del Parlamento Europeo, así como las bibliografías, recursos electrónicos y artículos sobre dicho impuesto en España, la UE y EEUU, que han

constituido el apoyo básico para el estudio, desarrollo y realización de nuestro trabajo. Podemos decir que lo que hemos hecho ha sido utilizar todo aquel material o medios que tenemos disponibles para el desarrollo de los distintos puntos que componen nuestro trabajo.

Entre nuestros objetivos se encuentra conocer de una forma más profunda la fiscalidad y características del impuesto en general, y, en concreto, como es en nuestra Comunidad Autónoma, además en aquellas Comunidades Autónomas que limitan con la nuestra y por tanto comprobar la tributación de dicho impuesto teniendo en cuenta la normativa establecida en cada una de ellas, referente al Impuesto sobre Sucesiones.

Otro de los objetivos a llevar a cabo es un estudio comparativo del Impuesto sobre Sucesiones entre los países que forman la UE, e incluso con EEUU, y siempre teniendo en cuenta aspectos como la doble imposición en las sucesiones transfronterizas dentro de la UE, la desgravación por doble imposición y el principio de no discriminación, junto con otros aspectos importantes que se desarrollarán a lo largo del trabajo.

En resumen, lo que se pretende con la realización de este trabajo es analizar los aspectos más importantes que hay que tener en cuenta dentro del Impuesto sobre Sucesiones, tanto en el ámbito nacional, como en el de la UE y EEUU. Además, otra de las finalidades de este estudio es esclarecernos las dudas que tengamos, comprender mucho mejor el impuesto y ver las diferencias existentes entre las distintas Comunidades Autónomas que forman nuestro país y entre los distintos países de la UE respecto a dicho impuesto.

Con motivo de alcanzar los objetivos de este trabajo hemos estructurado nuestro trabajo en tres capítulos. En el primero de ellos nos hemos basado en aspectos generales del impuesto, como la evolución histórica que ha experimentado, sus características generales, el cálculo de la BI, las reducciones aplicables, el tipo de gravamen y tarifa del impuesto, los coeficientes multiplicadores y las deducciones, es decir el cálculo de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones según la normativa estatal.

Seguidamente se continúa con un segundo capítulo, donde se analizan de forma individual las características de dicho impuesto en nuestra Comunidad Valenciana y en las Comunidades Autónomas que limitan con la nuestra (como son Aragón, Castilla- La Mancha, Cataluña y Murcia), realizando posteriormente un estudio comparativo entre dichas Comunidades. Para determinar así en qué CA es más o menos económico la tributación para el contribuyente en dicho impuesto.

Y, para finalizar, en el Capítulo tercero, se lleva a cabo un estudio comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero en este caso de los países que forman la UE y EEUU, considerando los obstáculos con los que nos podemos encontrar en el Impuesto sobre Sucesiones por transmisiones transfronterizas como puede ser la doble imposición del impuesto, etc., y cuyos obstáculos intenta resolver la Comisión de la UE a través de normas dirigidas a corregir en su mayor parte estas distorsiones tributarias.

2.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN EL DERECHO IMPOSITIVO ESPAÑOL.

2.1.- NACIMIENTO DEL GRAVAMEN EN ESPAÑA.

El proceso de gravamen de las transmisiones gratuitas ha sido un fenómeno complejo en España. Como ingreso fiscal aparece el Impuesto sobre Sucesiones en España a finales de 1.798, reglamentada los “oficios de hipotecas” a fin de que se consignase en un registro las cargas y gravámenes, y se creaba el primer Impuesto sobre las herencias, modificado en 1.800, en el que se sometían a tributación, por primera vez, las herencias y legados en línea no directa para financiar de modo provisional la Hacienda Real, necesitada de recursos por las guerras contra Francia. En 1.798, se establecía la exención para herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta, así como las que se dejaban a favor del alma y se gravaban al 2% del valor líquido el resto de los bienes, porcentaje que se podía duplicar cuando la herencia o legado ascendiese a más de 11.000 reales, cuando no hubiera vínculo de parentesco con el causante, o un 1% si la herencia o legado fuera entre cónyuges.

En una segunda etapa, las Cortes de Cádiz, mediante Decreto de 3 de Mayo de¹

¹ GARCÍA DE PABLOS, J.Félix: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios”, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2009, págs. 15 y ss.

1.811, crearon un nuevo Impuesto sobre Sucesiones, “la manda pía forzosa”, que consistía en el pago de 12 reales en España y 3 pesos en América por cada testamento que se otorgase. Este tributo, en un primer momento se utilizó para el socorro de las víctimas de la Guerra de la Independencia, destinándose después a las atenciones generales del Estado. Este tributo se recaudaba en forma de legado forzoso sobre los testamentos y sucesiones. Sin embargo, bajo el reinado de Fernando VII fue refrendada por las Cortes españolas la Orden de 1.798, exigiéndose la “media annata” o la mitad de las rentas del primer año. Las propias Cortes la abolieron en 1.822, pero dicha tributación se estableció de nuevo en 1.823 hasta 1.829. Aquí se gradúa el impuesto en función del parentesco y el tipo de sucesión. Durante todo el siglo XIX se mantuvo el principio de proporcionalidad de la tarifa, para aliviar la carga fiscal sobre las transmisiones entre parientes más cercanos.

El 29 de Julio de 1.830, se publicaron las instrucciones oportunas para hacer efectivo el impuesto gradual sobre las sucesiones. Sin embargo, en 1.835, se volvió a derogar el impuesto.

Posteriormente, se ha ido produciendo una evolución del sistema fiscal español referente al ISD, llevándose a cabo sucesivas modificaciones y derogaciones del mismo, hasta llegar a la Ley vigente que regula el ISD.²

3.- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

El Impuesto en el que se va a centrar nuestro trabajo es el ISD, centrándonos en las **Sucesiones “mortis causa”**.

El ISD, tiene como objeto de gravamen, que está constituido por los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por una persona física, ya sea “mortis causa” o “inter vivos”.³

² GARCÍA DE PABLOS, J.Félix: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios”, ob. cit., págs. 15 y ss.

³ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., pág. 446.

La vigente regulación del ISD se recoge en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, desarrollada por el Real Decreto 1269/1991, de 8 de noviembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto. Las capacidades normativas sobre el Impuesto se comparten con las CCAA de régimen común, de forma que éstas podrán complementar la legislación estatal con sus propias disposiciones. De no hacerlo, la Ley 29/1987 regulará el Impuesto como norma supletoria.⁴

Por tanto, estamos en condiciones de empezar a centrarnos en el estudio del propio impuesto.

3.1.- NATURALEZA Y OBJETO.

El art. 1 de la LISD nos ofrece las características básicas de este tributo al definirlo como un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito, “mortis causa”, por las personas físicas.

De la Ley en su conjunto, de la doctrina y la jurisprudencia, se puede decir que este tributo se caracteriza por ser:

- **Directo**, en cuanto que el HI está constituido por los incrementos de patrimonio obtenidos por las personas físicas, en el momento en que se verifica su adquisición por cualquier título gratuito.
- **Personal**, puesto que la persona física es un elemento imprescindible para la configuración del HI.
- **Subjetivo**, por cuanto en la determinación de la BI y la cuota tributaría se tienen en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos (parentesco, patrimonio preexistente, minusvalías, etc.)
- **Progresivo**, pues la cuota tributaria se determina mediante una tarifa con una marcada progresividad, oscilando los tipos entre el 7,65% y el 34%.⁵

⁴ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., pág. 447.

⁵ VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “Ordenamiento tributario español: los impuestos” 3ª ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015, pág. 305.

- **Complementario del IRPF**, ya que sujeta a gravamen incrementos patrimoniales que no tributan en el IRPF.⁶
- **De especialización jurídica** dado que, sin duda alguna, el HI del ISD es netamente jurídico y las normas civiles son las que determinan la capacidad económica que queda sujeta a gravamen.
- Es un impuesto que diferencia entre transmisiones “*inter vivos*” (donaciones) y “*mortis causa*” (sucesiones).⁷

3.2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN.

El impuesto se exige a todo el territorio nacional. Sin embargo, existen territorios históricos como son Navarra y el País Vasco, los cuales disfrutaban de los regímenes especiales contenidos y regulados en el Convenio y Concierto en vigor y disposiciones complementarias, se trata de territorios de régimen foral.

En los territorios de régimen común, la regulación del Impuesto no es tampoco homogénea. En este sentido las CCAA, tienen la capacidad normativa para regular ciertos parámetros del tributo (tarifa, reducciones de la BI, deducciones...), así como otros aspectos relacionados con la gestión del mismo.

No obstante respecto a lo anterior, también, han de tenerse en cuenta las normas contenidas en los Tratados Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

4.- HECHO IMPONIBLE.

4.1.- DEFINICIÓN GENÉRICA DEL HECHO IMPONIBLE.

El HI en el Impuesto sobre Sucesiones se da en las siguientes adquisiciones:

⁷ VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “*Ordenamiento tributario español: los impuestos*”, ob. cit., pág. 305.

a) **Adquisiciones *mortis causa*.** Éstas pueden ser, a su vez, a título sucesorio universal o herederos, a título sucesorio particular o legados, o por cualquier otro título sucesorio.

Entre otros títulos sucesorios, podríamos enumerar los siguientes: donaciones por causa de muerte; contratos o pactos sucesorios; los que sin deberse a un contrato de seguro facultan para percibir cantidades de las empresas, por ser familiares de empleados fallecidos, siempre que no estuvieran sujetas al IRPF; los que atribuyan al albacea el derecho a unas cantidades, en cuanto excedan de lo establecido por los usos o del 10 % del valor comprobado del caudal hereditario, etcétera.

b) **Adquisiciones en virtud de seguros de vida.** Tributan por este concepto las cantidades obtenidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida siempre que el contratante sea persona distinta del beneficiario y tengan causa en el fallecimiento del asegurado. Se excluyen los Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos a los mismos, regímenes públicos de la Seguridad Social, mutualidades generales obligatorias o de otras mutualidades de previsión social contenidas en el artículo 17.2.a) de la LIRPF.

Además, se puede decir, que en el art. 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto, se mencionan determinados supuestos de no sujeción, es decir supuestos en los que no se realiza el HI.

4.2.- LA FICCIÓN DE IGUALDAD EN LA PARTICIÓN.

En el caso de herencias con varios herederos, y siguiendo las reglas de la sucesión intestada así como los usos habituales de testamentaría, se suele producir la asignación a cada uno de los herederos de una porción individual o hijuela, en función de *cuotas ideales* (un tercio, dos tercios, etc.). En estos supuestos, a la hora de gravar la adquisición de cada heredero, el legislador atiende al valor total de la masa hereditaria y divide ese valor entre los herederos en función de la cuota ideal. No obstante, en la ⁸

⁸ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 448 y ss.

partición de la herencia que realizan los herederos, esa cuota habrá de materializarse en bienes concretos a los que aquéllos pueden asignarle, un valor que supere el de su respectiva cuota de participación. Cuando las operaciones de adjudicación de los bienes de la herencia no respeten esa cuota ideal asignada por el testador, el legislador entiende que se ha producido una transmisión entre los herederos gravable por otros tributos (art. 27 LISD). En este caso estamos ante un caso denominado *exceso de adjudicación*.

4.3.- HECHO IMPONIBLE: ASPECTO ESPACIAL.

4.3.1.- MODALIDAD Y TRIBUTACIÓN: OBLIGACIÓN PERSONAL Y OBLIGACIÓN REAL.

Como impuesto de naturaleza personal, en el Impuesto sobre Sucesiones existen dos formas de contribuir, la diferencia la determina la residencia habitual del contribuyente. Podemos por tanto diferenciar entre los que:

Están sujetos al Impuesto por **obligación personal**, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. Los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran con independencia de la situación geográfica en que se encuentren los mismos, (también quedan sujetos al impuesto por obligación personal los representantes y funcionarios del Estado español residentes en el extranjero.).

Para determinar si una persona física, es residente en España, vamos al art. 9.1 de la LIRPF.

Por otra parte están sujetos a tributar por **obligación real** aquellos sujetos pasivos que no tienen su residencia habitual en territorio español.

La tributación por obligación real sólo alcanza a los bienes y derechos de cualquier naturaleza que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de⁹

⁹ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 450 y ss.

cumplirse en territorio español, así como a la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella. A estos efectos, se consideran situados en territorio español: los bienes inmuebles que radiquen en nuestro territorio y los bienes muebles afectados permanentemente a viviendas, fincas y explotaciones industriales situados en el mismo.

En los casos de tributación por obligación real no se aplica la normativa propia de las CCAA, sino directamente las normas del Estado.

Atendiendo a las distintas situaciones en las que se pueden encontrar el causante y los causahabientes, se diferencia entre las modalidades de sujeción y la normativa aplicable siguientes:

MODALIDADES DE SUJECCIÓN.

	MODALIDAD TRIBUTACIÓN		NORMATIVA APLICABLE	
	O. PERSONAL	O. REAL	ESTATAL	AUTONÓMICA
S.P. RESIDENTE ESPAÑA CAUSANTE RESIDENTE ESPAÑA	X			X
S.P. RESIDENTE ESPAÑA CAUSANTE RESIDENTE UE O EEE	X			X
S.P. RESIDENTE ESPAÑA CAUSANTE NO RESIDENTE NI ESPAÑA NI UE NI EEE	X		X	
S.P NO RESIDENTE ESPAÑA CAUSANTE RESIDENTE ESPAÑA O UE O EEE		X		X

Fuente: Manual Ordenamiento tributario español: los impuestos.

4.3.2.- ATRIBUCIÓN AL CORRESPONDIENTE TERRITORIO FORAL O AUTONÓMICO.

Como hemos comentado anteriormente, se trata de un Impuesto cedido a las CCAA de régimen común, según la Ley de Financiación de las CCAA 22/2009, de 18

¹⁰ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., pág. 452.

de diciembre, que implica la asunción por éstas de ciertas competencias normativas, por tanto hay que resolver a qué territorio imputar el tributo en cada caso. En el impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* se establece como punto de conexión el *territorio donde el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo*. En este sentido, la normativa sobre financiación autonómica establece que se atenderá a la permanencia en su territorio un mayor número de días del período de los 5 años anteriores, contados de fecha a fecha, que finaliza el día anterior al del devengo.

Tanto para determinar esta presencia física en el territorio como para la aplicación de criterios subsidiarios en orden a fijar la residencia habitual, son aplicables las reglas respecto al IRPF.

4.4.- HECHO IMPONIBLE: ASPECTO TEMPORAL.

Una vez que hemos analizado los diferentes incrementos de patrimonio que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones, vemos necesario determinar el momento exacto en el que dicho Impuesto se hace exigible.

En general, el Impuesto se devengará **el día de fallecimiento** del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración del fallecimiento del ausente, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 196 del CC.

En las adquisiciones de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, en término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, el Impuesto se devengará **el día en que dichas limitaciones desaparezcan**.

5.- SUJETOS PASIVOS.

5.1.- CONTRIBUYENTES. ¹¹

¹¹ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 452 y ss.

Es contribuyente, la persona física en la que se produce el incremento patrimonial objeto de gravamen, es decir, el adquirente de los bienes y derechos a título sucesorio. Podemos decir que son contribuyentes en las adquisiciones *mortis causa*, **los causahabientes**, esto es, los herederos y legatarios. En los seguros de vida, serán contribuyentes **los beneficiarios** del seguro a la muerte del contratante o del asegurado.

6.- DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA.

La exacción del Impuesto sobre Sucesiones, como en cualquier tributo, exige la cuantificación del HI, es decir, el cálculo de la **base imponible**, que estará constituida por el importe neto de los bienes y derechos adquiridos por cada uno de los causahabientes.

También la Ley introduce un nuevo parámetro en la estructura de la liquidación del impuesto que es **la base liquidable**. Esta se obtendrá practicando sobre la BI determinadas reducciones en función del grado de parentesco que une al heredero con el causante, de la edad del mismo, las cuales operan, en la práctica, como auténticos mínimos exentos. Además se establecen otras reducciones dependiendo de las adquisiciones de determinados bienes.

Sobre la BL, se aplicará el tipo de gravamen para así obtener la **cuota íntegra**. Seguidamente, se aplicarán unos coeficientes multiplicadores que varían según el grado de parentesco con el causante y el patrimonio preexistente del causahabiente.

Posteriormente, sobre la cuota resultante por la aplicación de dichos coeficientes, podrán efectuarse ciertas deducciones y bonificaciones hasta así hallar a la **cuota líquida**.¹²

Esto puede ser resumido a través del siguiente esquema:

¹² VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 453 y ss.

ESQUEMA DE LIQUIDACION DEL IMPUESTO.

- + Valor de los bienes de la herencia
- + Valor de los bienes adicionales
- + Valor del ajuar doméstico
- Cargas y gravámenes
- Deudas deducibles
- Gastos deducibles
- = **Base imponible**
- Reducciones
- = **Base liquidable**
- x Tarifa
- = **Cuota íntegra**
- x Coeficientes multiplicadores
- = **Cuota incrementada**
- Deducciones
- Bonificaciones
- = **Cuota líquida (Cantidad a pagar).**

Seguidamente, vamos a explicar de forma resumida cada una de las partes de la liquidación del Impuesto.

7.- LA BASE IMPONIBLE.

7.1.- CONSIDERACIONES GENERALES.

La **base imponible** del Impuesto sobre Sucesiones vendrá constituida por *el importe neto de la adquisición individual de cada causahabiente*, entendiéndose como tal el **valor real de los bienes y derechos** minorada por las cargas y deudas que fueran deducibles.

Existen dos formas diferentes de entender la BI, la diferencia de trato reside en

13

¹³ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., pág. 455.

la partición de los bienes de la herencia, ya que un lado deben llevarla a cabo los propios causahabientes, adjudicando los bienes y derechos hasta el límite de sus respectivas cuotas, y por otro lado, es el causante el que realmente lo ha efectuado a través del testamento.

Haciendo la distinción que hemos hecho, estamos en condiciones de cuantificar la BI que corresponde al supuesto habitual de la herencia, dividida en cuotas.

7.2.- LA CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LAS HERENCIAS. EL SUPUESTO HABITUAL DE ASIGNACIÓN DEL CAUDAL HEREDITARIO EN CUOTAS DE PARTICIPACIÓN.

Como ya hemos comentado, la herencia se divide en distintas cuotas o partes pro-indivisas entre los herederos, circunstancias que pueden ocurrir por voluntad del testador o, necesariamente, en los supuestos de sucesión intestada.

El proceso de cuantificación para hallar la BI individual del causahabiente es el siguiente: se parte del valor real de todos los bienes de la herencia al que es preciso añadir el del ajuar doméstico. Será necesario adicionar el valor de los bienes que, en virtud de determinadas presunciones, la Administración puede sumar al caudal relicto. Sobre el mismo, restaremos el importe de las cargas y deudas de la herencia para obtener la masa hereditaria neta. Finalmente la masa hereditaria será repartida entre los herederos con arreglo a su cuota ideal. Así obtendremos la BI individual a la que en su caso, habrá que acumular el importe de los bienes que el causante donó al causahabiente en los cuatro años anteriores a su fallecimiento (si es que existió donación durante esos años).

Seguidamente, detallamos un esquema aclaratorio de los pasos necesarios a seguir, para el cálculo de la BI individual.¹⁴

¹⁴ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., pág. 456.

CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DE LOS CAUSAHABIENTES QUE TIENEN ASIGNADA UNA CUOTA DE PARTICIPACIÓN EN EL CAUDAL HEREDITARIO.

- +/- VALOR REAL DE LOS BIENES Y DERECHOS
- + AJUAR DOMÉSTICO
- + VALOR DE LOS BIENES ADICIONABLES

(Salvo aquellos que, según el Reglamento, deban imputarse exclusivamente a determinados causahabientes)



MASA HEREDITARIA BRUTA



- CARGAS Y GRAVÁMENES
- DEUDAS DEL CAUSANTE
- GASTOS DEDUCIBLES



MASA HEREDITARIA NETA



PARTICIÓN (CUOTA IDEAL)



- + VALOR DE LOS BIENES ACUMULADOS POR CADA CAUSAHABIENTE

(+ Valor de los bienes adicionales que deban imputarse exclusivamente a determinados causahabientes)



BASE IMPONIBLE INDIVIDUAL

7.3. LA BASE IMPONIBLE DE LOS HEREDEROS Y LEGATARIOS DE BIENES DETERMINADOS POR EL TESTADOR.¹⁵

¹⁵ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 457 y ss.

Por voluntad del causante, pueden existir herederos o legatarios que estén llamados a adquirir de la herencia bienes o derechos concretos y determinados. En estos casos, la cuantificación de la BI ha de llevarse a cabo de forma sustancialmente distinta de la que acabamos de exponer ya que únicamente estará en función del valor de los distintos bienes y derechos que formen parte de su título hereditario y no del resto de la masa hereditaria. En el caso de que la vinculación con la herencia de estos causahabientes no se limite a dicha asignación de bienes concretos, sino que además posean una cuota de participación en el resto del caudal relicto, la parte de su BI correspondiente a dicha cuota deberá calcularse conforme a las reglas examinadas en el apartado anterior.

En principio, la determinación genérica de la BI contenida en la Ley es la misma para todas las adquisiciones *mortis causa*. Estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiendo por tal, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles (art. 9 de la Ley).

A éstos *no les afecta la valoración del ajuar doméstico* ya que nada tiene que ver con él.

Por lo que se refiere a las *presunciones de adición de bienes* establecidas en la Ley, estas efectuarán únicamente al causahabiente que se viera involucrado de forma específica en cada una de ellas. En este sentido, se adicionará a su BI el valor que corresponda sin alcanzar a la de los demás.

En cuanto a las **partidas deducibles**, hemos de diferenciar entre los distintos supuestos:

- Primero, para determinar el valor real de los bienes adjudicados a cada causahabiente, éstos podrán tener en cuenta individualmente las *cargas y gravámenes* que disminuyan el valor de sus bienes respectivos.
- Segundo, respecto a las *deudas del causante*, el art. 24.2 del Reglamento¹⁶

¹⁶ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 464 y ss.

establece que en el caso de que, por disposición del testador, el pago de una deuda quede a cargo de personas determinadas, únicamente éstas podrán deducirla.

- Por último, creemos que los *gastos de la sucesión* deben ser deducibles en la misma medida que las deudas.

Determinada de esta forma la adquisición individual de estos herederos o legatarios habremos obtenido su BI. Por tanto, si como resultado de la comprobación de valores se aumenta el valor asignado a los bienes adquiridos por alguno de los causahabientes ese exceso únicamente afectará a éste.

7.4.- LA INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DE LAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR SEGUROS DE VIDA.

Según dispone el artículo 9 de la Ley, la BI en los seguros de vida estará constituida por las cantidades percibidas por los beneficiarios de los mismos.

Cuando dichos beneficiarios sean a su vez causahabientes (herederos o legatarios), acumularán las cantidades derivadas del seguro al valor de los bienes y derechos que integran la porción de la herencia que les corresponda. En otro caso si no tienen participación en la masa hereditaria tributarán independientemente por la indemnización percibida.

Asimismo, el Reglamento del Impuesto contiene una regla especial para el caso de que el seguro se hubiera contratado por cualquiera de los *cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales* y el beneficio fuera el cónyuge sobreviviente, disponiendo

que la BI de éste estará constituida solamente por la mitad de la cantidad percibida (art. 39 RISD).¹⁷

¹⁷ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 465 y ss.

8.- LA BASE LIQUIDABLE.

La BL es el resultado de practicar sobre la BI determinadas reducciones. En el Impuesto sobre Sucesiones, estas **reducciones** se habían establecido, en función *del parentesco y la edad* del adquirente, aunque en los últimos años se han creado otras referidas a la adquisición de determinados bienes.

De conformidad con lo dispuesto en las vigentes normas sobre financiación autonómica, las CCAA disponen de amplia competencia normativa para establecer reducciones en este Impuesto. Podrán crear las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CA de que se trate. Asimismo las CCAA podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas.

Cuando las CCAA crean sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la CA consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa CA, a la reducción estatal.

En el supuesto de que la CA no hubiese regulado las reducciones anteriores se aplicarán las establecidas por el Estado. Por otra parte, estas reducciones, contenidas en el art. 20 de la Ley, serán de aplicación directa cuando no resulte aplicable al sujeto pasivo la normativa propia de la CA (en general cuando el causante o el sujeto pasivo sean no residentes). No obstante, la disposición adicional segunda de la LISD permite ahora, tras la intervención del TJUE, que en determinados casos donde el causante o el sujeto pasivo sean no residentes pueda aplicarse la normativa autonómica (básicamente residentes en UE o EEE).

En primer lugar, el citado precepto establece **reducciones**, de acuerdo con tres ¹⁸

¹⁸ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 466 y ss.

circunstancias personales del adquirente, el parentesco que le unía al causante, su edad y la condición de minusválido.

Específicamente, se contemplan las siguientes:

Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años: 15.956,88 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptados: 15.956,88 euros.

Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado ascendientes y descendientes por afinidad: 7.993,46 euros.

Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuatro grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

En adquisiciones por personas que tengan la consideración legal de minusválidos con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65% se aplicará la reducción de 47.858,59 euros, además de la que pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante. Si el grado de minusvalía fuera igual o superior al 65% la reducción será de 150.253,02 euros. A estos efectos, se tomará en consideración el baremo a que se refiere el art. 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Además, se aplicará una reducción del 100%, con un límite de 9.195,49 euros a las cantidades percibidas por beneficiarios de **seguros de vida** cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. Si se trata de un seguro colectivo o contratado por la empresa a favor de sus empleados se estará al parentesco entre el asegurado fallecido y el beneficiario. La ¹⁹

¹⁹ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 467 y ss.

reducción será única por sujeto pasivo cualquiera que sea el número de contratos de seguros de vida de los que sea beneficiario.

Asimismo, en los casos en que en la BI de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de **una empresa individual, de un negocio profesional o de la participaciones en entidades que gozan de exención en el IP, o de derechos de usufructo sobre los mismos**, se aplicará para hallar la BL y con independencia de las reducciones que procedan, otra del 95% del mencionado valor. No obstante, se establece como condición que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que a su vez falleciese el adquirente dentro de este plazo.

Del mismo porcentaje de reducción con límite de 122.606,46 euros por cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones *mortis causa* de la **vivienda habitual** de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél; o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiere convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Finalmente, cuando la BI corresponde a una adquisición *mortis causa* del cónyuge, ascendientes o adoptados de la persona fallecida se incluirán bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del art. 4 de la Ley del IP, en cuanto integrantes del **Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA**, también se aplicará una reducción del 95% de su valor. A estos efectos, deberán cumplirse los mismos requisitos de permanencia que anteriormente.

Junto a estas reducciones, la Ley recoge la correspondiente a los supuestos en que unos mismos bienes o los que hayan ocupado su lugar sean objeto de *dos o más transmisiones “mortis causa”* a favor de descendientes en un período de *diez años*. En

20

²⁰ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., pág. 468 y ss.

estos casos, además de las deducciones vistas, se deducirá de la BI la deuda tributaria satisfecha en las transmisiones procedentes.

Por último, la disposición final primera de la Ley del Impuesto mantiene un conjunto de beneficios fiscales, para las transmisiones gratuitas de **explotaciones familiares agrarias** y que actualmente se regulan en una norma sectorial, la Ley 19/1995, de 4 de julio.

9.- CUOTA TRIBUTARIA.

Para determinar la CI hay que realizar varias operaciones.

Primero, habrá que aplicar a la BL la tarifa progresiva para así obtener la llamada *cuota íntegra*. Seguidamente, se aplicará sobre esa cuota unos coeficientes multiplicadores, fijados en función del parentesco con el causante y del patrimonio preexistente del adquirente. Finalmente, y cuando proceda, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional y las deducciones de lo satisfecho por el ITP, así como las deducciones o bonificaciones que hayan establecido las CCAA. El resultado será la *cuota líquida*.

10.- EL TIPO DE GRAVAMEN. LA TARIFA DEL IMPUESTO.

En virtud de las previsiones contenidas en la LOFCA y en la Ley 22/2009, las CCAA de régimen común tienen atribuida la competencia normativa para establecer la tarifa y los tipos de gravamen del Impuesto.

En el caso de que la CA no hubiese aprobado la tarifa propia se aplicará la tarifa estatal actualmente vigente, regulada en la normativa estatal de la LISD.

11.- LOS COEFICIENTES MULTIPLICADORES.

Sobre la CI será de aplicación los coeficientes multiplicadores que, a su vez, darán lugar a la que tradicionalmente se ha venido denominando cuota incrementada.²¹

²¹ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 469 y ss.

La función que cumplen dichos coeficientes no es otra que subjetivizar el Impuesto, tratando de acentuar la función de redistribución de la riqueza asignada al mismo.

Los coeficientes multiplicadores se basan en dos factores: *el grado de parentesco entre causante y beneficiario y el patrimonio preexistente del adquirente*. Para la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se atenderá a las reglas del IP.

Las CCAA tienen competencia para fijar la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente. En el supuesto de que la CA no hubiese aprobado dichos coeficientes se aplicarán los que establece la normativa estatal, regulada en la normativa estatal de la LISD.

12. DEDUCCIONES.

12.1- DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

De acuerdo con el art. 23 de la Ley del Impuesto el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir de su cuota la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- O el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen a derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

En cualquier caso, y como es costumbre, en el caso de que existiera alguna previsión a este respecto en un Convenio para evitar la Doble Imposición, se estará a lo dispuesto por la norma internacional.²²

²² VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 470 y ss.

12.2.- DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA.

En virtud de algunas presunciones establecidas en la Ley, determinadas transmisiones realizadas en vida del causante que tributaron en su momento por TPO se consideran transmisiones “*mortis causa*” y, como tales, son grabadas por este Impuesto (supuesto de adición de bienes).

12.3.- DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES AUTONÓMICAS. OTRAS BONIFICACIONES.

De acuerdo con lo previsto en la normativa sobre financiación autonómica, las CCAA, podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes, aunque, éstas deberán resultar compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto, sin que puedan suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

13.- GESTIÓN

13.1.- EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN.

Los sujetos pasivos están obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los HI a que se refiere la presente Ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen.

El **plazo** para presentar la liquidación, e ingresar la correspondiente cuota tributaria, es de 6 meses, contados desde la fecha del devengo. La oficina competente puede conceder una prórroga por otro período igual al inicial. Esta prórroga se puede solicitar antes de que transcurran 5 meses desde el fallecimiento. Estos plazos son²³

²³ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, ob. cit., págs. 472 y ss.

suspendidos en los casos de litigio o juicio voluntario de testamentaría, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.²⁴

14.- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

14.1.- REDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

En esta parte del trabajo, lo que vamos hacer es centrarnos en las características o beneficios específicos que tiene el Impuesto sobre Sucesiones “*mortis causa*” en nuestra CA, la Comunidad Valenciana. Posteriormente, realizaremos un estudio de cada una de las CCAA que limitan con la nuestra (Aragón, Castilla – La Mancha, Cataluña y Murcia), para poder comprobar cuales son las diferencias existentes respecto al Impuesto.

Las actuales **reducciones** por el Impuesto sobre Sucesiones “*mortis causa*” en nuestra CA son las que detallamos a continuación:

Mejora de las reducciones por minusvalía, parentesco y vivienda habitual del causante en adquisiciones mortis causa.

a) Minusvalía.

- Sujetos pasivos minusválidos, con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 33% e inferior al 65%: 120.000 euros.
- Sujetos pasivos minusválidos, con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65% o psíquica igual o superior al 33%: 240.000 euros.²⁵

²⁴ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director): “*Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios*”, ob. cit., pág. 473.

²⁵ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”. ed. Mayo 2015, Madrid., pág. 345.

b) Parentesco.

Grupo	Importe de la reducción
I Descendientes y adoptados menores de veintiún años	Reducción de 100.000 euros más 8.000 euros por cada año menos de 21, sin que pueda exceder de 156.000 euros.
II Descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuge, ascendientes y adoptantes.	Reducción fija de 100.000 euros.

c) Vivienda habitual del causante.

Reducción del 99% del valor de la vivienda habitual del causante con un límite de 150.000 euros por cada sujeto pasivo.

Requisitos:

- Adquirente: cónyuge, ascendiente o descendiente del causante o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.
- Mantenimiento de la adquisición durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera dentro de ese plazo.

Reducción propia o específica de empresa individual agrícola.

La cuantía de esta reducción es del 95% del valor neto de dicha empresa.

Los requisitos a cumplir son:

- 1) Que la actividad se hubiera ejercido por el causante de forma habitual, personal y directa durante los 4 años anteriores a la fecha del devengo del impuesto.²⁶

²⁶ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, ob. cit., págs. 345 y ss.

- 2) Que la empresa no haya constituido durante los 4 años anteriores a la fecha del devengo del impuesto la principal fuente de renta del causante.
- 3) Parentesco: cónyuge, descendientes o adoptados. Cuando no existan descendientes o adoptados, pueden gozar de la reducción los ascendientes, adoptantes y parientes colaterales hasta el tercer grado.
- 4) El mantenimiento de la empresa individual agrícola por parte de los herederos, debe ser de, al menos, de 5 años.

La coordinación con las reducciones estatales, deberá ser la específica o propia de la CA. Además esta reducción es incompatible con otras de posible aplicación de la normativa estatal.

Hay que prestar atención a que:

- Se prevé la aplicación de la reducción respecto del valor neto de los bienes del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial del cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes, debiendo el cónyuge adjudicatario cumplir los requisitos de ejercicio y renta antes indicados.

Existe una regla especial en el caso de que, a su fallecimiento, el causante ya estuviera jubilado de la actividad:

- Cuantía de la reducción: 95% del valor neto si en el momento de la jubilación el causante hubiera cumplido 65 años o del 90% si en tal momento tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

Los requisitos especiales en este caso específico son:

- Parentesco: cónyuge, descendientes o adoptados.
- Continuidad de la actividad a la jubilación del causante, de forma habitual, personal y directa por alguno de los anteriores, durante la parte de dicho período que reste desde el momento de la jubilación hasta el del fallecimiento del cónyuge.²⁷

²⁷ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, ob. cit., págs. 346 y ss.

- Sólo tiene derecho a la reducción el cónyuge, descendiente o adoptados que continúen la actividad en los términos expuestos y por la parte que les corresponde de acuerdo con el art. 27 de la Ley estatal.

Reducción propia o específica de la empresa individual y negocio profesional en adquisiciones mortis causa.

Esta reducción se encuentra en el art. 34 de la Ley 11/2002 que da redacción al art. 10.3 de la Ley 13/1997, relativa a la presente reducción.

La cuantía de la reducción es del 95% del valor de los elementos patrimoniales afectos.

Los requisitos a cumplir para la aplicación de dicha reducción son:

- Que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa.
- Que los ingresos del causante procedentes de la actividad supongan su mayor fuente de renta, entendida por tal la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas. En el caso de que el causante ejerciera dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la reducción alcanza a todos los bienes y derechos, considerándose que su mayor fuente de renta viene determinada por el conjunto de rendimiento de todas ellas.
- Parentesco: cónyuge, descendiente o adoptados. Cuando no existan descendientes o adoptados, pueden gozar de la reducción los ascendientes, adoptantes y parientes colaterales hasta el tercer grado.
- Se debe mantener la actividad durante el plazo de 5 años.

La coordinación con las reducciones estatales: específica o propia de la CA. Se

28

²⁸ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, ob. cit., pág. 347.

puede decir que es incompatible con otras similares de la normativa estatal u otras de posible aplicación autonómicas.

Hay que prestar atención a que:

- Esta primera atención, es la especificada en la reducción anterior.
- Además de tener en cuenta la Resolución de 25/5/2001 de la DGT de la Generalitat Valenciana (DOGV 30/5/2001), que establece criterios de aplicación de la presente reducción.

En este tipo de reducción, existe una regla especial en el caso de que a su fallecimiento, el causante ya estuviera jubilado de la actividad (regla especial ya citada en la reducción anterior).

Reducción específica o propia de adquisición mortis causa de participaciones en entidades.

Se regula por el art. 34 de la Ley 11/2002 da nueva redacción al art. 10.3 de la Ley 13/1997, relativa a la presente reducción.

Las reglas generales en las que se basa esta reducción son:

La cuantía de la reducción es del 95% del valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial y profesional, minorado con el importe de las deudas que derivan del mismo, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Los requisitos que se han de cumplir son:

- Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se considera que una entidad tiene esta finalidad

29

²⁹ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, ob.cit., págs. 347 y ss.

cuando más de la mitad de su activo sean valores o bienes inmuebles que no se encuentren afectos al desarrollo de actividades económicas de carácter empresarial. Se excluyen pues las sociedades holdings.

- Porcentaje de participación: de forma individual 5% o conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el segundo grado, ya sea por consanguinidad, afinidad o adopción.
- Ejercicio de funciones de dirección por el causante en el caso de cómputo individual o alguna de las personas del grupo familiar en el caso de cómputo del grupo familiar.
- Retribución por el ejercicio de las funciones de dirección por el causante (cómputo individual) o alguno de los miembros del grupo familiar (cómputo familiar) suponga su mayor fuente de renta, entendida por tal, la que proporcione un importe superior de los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas.
- Parentesco: cónyuge, descendientes o adoptados cuando no existan descendientes o adoptados, pueden gozar de la reducción los ascendientes, adoptantes y parientes colaterales hasta el tercer grado.
- El mantenimiento deberá ser de un el plazo de 5 años.

La coordinación con las reducciones estatales, es específica o propia de la CA. Además incompatible con otras similares de la normativa estatal.

Hay que prestar atención a la Resolución de 25/5/2001 de la DGT de la Generalitat Valenciana (DOGV 30/5/2001) que establece criterios de aplicación de la presente reducción.

La regla especial en el caso de cómputo individual de la participación y que el causante estuviera jubilado a su fallecimiento (regla especial, ya citada anteriormente).³⁰

³⁰ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, ob. cit., págs. 348 y ss.

Reducción específica o propia de adquisición mortis causa de bienes del patrimonio histórico-artístico.

En los casos de transmisiones de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano se establece una reducción para aquellos inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, o que antes de finalizar el plazo para presentar la declaración por este impuesto se inscriban en cualquiera de estos registros, siempre que sean cedidos para su exposición en las condiciones que vienen especificadas en la normativa autonómica de la Comunidad Valenciana referente al ISD.

La reducción que se aplica es variable en función del período de cesión del bien, de acuerdo con el porcentaje del valor del mismo:

- a) Será del 95%, para cesiones de más de 20 años.
- b) Del 75%, para cesiones de más de 10 años.
- c) Y del 50%, para cesiones de más de 5 años.

Las observaciones que hay que tener en cuenta son que:

- No queda sujeta a requisito alguno de parentesco.
- No queda sujeta a requisito alguno de permanencia, aunque queda vinculada al mantenimiento de la cesión.

Respecto a la coordinación con las reducciones estatales: es la específica o propia de la CA. Es incompatible con otras similares a la normativa estatal.

Aquí también hay que prestar atención a la Resolución de 25/5/2001 de la DGT de la Generalitat Valenciana (DOGV 30/5/2001), que establece criterios de aplicación de la presente reducción.

BONIFICACIONES “MORTIS CAUSA”.³¹

³¹ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 349 y ss.

Las bonificaciones en la cuota tributaria que tiene nuestra CA son dos:

Bonificación en cuota del 75% en las adquisiciones mortis causa por parientes de los Grupo I y II (descendientes y adoptados, cónyuge, ascendientes y adoptantes) que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del Impuesto.

Bonificación en cuota del 75% en las adquisiciones mortis causa por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía mayor o igual al 65% o discapacitados psíquico con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, cualquiera que sea el grado de parentesco con el causante.

Se puede ver el detalle de estas bonificaciones en la normativa autonómica de la Comunidad Valenciana.

La Comunidad Valenciana, aplica una **tarifa y un coeficiente multiplicador** específico para dicha Comunidad, y la cual puede ser consultada en la normativa autonómica de la Comunidad Valenciana del ISD.³²

15.- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN OTRAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Seguidamente, vamos a ver cuáles son las características que respecto al Impuesto sobre Sucesiones tienen las CCAA que limitan con nuestra CA.

15.1.- ARAGÓN.

15.1.1.- REDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ARAGÓN

³² JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 399 y ss.

Reducción propia aplicable a adquisiciones mortis causa por hijos del causante menores de edad.

El art. 131.1 del TR que se aprueba por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre del Gobierno de Aragón, establece con el carácter de reducción propia, una reducción del 100% para las adquisiciones *mortis causa* para hijos del causante menores de edad, sin que pueda exceder de 3,000.000 de euros (comprende tanto a los hijos biológicos como los adoptivos)

Esta reducción es incompatible con la bonificación en cuota para adquisiciones *mortis causa* por parientes de los grupos I y II que establece el art. 131.8 del TR.

Reducción propia aplicable a adquisiciones mortis causa por cónyuge, ascendientes o descendientes.

Se regula en el art. 131.5 del TR anteriormente nombrado, una reducción específica o propia de la BI en las adquisiciones *mortis causa* por cónyuge, ascendientes e hijos del causante del 100% de la BI, conforme a las siguientes reglas:

- La reducción sólo es aplicable cuando el importe total del resto de reducciones de la BI sea inferior a 150.000 euros, sin computar las reducciones relativas a los beneficiarios de seguros de vida.
- El importe de esta reducción, sumando al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la relativa a las pólizas de seguros de vida, no podrá exceder de 150.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.
- El patrimonio preexistente del contribuyente no puede exceder de 402.678,11 euros.

Para la aplicación de esta reducción, existen unas reglas especiales que pueden ser consultadas en la normativa autonómica del ISD de Aragón. Además, en esta misma reducción, se establecen unas reglas a las que hay que prestar atención y que pueden ser consultadas en la misma normativa autonómica indicada anteriormente.³³

³³ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 254 y ss.

Reducción análoga de empresa individual y negocio profesional en adquisiciones mortis causa.

El art. 131.3 del TR nombrado anteriormente, se regula la reducción de empresa individual y negocio profesional indicando que es de aplicación la reducción prevista en el art. 20.2.c) de la Ley estatal.

La cuantía de esta reducción es del 99% del valor neto.

Los requisitos para aplicar dicha reducción son:

- Que la empresa o negocio profesional resulte exenta en el IP en alguno de los 2 años naturales anteriores al fallecimiento.
- Parentesco: cónyuge o descendientes. Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.
- El plazo de mantenimiento es de 5 años de la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica de cualquiera de los sucesores.

La coordinación con las reducciones estatales, es análoga a la del Estado conforme al régimen de la Ley 21/2009, que parece que hoy debe entenderse como mejora. No se observa ninguna restricción a la norma legal estatal.

Reducción análoga de participaciones en entidades en adquisiciones mortis causa.

El art. 131.3 del TR al que hemos hecho referencia anteriormente, regula la reducción de participaciones en entidades indicando que es de aplicación la reducción prevista en el art. 20.2.c.) de la Ley estatal.

La cuantía de de dicha reducción asciende al 99% del valor neto.

Los requisitos que se deben cumplir son:³⁴

³⁴ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, pág. 255.

- Que la participación en entidades cumplan los requisitos de exención en el IP en la fecha de fallecimiento, no obstante, cuando sólo se tenga parcialmente derecho a la reducción, también será aplicable en la misma proporción, la reducción. Se admite el cómputo de participación en la entidad en el caso de “grupo familiar” del 20% entre ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en Aragón.
- Parentesco: cónyuge o descendientes. Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.
- El plazo de mantenimiento es de 5 años conforme a la normativa estatal. Se admiten expresamente las operaciones de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similar, excepto si la actividad económica, su dirección y control, dejaran de estar radicados en Aragón.

La coordinación con las reducciones estatales, es análoga a la del Estado conforme al régimen de la Ley 21/2009, en el régimen actual se consideraría de mejora. No se observa ninguna restricción a la norma legal estatal, pero sí que puntualiza, en sentido distinto a la doctrina de la DGT estatal, las consecuencias de las operaciones de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, subordinando la no pérdida de la reducción a que la actividad económica, su dirección y control continúe en Aragón.

Mejora de la reducción por adquisición mortis causa de vivienda habitual del causante.

En la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los 2

35

³⁵ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, pág. 246.

años anteriores al fallecimiento, se aplicará una reducción del 99% sobre el valor neto incluido en la BI, con el límite de 125.000 euros por sujeto pasivo.

Esta reducción queda condicionada a que la adquisición se mantenga durante los 5 años siguientes al fallecimiento, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo.

Reducción propia aplicable a minusválidos en adquisiciones mortis causa.

El art. 131.2 de TR de Decreto Legislativo nombrado anteriormente, establece con el carácter de reducción propia, una reducción del 100% para las adquisiciones *mortis causa* por minusválidos con un grado de discapacidad igual o superior al 65%

Reducción propia en la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes.

La cuantía de la reducción es del 30% sobre el valor neto que, incluido en la BI corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Los requisitos que se deben cumplir son:

- a) Los establecidos en el apartado 4 del art. 131.3 del TR, ya citado anteriormente.
- b) Que la empresa individual, negocio profesional o entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el art. 4.8.Dos.a) de la Ley del IP, en ninguno de los 3 años anteriores a la adquisición.
- c) Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- d) Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa³⁶

³⁶ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 256 y ss.

laboral, durante un período de 5 años. A estos efectos, se computarán en la plantilla media a los trabajadores sujetos a la normativa laboral, cualquiera que sea su relación contractual, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa y, cuando aquella fuera inferior a esta, se calculará la equivalencia en horas.

Existen unas reglas en caso de incumplimiento, y es el caso en que, con posterioridad a la aplicación de la reducción del 30%, no se cumplieran los requisitos establecidos en los párrafos anteriores, entonces el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades no ingresadas, junto con sus correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que se produzca el incumplimiento.

El carácter de la reducción es propia.

Reducción propia en adquisiciones mortis causa que se destinen en el plazo de 18 meses a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria.

La cuantía de esta reducción es del 30% del valor del bien que, adquirido “mortis causa” sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.

Los requisitos para la aplicación de esta reducción son:

- a) La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el art. 4.8.Dos a) de la Ley del IP.
- b) La empresa creada deberá emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente al que se aplique la reducción.
- c) En el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto, se deberá destinar lo heredado a la adquisición de activos afectos a su actividad económica.³⁷

³⁷ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015, ob. cit.*”, págs. 258 y ss.

- d) Durante 5 años desde su creación, deberá mantenerse la actividad económica y los puestos de trabajo.

Las reglas de aplicación de dicha reducción, pueden ser consultadas en la normativa autonómica del ISD de Aragón.

El carácter de la reducción es propia.

15.1.2. BONIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ARAGÓN.

En Aragón, podemos encontrar una sola bonificación y es la que nombramos a continuación:

Bonificación en cuota del 65% en las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos pertenecientes a los grupos I y II de parentesco.

Esta bonificación se puede ser consultada en la normativa autonómica del ISD de Aragón.³⁸

15.2. CASTILLA- LA MANCHA

15.2.1- REDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN CASTILLA- LA MANCHA.

Las reducciones que vienen establecidas por la CA de Castilla- La Mancha sobre el Impuesto sobre Sucesiones son dos:

³⁸ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, pág. 373

Reducción propia en la adquisiciones “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participación en entidades.

Existe una reducción adicional del 4% sobre el valor neto en las adquisiciones “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados, a los que fuese de aplicación la reducción establecida en el art. 20.2. c) de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del ISD.

Requisitos:

- a) La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicadas en Castilla- La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los 5 años posteriores a la fecha del fallecimiento del causante.
- b) Deberán cumplirse los requisitos previstos en el art. 20.2. c) de la Ley del ISD, salvo el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del causahabiente que se establece en 5 años.

Las reglas de aplicación de dicha reducción, pueden ser consultadas, como hemos citado anteriormente, en la normativa autonómica del ISD de Castilla- La Mancha.

Reducción de mejora en adquisiciones “mortis causa” por discapacidad.

En las adquisiciones “mortis causa” por personas con un grado de discapacidad acreditada igual o superior al 33% e inferior al 65%, se aplica una reducción de 125.000 euros. La reducción es de 225.000 euros para aquellas personas que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

Expresamente se declara su compatibilidad con la de parentesco.³⁹

³⁹ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 290 y ss.

15.2.2.- BONIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN CASTILLA- LA MANCHA.

Las bonificaciones existentes en el Impuesto sobre Sucesiones en Castilla- La Mancha son las siguientes a las que hacemos referencia:

Bonificación en cuota del 95% para las adquisiciones por parientes de los grupos I y II (cónyuge, descendientes y ascendientes).

Se equiparan a los cónyuges las parejas de hecho, cuya unión cumpla los requisitos establecidos en el Decreto 124/2000, de 11 de julio, por el que se regula la creación y el régimen de funcionamiento del Registro de parejas de hecho de la CA de Castilla-La Mancha y en el Orden de 26 de noviembre de 2012 que lo desarrolla. Igualmente, las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados.

Bonificación en cuota del 95% para las adquisiciones por sujetos pasivos con discapacidad, con un grado de minusvalía acreditado igual o superior al 65%.

15.3.- CATALUÑA.

15.3.1.- REDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN CATALUÑA.

Reducción análoga por parentesco.

a) El importe de la reducción:

En las adquisiciones por causa de muerte, se aplica la reducción, en razón del grado de parentesco entre el adquirente y el causante:

- **Grupo I:** 100.000 euros, más 12.000 euros por cada año de menos de 21 años que tenga el causahabiente, hasta un límite de 196.000 euros.⁴⁰

⁴⁰ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 385, 296 y ss.

- **Grupo II:**
 - a) Cónyuge: 100.000 euros.
 - b) Hijo: 100.000 euros.
 - c) Resto de descendientes: 50.000 euros
 - d) Ascendientes: 30.000 euros.
- **Grupo III:** 8.000 euros.
- **Grupo IV:** no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

Reducción análoga por discapacidad.

Compatible con las reducciones que puedan corresponder en función del grado de parentesco entre el adquirente y el causante, además se aplican las siguientes reducciones a personas con disminución física, psíquica o sensorial:

- Grado de minusvalía igual o superior al 33% se aplica una reducción de 275.000 euros.
- Grado de minusvalía igual o superior al 65%, la reducción es de 650.000 euros.

A tales efectos, los grados de minusvalía son los que se establezcan de acuerdo con el baremo a que se refiere el art. 148 del TR de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

Reducción propia para personas de la tercera edad.

En las adquisiciones por causa de muerte por parte de personas del grupo II de 65 años o más se aplica una reducción de 275.000 euros.

La regla de aplicación es, que esta reducción es incompatible con la reducción por discapacidad y compatible con la de parentesco.

Reducción análoga por seguros de vida.⁴¹

⁴¹ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, pág. 297.

En las adquisiciones por causa de muerte, se aplica una reducción del 100%, con el límite de 25.000 euros, de las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, si su parentesco con el contratante muerto es el de cónyuge, de descendiente o de ascendientes.

Las reglas de aplicación son las siguientes:

- En caso de seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus trabajadores, debe tenerse en cuenta el grado de parentesco entre el asegurado y el beneficiario.
- La reducción por seguros de vida es única por sujeto pasivo, independientemente del número de contratos de seguro de vida de los que sea beneficiario.
- En caso de que tenga derecho al régimen de bonificaciones y reducciones que establece la disposición transitoria cuarta de la Ley del Estado 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, el sujeto pasivo puede optar entre aplicar este régimen o aplicar la reducción establecida en el presente artículo.

Reducción análoga por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica.

La reducción que se aplica es del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional del causante.

Las reglas generales de aplicación son:

- a) Parentesco: cónyuge, descendientes, ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad. Es de aplicación respecto a los bienes del causante utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional ejercida por el cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes en la partición hereditaria o el causante se los haya atribuido.⁴²

⁴² JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 201*”5, *ob. cit.*, págs. 297 y ss.

- b) Tiene la consideración de actividad empresarial o profesional aquella actividad que, a través del trabajo personal o de la participación en el capital, o de ambos factores conjuntamente, supone la ordenación, por cuenta propia, de medios de producción o de recursos humanos, o de unos y otros a la vez, con la finalidad de intervenir en la producción o la distribución de bienes y servicios. En particular, tienen tal consideración las actividades extractivas, de fabricación, de comercio o de prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción o mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.
- c) Tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los siguiente bienes:
- 1) Los bienes inmuebles en los que se realiza la actividad.
 - 2) Los bienes destinados a la oferta de servicios económicos y socioculturales para el personal al servicio de la actividad, salvo aquellos bienes destinados al ocio o tiempo libre o, en general, aquellos bienes de uso particular del titular de la actividad económica.
 - 3) Los demás elementos patrimoniales que sean necesarios para obtener los rendimientos de la actividad.
 - 4) Los elementos patrimoniales sirven tan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, cuando la afectación se limita a la parte de estos elementos que realmente se utilice en la actividad de que se trate.
 - 5) Reglamentariamente se determinarán con carácter exhaustivo, las condiciones y los requisitos que deben cumplir los elementos patrimoniales para ser considerados afectos a la actividad económica.
- d) La reducción queda condicionada al mantenimiento del ejercicio de la actividad empresarial o profesional durante los 5 años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo, así como al mantenimiento en el patrimonio del adquirente, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los mismos bienes y derechos, o de bienes y derechos subrogados de valor equivalente y de su afectación a la actividad.⁴³

⁴³ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, pág. 298.

En esta reducción que se aplica en la CA de Cataluña, existen unas reglas especiales de aplicación en el caso de personas sin parentesco. Estas reglas especiales, están contempladas en la normativa autonómica de dicha CA del ISD.

Reducción análoga por la adquisición de participaciones en entidades.

Reducción del 95% en el caso de sociedades laborales, del valor de las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, por la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad.

Las reglas generales de aplicación son:

- a) Parentesco: cónyuge, descendientes, ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- b) Que la entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A dichos efectos, tiene la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario aquella entidad en la cual, durante más de 90 días del año natural inmediatamente anterior a la fecha de la muerte del causante, más de la mitad del activo estuviera constituido por valores o más de la mitad del activo no estuviera afecto a actividades económicas.
- c) Que la participación del causante en el capital de la entidad constituya al menos el 5% del mismo, computando individualmente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- d) Que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al ⁴⁴

⁴⁴ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 298 y ss.

menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

- e) La aplicación de la reducción queda condicionada al mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

En esta reducción, también existen reglas especiales de aplicación para el caso de personas sin parentesco, las cuales podemos consultar en la normativa autonómica del ISD de Cataluña.

Reducción análoga por la adquisición de la vivienda habitual del causante.

El importe de la reducción es del 95% del valor de la vivienda habitual del causante, con un límite de 500.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación; el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos no puede ser menor de 180.000 euros.

Los requisitos a seguir son:

- a) Referente al parentesco: cónyuge, descendientes, a los ascendientes, a los colaterales del causante siempre que estos últimos sean mayores de 65 años y hayan convivido con el mismo como mínimo los dos años anteriores a su muerte.
- b) La aplicación de la reducción queda condicionada al mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Para comprobar las reglas de aplicación de esta reducción, podemos recurrir a la normativa autonómica de Cataluña referente al ISD.⁴⁵

⁴⁵ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 300 y ss.

Reducción análoga por la adquisición de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal.

El importe de la reducción es del 95% del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal, pero se deben cumplir determinados requisitos que son:

- 1) Parentesco: cónyuge, descendiente, ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante.
- 2) Fincas rústicas de dedicación forestal que reúnan las siguientes condiciones:
 - a) Disponer de un instrumento de ordenación forestal que haya sido aprobado por el departamento competente o que se apruebe en el plazo voluntario de presentación de la autoliquidación.
 - b) Ser gestionadas en el marco de un convenio, acuerdo o contrato de gestión forestal formalizado con la Administración forestal.
 - c) Estar ubicadas en terrenos que han sufrido incendios forestales en los 25 años anteriores a la fecha de la muerte del causante o que, de conformidad con la normativa forestal, han sido declarados zona de actuación urgente debido a los incendios que han sufrido.
- 3) La aplicación de la reducción queda condicionada al mantenimiento de la finca rústica de dedicación forestal en el patrimonio del adquirente durante los 10 años siguientes a la fecha de la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Reducción propia por la adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causahabiente.

El importe de la reducción es del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales del causante utilizados en una explotación agraria del causahabiente o a cargo de cualquiera de las personas jurídicas a que se refiere el art. 6 de la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, si participa en la misma el causahabiente que resulte adjudicatario de los mencionados bienes.⁴⁶

⁴⁶ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, pág. 301.

Los requisitos a cumplir son:

- 1) Parentesco: cónyuge, descendiente, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
Además, las personas que, sin tener la relación de parentesco con el causante, mantengan en la fecha de la muerte del causante una relación laboral dentro de la explotación agraria con la antigüedad mínima acreditada de 10 años, o sean los titulares de la actividad agraria con la misma antigüedad mínima acreditada.
- 2) El causahabiente debe ostentar la condición de agricultor profesional, conforme a la Ley del Estado 19/1995. En caso de desmembramiento del dominio, para que tanto el nudo propietario como el usufructuario puedan disfrutar de la reducción, es preciso que la condición de agricultor profesional la cumpla, al menos, el nudo propietario. En el caso de persona jurídica a que se refiere el art. 6 de la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, debe tener por objeto exclusivamente el ejercicio de la actividad agraria y, si se trata de una sociedad anónima, debe cumplir, además, el requisito de participación determinado en el art. 6 de la Ley del Estado 19/1995.
- 3) La aplicación de la reducción queda condicionada al mantenimiento de los bienes adquiridos, o de bienes subrogados de valor equivalente, en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes a la fecha de la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo, así como la utilización exclusiva de estos bienes en la explotación agraria, durante el mismo plazo y con la misma excepción, quedando también condicionado a que el causahabiente mantenga durante este plazo su condición de agricultor profesional.

Reducción análoga por adquisición de bienes del patrimonio cultural.

El importe de la reducción es del 95% del valor de los siguientes bienes:⁴⁷

⁴⁷ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, pág. 302.

- a) Bienes culturales de interés nacional y de los bienes muebles catalogados que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán.
- b) Bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con la correspondiente normativa específica.
- c) Bienes a que se refieren los apartados 1 y 3 del art. 4 de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio del IP.
- d) Obra propia de los artistas a que se refiere el art. 4.3.b) de la citada Ley del Estado 19/1991, si el causante es el mismo artista.

Los requisitos a cumplir son:

- 1) Parentesco: cónyuge, descendientes, ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante.
- 2) La aplicación de la reducción queda condicionada al mantenimiento de los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes a la muerte del causante, salvo que en este plazo fallezca el adquirente o los bienes sean adquiridos por la Generalidad o por un ente local territorial de Cataluña.

Reducción propia por la adquisición de bienes del patrimonio natural.

El importe de la reducción es del 95% del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal ubicadas en terrenos incluidos en un espacio integrado en el Plan de espacios de interés natural o en un espacio integrado en la red Natural 2000.

- Los requisitos que se deben cumplir son:

- 1) Parentesco: cónyuge, descendientes, ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante.⁴⁸

⁴⁸ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 302 y ss.

- 2) La aplicación de la reducción queda condicionada al mantenimiento del bien en el patrimonio del adquirente durante los 10 años siguientes a la fecha de la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Reducción análoga por sobreimposición decenal.

Este supuesto se aplicará si unos mismos bienes o derechos son objeto, en un período máximo de 10 años, de dos o más transmisiones por causa de muerte a favor del cónyuge, de los descendientes o de los ascendientes, en la segunda y ulteriores transmisiones.

La reducción aplicable será la que resulte más favorable entre las dos reducciones siguientes:

- 1) Una reducción de cuantía equivalente al importe de las cuotas del ISD satisfechas por razón de las precedentes transmisiones por causa de muerte.
- 2) La reducción que resulte de la aplicación de la siguiente escala:
 - a) Una reducción del 50% del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce en el año natural siguiente a la fecha de la anterior transmisión.
 - b) Una reducción del 30% del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce tras transcurrir un año natural y antes de transcurrir 5 años naturales desde la fecha de la anterior transmisión.
 - c) Una reducción del 10% del valor real de los bienes y derechos si la transmisión se produce tras transcurrir 5 años naturales desde la fecha de la anterior transmisión.

Las reglas de aplicación de dicha reducción, vienen establecidas en la normativa autonómica de Cataluña sobre el ISD.⁴⁹

⁴⁹ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, pág. 303.

15.3.2.- TARIFA, CUOTA Y BONIFICACIONES EN CATALUÑA.

En Cataluña existen dos tipos de **tarifa**, la tarifa de las transmisiones mortis causa y transmisiones inter vivos no documentadas en escritura pública y la tarifa aplicable en las transmisiones lucrativas entre vivos a favor de contribuyentes de los grupos I y II documentado en escritura pública. Estas dos tarifas, pueden ser consultadas en la normativa autonómica de la LISD de Cataluña.

Los **coeficientes multiplicadores** también pueden ser consultados en la normativa autonómica del ISD de Cataluña. Hay que considerar, que en el caso de la Cataluña, el patrimonio preexistente del contribuyente no se tiene en cuenta para la aplicación de los coeficientes multiplicadores, sólo se considera el grado de parentesco.

Seguidamente, vamos nombrar, la **bonificación en cuota** que posee Cataluña

Bonificación en cuota en las adquisiciones por causa de muerte para los parientes de los grupos I y II de parentesco y equiparados.

Para la aplicación de esta bonificación, deben tenerse en cuenta unas observaciones previas, que pueden ser consultadas junto con el detalle y las aplicaciones de dicha bonificación en la normativa autonómica de Cataluña respecto al ISD.

15.4.- MURCIA.

15.4.1.- REDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN MURCIA.

Reducción específica o propia de transmisión mortis causa de empresa individual o negocio profesional.

La cuantía de la reducción específica o propia de transmisión mortis causa de empresa individual o negocio profesional es del 99% del valor.⁵⁰

⁵⁰ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 386, ss. y 335.

Los requisitos a cumplir para la aplicación de esta reducción son:

- Que sea aplicable la exención regulada en el art. 4, apartado 8 de la Ley 19/1991, del IP.
- El parentesco del adquirente: adjudicatario que pertenezca a los grupos I, II y III de parentesco.
- El mantenimiento de la inversión en los mismos activos o similares debe mantenerse durante el plazo de 5 años. Se admite expresamente la transmisión de bienes y derechos siempre que se reinviertan en otros de análoga naturaleza y destino empresarial. A sensu contrario se admite expresamente que el adquirente pueda realizar actos de disposición u operaciones societarias, siempre que (directa o indirectamente) no den lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición y que se mantenga el domicilio social y fiscal de la entidad en Murcia.

La coordinación con las reducciones estatales: puede ser específica o propia de la CA. Es incompatible con otras similares de la normativa estatal de posible aplicación.

- Hay que prestar atención a:
 - 1) Establece la obligación formal y, por tanto, su incumplimiento constituye infracción tributaria, de que en el caso de incumplimiento de los requisitos debe presentarse autoliquidación y satisfacer la parte del impuesto correspondiente a la reducción improcedente con los correspondientes intereses de demora.
 - 2) Se aplica la reducción exclusivamente o a los adjudicatarios en la partición, sin que proceda prorrateo entre los sucesores universales o herederos.

Reducción específica o propia por adquisición mortis causa de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Murcia.

Cuantía de la reducción en este caso es del 99% del valor.⁵¹

⁵¹ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 335 y ss.

Los requisitos a cumplir para poder aplicarse esta reducción son:

- Que sea aplicable la exención regulada en el art.4, apartado 8 de la Ley 19/1991, del IP.
- Que exista una participación del causante en la entidad al menos del 5% de forma individual o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad, afinidad o adopción.
- El parentesco del adquirente: adjudicatarios que pertenezcan a los grupos I, II, y III de parentesco.
- El mantenimiento de la adquisición debe permanecer durante el plazo de 5 años. Se admite expresamente la transmisión de bienes y derechos siempre que se reinviertan en otros de análoga naturaleza y destino empresarial. A sensu contrario se admite expresamente que el adquirente pueda realizar actos de disposición u operaciones societarias, siempre que (directa o indirectamente) no den lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición y que se mantenga el domicilio social y fiscal de la entidad en Murcia.

La coordinación con las reducciones estatales será específica o propia de la CA. Es incompatible con otras similares de la normativa estatal de posible aplicación.

Hay que prestar atención a los mismos puntos ya citados en la reducción anterior.

Reducción propia por adquisición mortis causa de explotaciones agrícolas situadas en Murcia.

Se establece una reducción del 99% del valor, sujeta a los siguientes requisitos:

- a) La adquisición del pleno dominio de una explotación agraria deberá serlo en su integridad.⁵²

⁵² JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 336 y ss.

- b) La adquisición deberá realizarse a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, encuadrados dentro de los grupos I y II del art. 20.2. a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.
- c) El causante y los adquirentes deberán tener la condición de agricultores profesionales durante el plazo de presentación del impuesto.
- d) La adquisición deberá constar en escritura pública en la que se reflejará la obligación del adquirente de conservar en su patrimonio y ejercer de forma personal y directa de explotación agraria, como agricultor profesional, durante 10 años, salvo que falleciera dentro de este plazo.
- e) Las condiciones de agricultor profesional y explotación agrícola serán las definidas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de Explotaciones Agrarias.

En caso de incumplirse los requisitos establecidos para la presente reducción, los adquirentes beneficiarios deberán presentar autoliquidación ingresando la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar, así como los correspondientes intereses de demora.

La coordinación con las reducciones estatales: específica o propia de la CA. Es incompatible con la estatal de empresa individual y con los beneficios fiscales de la Ley 19/1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias, además de con la propia autonómica de empresa individual.

15.4.2.- TARIFA, CUOTA Y BONIFICACION EN CUOTA EN MURCIA.

La tarifa a aplicar en la CCAA de Murcia en el ISD, es la que se detalla en la normativa autonómica de dicho impuesto en Murcia.⁵³

⁵³ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 340 y ss.

En Murcia podemos encontrar las siguientes deducciones, que pueden ser consultadas en la normativa autonómica del ISD de Murcia:

Deducción en cuota del 99% en las adquisiciones mortis causa por parientes del grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años).

Deducción en cuota del 50% en las adquisiciones por herencia de cualquier tipo de bien a favor de los parientes del grupo II (descendientes o adoptados de 21 o más años, cónyuges y ascendientes o adoptantes).⁵⁴

16.- ESTUDIO COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES DE LAS CCAA ANALIZADAS.

Después de haber detallado para cada CCAA cuáles son las reducciones, bonificaciones, tarifas, cuota, etc. del Impuesto sobre Sucesiones, vamos a llevar a cabo un análisis común para todas ellas.

Para comenzar decir que como hemos dicho anteriormente, el ISD constituye un impuesto básicamente regulado a nivel estatal. La legislación estatal es aplicable, a las CCAA de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, excepto en las Comunidades del País Vasco y Navarra, que tienen su propia legislación. Además, el resto de CCAA, tienen ciertos poderes legislativos que les permiten aprobar leyes específicas aplicables en determinados casos y con sujeción a ciertas condiciones y requisitos establecidos en la legislación estatal referente a la financiación de las CCAA.

En la actualidad, la totalidad de la CCAA de “régimen común” han ejercido estas facultades legislativas, con el resultado práctico de que la carga fiscal soportada por el contribuyente que es considerablemente inferior a la que resulta de la legislación estatal.

⁵⁴ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2015*”, *ob. cit.*, págs. 394 y ss.

La legislación estatal resulta de aplicación en los supuestos en los que no hay punto de conexión personal o real con una competencia normativa de alguna CA. Si fuera aplicable la normativa autonómica, la carga fiscal soportada por el contribuyente sería considerablemente menor a la impuesta por la legislación estatal, lo cual provoca diferencia en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

En España, según el art. 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece un punto de conexión, en el que se determina que las adquisiciones mortis causa y en los seguros de vida, será competente la Comunidad donde el causante tuviera su residencia habitual a la fecha del devengo.

Por otro lado la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, es la ley que constituye la norma estatal básica donde se establece el régimen jurídico del tributo y se regula la obligación personal y la obligación real de contribuir que hemos explicado en el punto 4.3.1.

Una vez expuesta la normativa española que regula las modalidades de sujeción del impuesto y los puntos de conexión, es posible deducir que se plantean problemas evidentes. Por un lado, que la contribución al impuesto mediante obligación real conlleva la íntegra aplicación de la Ley estatal sin que se pueda aplicar ninguno de los beneficios fiscales aprobados por las diferentes CCAA. La aplicación, por tanto, de la Ley 29/1987 se llevará a cabo en los supuestos de herederos o donatarios no residentes en territorio español, y por otro, en los casos en los que los contribuyentes no tienen su residencia habitual en España pero adquieren bienes o derechos que están situados o pueden ejercitarse en territorio español. También puede darse el caso de contribuir por obligación personal íntegramente según la ley estatal, cuando el causante reside en el extranjero, el causahabiente tendrá que aplicar íntegramente la ley estatal sin posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales establecidos por las CCAA en este tributo.

Dicha circunstancia podría ser vista como una natural consecuencia de la descentralización fiscal en el ámbito del impuesto que estamos estudiando. Sin embargo, al realizar la descentralización fiscal, se debe tener cuidado para evitar la

discriminación no deseada. Y, en este sentido, la Comisión Europea considera que la referida normativa infringiría los arts. 21 y 63 del TFUE y 28 y 40 del EEE.

Según un artículo escrito por S. Saiz y M. Serraller el pasado 17 de Noviembre del 2014 en el periódico “Expansión”, “todos los españoles somos iguales ante la ley, pero no tanto ante Hacienda”. Tras las últimas reformas introducidas en materia fiscal, se puede decir que crecen las desigualdades en función de la CA en la que se deba tributar.

Para añadir más complejidad legal a un sistema que ya de por sí es desigual, el TJUE ha reconocido, en una reciente Sentencia⁵⁵ que el modelo tributario que se aplica a las sucesiones en España es discriminatorio para los no residentes en este país, que a partir de ahora podrán acogerse también a las ventajas autonómicas, tras la modificación en el ISD en España de la Ley 26/2014 para cumplir con el fallo que determinó la Sentencia anteriormente nombrada. Pero las consecuencias van mucho más allá de elegir en qué región hay que vivir, sino que puede tener un impacto directo en la inversión que llega desde el extranjero. Esto es lo mismo que sucede con los residentes en España que cambian su domicilio a CCAA en las que sus sucesores pueden evitar total o parcialmente el impuesto. Los no residentes tendrán muy en cuenta en qué región abrirán sus cuentas bancarias, invertirán sus activos financieros o comprarán sus inmuebles. Podríamos decir que las diferencias respecto a este impuesto en las distintas CCAA, no pueden ser mayores.

Además hay que tener en cuenta que la importancia de este impuesto es enorme para la financiación de las CCAA, ya que su recaudación no depende de la época de crisis, como se ha demostrado cuando algunas autonomías han suprimido en estos años las bonificaciones que anteriormente venían aplicando, con la finalidad de elevar sus ingresos. Pero esto tiene también su lado negativo, ya que también lleva a que se haya incrementado el número de personas que renuncian las herencias que les corresponden, y ello por motivos eminentemente fiscales.

⁵⁵ Sentencia dictada por el TJUE, el 3 de septiembre del 2014 (asunto C-127/12).

Como sabemos, el Impuesto sobre Sucesiones se paga donde el fallecido haya tenido su residencia habitual en los años anteriores al óbito, al margen de dónde estén situados los bienes, con la excepción de que, antes de morir haya estado en el extranjero, en cuyo caso liquida el impuesto conforme a la normativa del Estado. Por ello, se multiplican los casos de personas que se empadronan en otra comunidad, por ejemplo, donde viven sus hijos, para luego tributar menos, o incluso, que hagan la donación en vida a miembros de su familia que vivan en otra autonomía con menor tributación, ya que dependiendo del tipo de bien donado, el impuesto se pagaría en la CA donde resida el donatario, y no el donante. De esta forma, como hemos comentado anteriormente, estas desigualdades seguirán existiendo al tener libertad legislativa las CCAA, sin que haya ningún atisbo de cambio o armonización a nivel nacional.

Por tanto, con lo que hemos visto, podemos concluir que existe una discriminación de coste tributario en función de la normativa autonómica aplicable.

Las causas que reducen el tipo efectivo de gravamen son:

- El grado de parentesco con el causante o grado de discapacidad.
- Según el tipo de bien adquirido (vivienda habitual, empresa familiar, etc).
- También existen variables relacionadas con la situación geográfica de los bienes o de las personas.
- Y por último las tarifas del impuesto y los coeficientes multiplicadores que pueden y, de hecho, han sido objeto de modificación por parte de las CCAA, introduciendo diferencias de tributación entre los distintos territorios.

El grado de parentesco en la legislación de las CCAA.

Respecto a las CCAA analizadas, decir que han mejorado la tributación en función del grado de parentesco, introduciendo mejoras para los grupos I y II, aunque estas mejoras son más escasas en algunas CCAA que en otras. Por ejemplo en Aragón se produce una reducción del 100% de la BI en el caso de las adquisiciones “mortis”⁵⁶

⁵⁶ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): “*Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas*”, Universidad Pontificia ICAI – ICADE, Comillas, Madrid. CÁTEDRA ALTAE DE ESTUDIOS FINANCIEROS Y FISCALES, pág. 258.

causa” para los hijos del causante menores de edad, pero sin exceder de la cantidad de 3 millones de euros. Este porcentaje de reducción, también se aplica a la BI del cónyuge, ascendentes e hijos del causante, siempre y cuando se cumplan unos requisitos. En Murcia dicha reducción es del 99% sólo para el grupo I de parentesco, pero sin tener requisitos de residencia habitual para el adquirente y tampoco tiene límite de reducción a aplicar. En Castilla-La Mancha la bonificación en cuota es del 95 % para los grupos de parentesco I y II. Y en Cataluña no se establece un porcentaje respecto a las reducciones por parentesco entre los grupos I y II, sino que se establecen unas cantidades límite a deducir para estos grupos que son mucho más elevadas que las establecidas para el resto de grupos de parentesco. En la Comunidad Valenciana, para poder aplicar dicha reducción se necesita el requisito de residencia habitual del adquirente, por lo que puede ocurrir que algunas personas pertenecientes al grupo I de parentesco, no se beneficien de esta bonificación o reducción.

Tenemos que destacar el caso especial de las equiparaciones en la normativa autonómica y es que hay una cuestión de gran relevancia para el grupo II de parentesco, en relación con las parejas de hecho y las situaciones de acogimiento permanente o preadoptiva. La diferencia de regulación en algunas CCAA frente a la normativa estatal, beneficia de forma sustancial aquellas personas en estas situaciones por aplicación de determinadas normas autonómicas. Al establecer los grados de parentesco en la normativa estatal las parejas de hecho no son equiparadas con los cónyuges, por tanto, la pareja de hecho no se considera que tenga ninguna relación familiar con el fallecido, y se le aplican las tarifas y coeficientes del Grupo IV.

De las CCAA analizadas que regulan estos supuestos de las parejas de hecho y/o a las personas en acogimiento familiar son: Castilla- La Mancha y Cataluña. Esta cuestión al ser regulada, ha producido una ampliación de las personas que forman parte del Grupo II de parentesco por algunas CCAA, pero no tienen un trato homogéneo en todas ellas. La equiparación de las parejas de hecho inscritas en los registros oficiales correspondientes de la Comunidades a la figura del cónyuge, se ha regulado de forma mayoritaria pero no en todas ellas.⁵⁷

⁵⁷ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): “*Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autonómicas*”, ob. cit., págs. 258 y ss.

Referente al grupo III del grado de parentesco, pocas mejoras tributarias se han producido en este grupo. Hay CCAA en las que este grupo se ve favorecido porque las reducciones personales para el grupo se han aumentado respecto a la estatal (pero no de forma significativa en la cuota a pagar). En la CA de Cataluña, es donde el ahorro es mayor, aunque se trata de una carga muy cercana a la tributación estatal.

En general, podemos decir que las CCAA no han optado por favorecer las sucesiones para familiares del grupo III. En la práctica, este es un grupo que está formado por hermanos, cuyo parentesco es claramente cercano, y teniendo en cuenta que, de acuerdo con el CC, la parte de la herencia que puede ir a este Grupo (si hay herederos de los grupos I y II) es limitada, no se entiende bien el salto de tributación que en este grupo se produce.

Respecto al grupo IV, ninguna de las CCAA que estamos analizando ha introducido ningún importe de reducción específico para este grupo de parentesco. No obstante, se puede observar que el grupo IV tributa menos en algunas CCAA que en otras, como es el caso de Cataluña, pero esta diferencia se justifica por la aplicación de las propias tarifas de las CCAA que reducen la tributación.

Respecto a los grupos de parentesco y su tributación en las diferentes CCAA, podemos concluir que el ISD ha sido reducido de forma sustancial en los Grupos I y II de parentesco. Esto se justifica por la eliminación del impuesto en algunas Comunidades, mientras que otras se mantienen a niveles similares a la estatal. Además, decir, que las Comunidades que han reducido sustancialmente el impuesto para el Grupo I, lo han hecho menos para el Grupo II. Para los Grupos III y IV no hay ventajas fiscales relevantes en la carga tributaria en comparación con la normativa estatal. Estos dos últimos grupos de parentesco, pueden llegar a alcanzar un tipo medio de gravamen elevadísimo, que suponga una carga tributaria excesiva.⁵⁸

⁵⁸ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): *“Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas”*, ob. cit., págs.263 y ss.

El grado de minusvalía en la legislación de las CCAA.

Las reducciones en el caso de adquirentes con algún grado de minusvalía, se establecen a nivel estatal y se aplican sin perjuicio de las que correspondan por grado de parentesco. Las reducciones se establecen en función del grado de minusvalía y el tipo de la misma de acuerdo con el art. 20.2.a de la LISD.

Estas reducciones y beneficios son aumentados, en general, por las normativas autonómicas. Principalmente mejoran las reducciones en la base o disponen de bonificaciones en la cuota. Son los discapacitados con grado de minusvalía igual o superior al 65% los que obtienen los principales beneficios fiscales.

Hay que resaltar de las CCAA analizadas, la mejoran por su relevancia es en Aragón (reducción del 100% de las adquisiciones mortis causa para parientes con un grado de minusvalía igual o superior al 65%) y Castilla-La Mancha (reducción del 95% para adquisiciones por sujetos pasivos con discapacidad igual o superior al 65%). Por tanto estas CCAA han optado por establecer una tributación muy limitada en estos casos.

En general, los beneficios para este grupo de adquirentes no van vinculados al parentesco, sino que son beneficios adicionales a las reducciones por parentesco, si bien es cierto que en algunos casos si se vinculan al grado de parentesco.

Las ventajas fiscales reducen la tributación del Grupo I en la normativa estatal para el grado de minusvalía menor al 65%, y tributando a un porcentaje mucho menor si la minusvalía es igual o mayor al 65%. Por tanto la tributación se reduce de forma significativa ya en la normativa estatal referente a la discapacidad. Para el Grupo II, hay Comunidades donde la tributación de las personas afectadas por una minusvalía es muy baja, o incluso, nula. En el caso del Grupo III, el tipo de gravamen se reduce de forma sustancial para los discapacitados con minusvalía igual o superior al 65%, eliminándose

59

⁵⁹ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): *“Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas”*, ob. cit., págs. 270 y ss.

para la CA de Aragón y con una tributación muy baja en Castilla- La Mancha y la Comunidad Valenciana. En Cataluña, se reduce la tributación de este grado de minusvalía (mayor o igual al 65%), pero en menor medida.

Para los discapacitados con un menor grado de discapacidad (entre el 33% y el 65%), el ahorro fiscal disminuye, ya que las ventajas fiscales se regulan en mayor cuantía para el grado de discapacidad igual o mayor al 65%.

Podemos concluir respecto a la situación personal de los herederos, que la carga tributaria media aplicando la normativa estatal es muy alta en relación a la prevista en las normativas autonómicas. Hay un ahorro fiscal significativo en el territorio español por aplicación de las normativas de las CCAA, a pesar de que unas han reducido sustancialmente el tributo y otras prácticamente han mantenido la normativa estatal con alguna ligera modificación. Pero en conjunto, la normativa estatal resulta mucho más gravosa que la media de las CCAA.

Las ventajas autonómicas se producen, fundamentalmente, para los Grupos I y II, pero de forma mayoritaria las ventajas fiscales están en el Grupo I de parentesco. Los grandes perjudicados en cuanto a la carga tributaria son los adquirentes de los Grupos III y IV, tanto en la normativa estatal como en la autonómica. El ahorro fiscal en la normativa autonómica respecto a la estatal no afecta sustancialmente a los adquirentes de los Grupos III y IV, ya que estos grupos tributan prácticamente igual con la normativa estatal.

Variables relacionadas con el tipo de bien adquirido.

El ISD establece una serie de beneficios fiscales, mediante reducciones en la BI, para determinados tipos de bienes que se han querido favorecer en las transmisiones lucrativas. En el caso de la sucesión, se reduce la normativa estatal a la adquisición de la vivienda habitual y de lo que podemos denominar la empresa familiar (teniendo en cuenta tanto el negocio empresarial como profesional, o las participaciones de una ⁶⁰

⁶⁰ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): *“Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autonómicas”*, ob. cit., págs. 273 y ss.

sociedad con forma mercantil) que cumplan determinados requisitos, así como las explotaciones agrarias y los bienes del Patrimonio Histórico.

- ***Beneficios por la adquisición de la vivienda habitual.***

La normativa estatal del ISD establece una reducción de la BI en caso de fallecimiento del 95% del valor de la vivienda habitual con un límite de 122.606,47 € para cada sujeto pasivo y bajo unos requisitos relacionados con el grado de parentesco y un requisito de permanencia en el patrimonio del adquirente. Podemos decir que con este tipo de reducción, será más barato heredar una vivienda habitual que dinero en efectivo.

Referente al grado de parentesco, tenemos que decir que esta reducción se aplica al cónyuge, ascendiente o descendiente y colateral mayor de 65 años que conviviese los dos últimos años con el fallecido. Esto hace que, si se deja la vivienda habitual a otra persona fuera del grupo de parentesco beneficiado, no haya reducción alguna.

Esta reducción permitirá a los adjudicatarios mantener la vivienda habitual, sin necesidad de tener en algunos casos que vender o hipotecar la vivienda para pagar el impuesto correspondiente, siendo este el objetivo de dicha reducción en el coste fiscal.

Las CCAA que han introducido novedades en el tratamiento de la vivienda habitual en la liquidación del ISD, lo han hecho para aumentar ligeramente el importe de la reducción o para aumentar el porcentaje de la reducción del 95% hasta el 100% en algunos casos, y en muchas de ellas para reducir el requisito de permanencia a 5 años. El requisito de mantenimiento de la vivienda habitual implica un impacto directo para el futuro, ya que existe una penalización que obliga a tributar lo que se dejó de ingresar en el caso de incumplimiento de este requisito, por lo que resulta muy relevante la rebaja a cinco años.

De las CCAA analizadas que han aumentado el porcentaje de reducción, si bien cumpliendo unos requisitos, han sido Aragón aplicando un 95% de reducción con un ⁶¹

⁶¹ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): “*Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas*”, ob. cit., págs. 275 y ss.

límite de 125.000 €, y Cataluña con el mismo porcentaje de reducción pero con el límite de 500.000 €. En cambio la Comunidad Valenciana baja la reducción al 75%, pero aumenta la cuantía del límite como ya explicamos.

La reducción a 5 años del requisito de permanencia ha sido sin embargo un cambio que han realizado todas las CCAA analizadas referente a la adquisición mortis causa de la vivienda habitual.

- ***Beneficios fiscales causados por la adquisición de negocios empresariales o profesionales o participaciones en empresa.***

La adquisición mortis causa de una empresa que podemos denominar familiar, teniendo en cuenta los requisitos exigidos, tiene una reducción de la BI del 95%. Esta reducción a nivel estatal ha sido mejorada por algunas CCAA estableciendo una reducción propia o mejorando los requisitos exigidos en la normativa estatal.

Con independencia de la justificación de estas medidas, que son razonables dentro de un conjunto de medidas de apoyo a la actividad empresarial y su seguimiento, la herencia de una empresa es mucho más ventajosa que la herencia del valor de la misma en otro tipo de bienes. Así, la ventaja fiscal de reducir el 95% de valor de una empresa, frente a otras alternativas de bienes a heredar (como sería el caso de dinero en efectivo o productos financieros) supone una discriminación positiva a favor de la transmisión de empresas.

El apoyo a la actividad empresarial en el caso de sucesiones ha dado lugar, en los últimos años a una planificación fiscal, que de acuerdo con la normativa aplicable y cumpliéndose todos los requisitos para su aplicación, permita reducir la carga tributaria dirigiendo el ahorro a estructuras que paguen menos (o incluso estén exentas por completo del pago) en caso de fallecimiento del titular. Estas estructuras tienen un coste, que si bien es menor que el ahorro fiscal, no pueden ser realizadas por todo contribuyente, beneficiando de hecho a las rentas más altas, ya que los costes incurridos

62

⁶² VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): “*Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas*”, ob. cit., págs. 278 y ss.

(el asesoramiento fiscal, realizar las actividades necesarias y los costes de mantener las estructuras), son pequeños en comparación con patrimonios grandes. Podemos decir que el impacto resultante en la carga tributaria derivado del hecho de heredar un mismo importe en concepto de empresa familiar (con el cumplimiento de los requisitos correspondientes) es mucho menor en relación a la herencia de dinero u otros bienes.

La carga tributaria de la adquisición de una empresa familiar difiere frente a otros tipos de ahorro. Esta carga varía en función del grupo de parentesco, al unirse los distintos beneficios fiscales (reducciones personales y bonificaciones) y por el cumplimiento de los requisitos para aplicar las reducciones por tipo de bien, que se unen a criterios de parentesco en la normativa estatal y en casi todas las CCAA.

La tributación de los Grupos I y II se ve favorecida, en un primer lugar, por el grado de parentesco, además como hemos visto en repetidas ocasiones, es el hecho que genera las principales ventajas fiscales en el ISD. Y son principalmente el Grupo I el más favorecido en casi todas las CCAA y el Grupo II de forma muy significativa en un grupo de Comunidades. Aunque los Grupos I y II obtienen unos beneficios fiscales que reducen su tipo medio de gravamen por parentesco, podemos observar que la carga tributaria se reduce entorno al 0% para la adquisición de una empresa, frente a los tipos de gravamen si se adquiere una vivienda o dinero.

El grupo III de parentesco no tiene reducción a nivel estatal por el tipo de bien adquirido en el ISD salvo excepciones. Entre las excepciones podemos mencionar cuando un pariente colateral mayor de 65 años puede beneficiarse de la reducción por adquisición lucrativa de vivienda habitual cumpliendo determinados requisitos. En el caso de la sucesión de la empresa familiar nos encontraríamos con adquirentes del Grupo III que pueden aplicar la reducción, en ese caso los colaterales hasta el tercer grado. Además, hay CCAA que han regulado una reducción propia para la empresa ampliando el Grupo de parentesco que puede beneficiarse de la reducción, o incluso, no estableciendo requisito alguno en este sentido. Por lo tanto es el Grupo III el que puede (en determinados casos y no de forma generalizada), beneficiarse más de las reducciones por adquisición de empresa.⁶³

⁶³ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): *“Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas”*, ob. cit., págs. 282 y ss.

Ahora bien, observando las CCAA analizadas, Aragón posee una reducción del 99% de la empresa individual y negocio profesional en adquisiciones mortis causa, frente al 95% de reducción que establece Cataluña en la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, del 99% de reducción en Murcia por la transmisión (específica o propia) mortis causa de empresa individual o negocio profesional y Castilla-La Mancha con una reducción del 95% más un 4% adicional cumpliendo una serie de requisitos. De las CCAA estudiadas, las que potencian y mejoran la carga fiscal de la sucesión, ampliando el grupo adquirente beneficiario de la reducción son: Cataluña y Murcia. Estas CCAA, excepto Cataluña, vinculan esta reducción a requisitos geográficos de apoyo a la región, exigiéndose que la actividad o negocio se ubique en la CA y se mantenga en dicha Comunidad. Cataluña no tiene esa exigencia para la aplicación de dicha reducción, pero si exige mantener la misma actividad a diferencia por ejemplo de Murcia que exige la permanencia de 5 años (al igual que casi todas las CCAA), aunque cabe la posibilidad de transmitir estos bienes y derechos siempre que se reinviertan en otros de análoga naturaleza y destino empresarial. Murcia, en este aspecto se asimila a la normativa estatal que sólo pide que se mantenga el valor de lo adquirido (pero durante 10 años), pero puede cambiarse la actividad, incluso realizar operaciones societarias mientras no se altere sustancialmente el valor de la adquisición.

A pesar de todo esto, hay alguna CCAA que ha establecido una reducción en la BI, pero sin unirlo a un requisito de parentesco y sólo en estas CCAA existe una ventaja fiscal en la sucesión de empresa frente a las otras alternativas de bienes.

Respecto al Grupo IV podemos decir que prácticamente todas las CCAA coinciden, salvo Murcia (que está incluida en nuestro análisis).

Como conclusión a este apartado, no toda sucesión de una empresa puede beneficiarse de la reducción estatal del 95%, ya que han de cumplirse una serie de ⁶⁴

⁶⁴ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): *“Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas”*, ob. cit., págs. 287 y ss.

requisitos, tanto en el transmitente, como en el adquirente, como en la propia empresa objeto de sucesión. Estos requisitos se han detallado en epígrafes anteriores, referente tanto a la normativa estatal como en la normativa de las CCAA.

A nivel general debemos señalar que la mayoría de las CCAA han realizado la mejora del requisito relacionado con el plazo de mantenimiento, que al igual que en el caso de la vivienda habitual ha pasado de 10 años a 5 años. De las CCAA de nuestro análisis sólo Aragón no ha realizado esta mejora.

Referente al porcentaje de reducción, también hay variación entre las CCAA, ya que algunas de ellas han aumentado del 95% al 98%, 99% e incluso 100% (Aragón el 99%, Cataluña y la Comunidad Valenciana mantienen el 95%, Castilla- La Mancha el 95% más un 4% adicional y Murcia un 99%).

Por tanto, muchas de las mejoras en las ventajas fiscales para la sucesión de empresa, vinculan en las normativas autonómicas al futuro empresarial de la Comunidad, estableciéndose requisitos de permanencia en la misma. Bien se exige mantener la actividad de la zona, o el domicilio social y/o fiscal.

Además, la empresa familiar es el bien más ventajoso para ser adquirido por sucesión, de acuerdo con la normativa estatal. El objetivo es favorecer la actividad empresarial y la continuidad de la misma en caso de fallecimiento de un familiar.

También, decir que la normativa autonómica amplía en algunas CCAA los posibles beneficios de la reducción, haciendo que la adquisición de este tipo de bien obtenga ventajas fiscales en general, para más adquirentes. Hay CCAA donde se reduce sustancialmente la tributación para la adquisición de empresas para los Grupos III y IV, debiendo distinguir si hay requisitos relacionados con el apoyo empresarial a la misma región o no. Considerar que las CCAA que amplían el Grupo, no incluyen a todas las personas que podrían estar en los Grupos III y IV. Hay CCAA que limitan a ⁶⁵

⁶⁵ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): “*Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autonómicas*”, ob. cit., págs. 294 y ss.

beneficiarios que sean colaterales de tercer grado solo por consanguinidad. Y en relación con el Grupo IV hay CCAA que no ponen límite específico (Murcia) y otras que lo limitan a Colaterales hasta el 4º grado por consanguinidad. Por ejemplo Cataluña favorece a personas del Grupo III (no a las del Grupo IV), y los requisitos van relacionados al tipo de actividad, exigiéndose el mantenimiento de la misma.

Por tanto, las CCAA mantienen una ventaja fiscal muy alta para las empresas y participaciones que cumplan los requisitos establecidos, ampliando el grupo de parentesco al que se aplica la reducción, disminuyendo el número de años de permanencia a 5 años, y aumentando el porcentaje de reducción al 99% o 100%.

- ***Adquisiciones de bienes del Patrimonio Histórico.***

Se obtiene un beneficio fiscal cuando la BI constituida por bienes heredados forma parte del Patrimonio Histórico Español o Cultural de las CCAA que estén exentos del IP. Esta reducción en la BI es del 95% y la pueden aplicar el cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido. En la normativa estatal se exige el mantenimiento de 10 años.

En relación con las CCAA, decir, que han aumentado el tipo de bien calificado como Patrimonio Histórico y han reducido muchas de ellas el período de permanencia a 5 años. Comentar que, de las CCAA analizadas, sólo hace referencia a la adquisición de bienes de estas características Cataluña, estableciendo una reducción del 95% para bienes del Patrimonio Cultural. La Comunidad Valenciana, establece al respecto una reducción en los bienes incluidos en el Registro de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario del Patrimonio Cultural Valenciano, exigiendo que se cedan para su exhibición y la cuantía de la reducción varía según los años de cesión.

- ***Adquisiciones de explotaciones agrarias.***

Las explotaciones agrarias son un tipo de bien que también está beneficiado en las ⁶⁶

⁶⁶ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): “*Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas*”, ob. cit., págs. 297 y ss.

adquisiciones mortis causa. En la propia ley 19/1995 se establecen una serie de ventajas fiscales en la adquisición por fallecimiento de explotaciones agrarias que cumplan determinados requisitos (reducciones del 50% al 90%). Principalmente, se quiere ayudar, reduciendo la carga fiscal en estos casos, para incentivar la modernización de las explotaciones agrarias.

No obstante, resaltar que algunas CCAA, han mejorado el régimen fiscal para las sucesiones de este tipo de explotación. En los casos analizados, Cataluña establece una reducción al 95% por la adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causahabiente, en la Comunidad Valenciana, una reducción del 95% para cónyuge y descendientes, con un período de mantenimiento de 5 años y Murcia una deducción en cuota del 99% en las adquisiciones mortis causa de explotaciones agrícolas situadas en Murcia, y con una permanencia de 10 años.

Se puede concluir, con respecto a los beneficios fiscales aplicables a determinados bienes, que la normativa del ISD establece diferencias respecto del tipo de bien adquirido, tanto en la normativa estatal como en las autonómicas. El tipo de bien objeto de la adquisición mortis causa no es neutral. La reducción en la BI, en función del bien adquirido afecta a la carga tributaria de forma sustancial, haciendo que el ahorro se canalice hacia determinados bienes.

Podemos determinar la existencia de discriminación tributaria por el tipo de bien que se adquiriera en sucesiones.⁶⁷

17.- ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UE.

17.1.- INTRODUCCIÓN.

Para comenzar con este estudio podemos decir que en los últimos años se ha

⁶⁷ VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.): *“Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas”*, ob. cit., págs. 298 y ss.

venido planteando la necesidad de enfrentar una reforma en profundidad del Derecho de Sucesiones, tanto en los países de nuestro entorno como dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico interno⁶⁸. Podemos decir que, existe una tendencia en la UE de homogeneizar la tributación en todas las herencias, siguiendo las propuestas del Libro Verde de Sucesiones de la UE.⁶⁹

En primer lugar, existen una serie de factores en la realidad social y económica, compartidos por muchos países, que inciden sobre la necesidad, al menos, de reflexionar acerca de una modificación del Derecho sucesorio a nivel europeo. En este sentido basta destacar los datos ofrecidos por la Comisión Europea en su Comunicación al PE, al Consejo y al Comité Económico y Social acerca de los obstáculos transfronterizos derivados de los ISD. Por este obstáculo y otros que podemos ver más adelante, se establece una revisión que tiene que transitar obligatoriamente por una oportuna reforma de la fiscalidad en materia de sucesión *mortis causa*.

Varias son las razones que han llevado a la Comisión a abrir este proceso. En diciembre de 2011, la Comisión recomendó a los países de la UE reformar sus legislaciones internas sobre sucesiones transfronterizas en aras a respetar la normativa comunitaria y evitar una doble imposición de las herencias dentro de la UE.

Tal discusión se ha trasladado hasta el ámbito político, donde se han dado a conocer diversas propuestas (en parte hechas ya realidad por algunas CCAA) tendentes a la práctica eliminación del gravamen de las transmisiones hereditarias realizadas dentro del núcleo familiar básico. En la práctica, se ha intentado graduar la carga fiscal por parte de las CCAA, lo que ocasiona no sólo desigualdades dentro del ámbito estatal, sino también problemas de disparidad del trato con el resto de ciudadanos europeos. Esta cuestión ha cobrado especial importancia tras la reciente sentencia de 3 de⁷⁰

⁶⁸ VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): “Revista de Derecho Comunitario Europeo” num..49. Madrid, septiembre/diciembre 2014. Consultado el 20 de Abril de 2016, pág. 974.

⁶⁹ ANÓNIMO: “Estudio de Derecho comparado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España” Hispajuris, Zaragoza, abril 2011, pág. 7.

⁷⁰ VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): “Revista de Derecho Comunitario Europeo” num..49., ob. cit., pág. 982.

septiembre de 2014 en el asunto Comisión contra España, en la que el TJUE ha condenado a España por violación del art. 63 TFUE.

17.2.- COMPATIBILIDAD DE LA REGULACIÓN ESTATAL Y AUTONÓMICA DEL ISD CON LAS LIBERTADES DE LA UE.

El 5 de mayo de 2010 la Comisión, en el ejercicio de su competencia recogida en el artículo 258 TFUE, envió un Dictamen motivado a España para que modificara el régimen fiscal aplicable a las sucesiones y donaciones. En este dictamen se advertía a España, que el régimen jurídico del tributo constituía un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales, infringiendo los arts. 45 y 63 TFUE, dado que se estaba sometiendo a una carga tributaria mayor a los fondos de los no residentes o los activos radicados en el extranjero con el consiguiente perjuicio de pagar éstos más impuestos que los residentes en España o que en los casos de donación de bienes situados en España.

Debido a la ausencia de modificación de la legislación española a fin de cumplir con las exigencias del primer Dictamen, la Comisión presentó una demanda ante el TJUE, y confirmando el incumplimiento por parte de España de sus obligaciones conforme al art. 63 TFUE. En los siguientes epígrafes analizaremos por tanto las libertades comunitarias afectadas por la regulación española.

Libre circulación de personas y no discriminación.

Como hemos comentado anteriormente, en nuestro Estado existen diferentes regulaciones y ,por tanto, beneficios fiscales para los residentes en determinadas CCAA, siendo de aplicación a los no residentes, o a los bienes situados en el extranjero, el régimen estatal, y no pudiendo beneficiarse de las ventajas fiscales que ofrecen dichas CCA. En este sentido, es necesario mencionar que, con carácter general, el TJUE se ha pronunciado sobre la compatibilidad de medidas tributarias establecidas por los Estados miembros y las libertades básicas dentro de la Unión. Posteriormente el Tribunal ha ⁷¹

⁷¹ VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): “Revista de Derecho Comunitario Europeo” num..49, ob. cit., págs. 982 y ss.

seguido reiterando que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión y absteniéndose de toda discriminación basada en la nacionalidad.

En el caso concreto de la regularización española del ISD, el establecimiento de estas diferencias por motivos de residencia o por el país donde se encuentren los bienes fue considerado por la Comisión como un régimen fiscal discriminatorio que obstaculiza la libre circulación de personas, aunque el TJUE estimó que la Comisión no había acreditado en qué manera afectaba la legislación estatal al ejercicio de dicha libertad, ni la existencia de un nexo entre dicha normativa nacional y el art. 21 TFUE.

En este caso, es preciso señalar que estaríamos ante lo que se conoce como una discriminación encubierta, ya que no se basa en la nacionalidad, que se encuentra expresamente prohibida en el art. 18 TFUE, pero tiene los mismos efectos.

El concepto de discriminación se entiende como la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes. Y es aquí donde radica la cuestión, que con carácter general el TJUE ha considerado que en materia de impuestos directos la situación de un residente y un no residente no serían comparables por lo general, siendo posible la aplicación de normas diferentes o el no otorgamiento de determinadas ventajas fiscales. La razón de esta jurisprudencia se debía a que *“ante una ventaja fiscal, de la que no disfrutara el no residente, una diferencia de trato entre estos dos grupos de sujetos pasivos puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado, si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en este punto entre ambas categorías de sujetos pasivos”*.

Tal y como se ha señalado, en el caso del ISD, el TJUE ha considerado de aplicación el mismo trato a residentes y no residentes.

Sin embargo, la afectación de esta normativa discriminatoria a la libre ⁷²

⁷² VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): *“Revista de Derecho Comunitario Europeo”* num.49. , ob. cit., págs. 283 y ss.

circulación de personas no ha sido objeto de ninguna resolución judicial, ya que las mismas se han basado, principalmente, en la violación de la libre circulación de capitales. En todo caso, el TJUE consideró que *“los efectos de la normativa fiscal en materia de sucesiones están asimismo entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de circulación establecida por el Tratado”*

En lo relativo a la normativa española, parece tener difícil ajuste con la jurisprudencia del TJUE el trato diferente y las ventajas fiscales otorgadas a los residentes en determinadas CCAA, pudiendo suponer, por tanto, un obstáculo a la libre circulación de personas en atención a lo señalado por el TJUE. Esto es debido a la no existencia de alguna situación objetiva que justifique dicha diferencia de trato, ya que en el caso español la cuantía del tributo se calcula en función del valor de la transmisión, no siendo, por tanto, determinante para valorar dicha transmisión el que el beneficiario de la misma resida o no en una determinada CA, o que los bienes no se encuentren en la misma.

En cuanto a la posible aplicación de alguna de las excepciones que permitirían esta diferencia de trato, es necesario señalar que el art. 21 TFUE recoge que el derecho a circular y residir estará sujeto *“a las limitaciones y condiciones previstas en los tratados”*, siendo por tanto de aplicación los límites recogidos en el art. 45.3 TFUE relativos a orden público, seguridad y salud públicas, y que parecen tener difícil encaje en este caso. Pero, por otra parte, el TJUE también ha recogido determinadas excepciones que permiten un trato discriminatorio, siempre que tengan un objetivo legítimo compatible con el Tratado, o si está justificado por razones imperiosas de interés general, y que son de carácter eminentemente fiscal, como el reparto equitativo de la carga, la cohesión fiscal, la lucha contra la evasión fiscal y las dificultades procedimentales para la ejecución del tributo. En todo caso, también parecen de difícil aplicación al supuesto español dichas excepciones, que por otra parte no han sido nunca aceptadas por el TJUE en materia de ISD.⁷³

⁷³ VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): *“Revista de Derecho Comunitario Europeo”* num.49., ob. cit., págs. 985 y ss.

El derecho de establecimiento y la transmisión mortis causa de empresas y participaciones empresariales.

El Dictamen motivado de la Comisión, consideraba que la normativa española sobre ISD suponía un obstáculo a la libre circulación de personas, y conforme al art. 21 TFUE, el concepto amplio de esta libertad nos permitiría incluir el derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios.

Se considera de interés, realizar una referencia a la afectación de la regulación del ISD español al derecho de establecimiento debido, en primer lugar, a la jurisprudencia específica sobre la materia y, en segundo lugar, a que, como recogíamos anteriormente, el TJUE consideraba que la regulación fiscal de un Estado miembro en materia de sucesiones podrá influir en la decisión de ejercicio de la libre circulación y que en el caso del derecho de establecimiento vendría a ser “*el ejercicio afectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en otro Estado miembro por una duración indeterminada*”

La norma en cuestión introducía, una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos del ISD, basada en el criterio del lugar en el que hubieran empleado a un número de trabajadores durante un determinado período; diferencia que podía obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de dichos sujetos pasivos.

Con relación al caso español, en la Ley 29/1987 se establece por parte del Estado una reducción en el art. 20.2.c), que recoge una minoración del 95% de la BI. La normativa estatal condiciona la aplicación de este beneficio fiscal al cumplimiento de una serie de requisitos objetivos, subjetivos y temporales, pero ninguna de estas exigencias vulnera la libertad de establecimiento del art. 49 TFUE. En particular, en ningún momento se supedita la aplicación de esta ventaja fiscal a que la entidad cuyas participaciones se transmiten *mortis causa* tenga su domicilio en territorio español. Sin embargo, hemos visto que el ISD es susceptible de ser modificado por las CCAA en algunos aspectos, como las reducciones a aplicar sobre la BI. Sobre este elemento del ⁷⁴

⁷⁴ VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): “*Revista de Derecho Comunitario Europeo*” num.49., ob. cit., págs. 286 y ss.

tributo pueden actuar en una doble vertiente. Por un lado, pueden crear nuevas reducciones “*siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CA de que se trate*”. En segundo lugar, pueden regular las reducciones dispuestas por el Estado pero, “*manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla*”.

Muchas Comunidades han mejorado la reducción del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987. Como ya hemos visto, la Ley 22/2009 les autoriza a mantener la reducción en condiciones similares a las establecidas por el Estado o mejorarla, fundamentalmente mediante la disminución de los requisitos para poder aplicarla. En ningún caso, se les permite a las Comunidades endurecer o restringir las condiciones para poder acogerse a este beneficio fiscal. Para beneficiarse de esta reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades es necesario que la entidad tenga su domicilio social en el territorio de la Comunidad.

Pero lo que resulta aún más relevante en relación con el objeto de este trabajo, es que, además, tales normas irían en contra del derecho de establecimiento del art. 49 TFUE. Según la jurisprudencia mencionada del TJUE, no se puede supeditar la aplicación de un beneficio fiscal, en nuestro caso, de una reducción por transmisión *mortis causa* de la empresa familiar, a que la entidad tenga su domicilio social en el territorio no ya de un concreto Estado miembro, sino de una determinada CA; sin duda alguna, con este tipo de disposiciones que restringen la aplicación de significativos beneficios fiscales se obstaculiza la libertad de establecimiento.

La libre circulación de capitales.

El TFUE, como hemos señalado, ha confirmado la violación por parte de España del art. 63 TFUE, que recoge la prohibición de restricciones a la libre circulación de ⁷⁵

⁷⁵ VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): “*Revista de Derecho Comunitario Europeo*” num.49., ob. cit., págs. 988 y ss.

capitales. Sobre la misma se ha pronunciado el TJUE en distintas ocasiones en materia de ISD, señalando que constituyen restricciones a dicha libertad las que *“provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes”*. Por otra parte el TJUE ha reconocido en diversos pronunciamientos la sucesión como *“Movimientos de capitales de carácter personal” “salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro”*.

En lo relativo a España, el Tribunal se pronunció acerca de la existencia de una discriminación no justificada por motivos de residencia, y que vendría a suponer un obstáculo para la libre circulación de capitales, siendo el primero de ellos, y que ha servido de base para el resto de la jurisprudencia del TJUE, el asunto Barbier.

El TJUE se ha manifestado contrario en sucesivas ocasiones, al establecimiento de diferencias de trato en determinados beneficios fiscales. En ocasiones, lo ha hecho en función de la residencia del difunto en el momento del fallecimiento, como en los asuntos Eckelkamp y Arens Silken, no permitiéndose respectivamente deducir del valor del inmueble las cargas hipotecarias ni las deudas sobre los bienes heredados. Y, en otras ocasiones en función de la residencia de los herederos, como en el asunto Mattner, en el que el TJUE no encontró ninguna situación objetiva que permitiera justificar la aplicación de la desgravación fiscal sobre el ISD si alguna de las partes residía en el Estado. En este sentido se pronuncia también el TJUE respecto al régimen español, señalando que *“la posibilidad de que en virtud de la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aún cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción a la libre circulación de capitales”*.

Pero el TJUE no se ha pronunciado únicamente respecto del establecimiento de un régimen discriminatorio en función del lugar de residencia.⁷⁶

⁷⁶ VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): *“Revista de Derecho Comunitario Europeo”* num.49., ob. cit., págs. 989 y ss.

En lo referido a España, el desmesurado uso de competencias normativas por parte de algunas CCAA parece, en algunos casos, ir de nuevo en contra de la normativa de la UE, ya que se establecen beneficios fiscales unidos a la residencia o al lugar donde radique el bien, A continuación citamos algunos ejemplos.

En primer lugar, nos referiremos a las reducciones por transmisión de la vivienda habitual, ya que han sido muchas las CCAA que han regulado la reducción por dicha transmisión, contemplado en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987. En algunas Comunidades se ha llegado a los supuestos del 100%, pero condicionan la aplicación del beneficio fiscal a la necesaria situación de la vivienda dentro del territorio de la CA competente. Tomando en consideración la jurisprudencia del TJUE, las mencionadas medidas parecen que tienen difícil encaje con la libertad de circulación de capitales.

En relación con las reducciones por transmisión de empresas y explotaciones agrícolas, varias Comunidades han regulado este tipo de reducciones fijando condicionantes más restrictivos que los establecidos por la legislación estatal. Así, algunas Comunidades exigen para la aplicación de este beneficio fiscal que el domicilio social de la entidad esté situado en el territorio de la CA. Por tanto, a la vista de lo manifestado por el TJUE, cabe concluir que este tipo de disposiciones que distinguen entre un mejor o peor tratamiento tributario, en función de la situación del bien transmitido, podrían ir en contra de libertad de circulación de capitales.⁷⁷

17.3.- ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LA UE Y EEUU.

En este punto vamos a realizar un estudio comparativo del Impuesto sobre Sucesiones aplicado en los países de la UE y EEUU.⁷⁸

⁷⁷ VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.): *“Revista de Derecho Comunitario Europeo”* num.49., ob. cit., pág. 992.

⁷⁸ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: *“Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”* Instituto de la Empresa Familiar, 2005, pág. 39

En relación al ISD, es importante destacar que, dentro de la llamada “Europa de los 15”, anterior a la adhesión de diversos países del Este, ya había tres países (Italia, Portugal y Suecia), que optaron por la supresión del este impuesto, y que en cinco (Chipre, Estonia, Letonia, Malta y la República Eslovaca) de los 10 países de la Europa del Este incorporados con posterioridad, tampoco existía un ISD, así como que en algunos países donde todavía existe este impuesto se aplica una exención cuando los herederos son hijos del causante (Luxemburgo, Eslovenia, Lituania y República Checa).

En todos los países de la llamada “Europa de los 15” en los que existía un Impuesto sobre Sucesiones se preveían, y aún se prevén, beneficios fiscales para la sucesión de la empresa familiar, siendo sin duda el régimen español de los más beneficiados en este aspecto.

Podemos comenzar con el análisis diciendo que en todos los países de la UE anteriores a la incorporación de los países del Este, y en EEUU existe un ISD, salvo en Italia, Portugal y Suecia, países donde se eliminó el impuesto con efectos desde 2001, 2004 y 2005, respectivamente. No obstante, en Italia y Portugal se han establecido impuestos análogos sobre la adquisición de bienes inmuebles por herencia o donación.

En prácticamente todos los países (salvo en Irlanda y el Reino Unido donde se aplican unos tipos fijos del 20% y 40%, respectivamente) el impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen, y además, los tipos de gravamen aplicables varían en función del parentesco. Cabe destacar que el tipo máximo aplicable en España es el 34% a las sucesiones y donaciones cuando los beneficiarios son los hijos del causante o el donante, y es considerablemente superior al aplicarlo en el resto de los países de la “Europa de los 15”, con excepción de Francia y Reino Unido donde el tipo máximo es del 40%. El tipo marginal máximo aplicable en EEUU es del 47%, que es muy superior a los existentes en la Unión Europea.

Por otro lado, en los países de la “Europa de los 15” donde existe un ISD se ⁷⁹

⁷⁹ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit. págs. 39 y ss.

establecen mínimos exentos cuyo importe generalmente depende del grado de parentesco (Alemania, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Holanda y Reino Unido). Por lo general, la cuantía de los mínimos exentos en estos países es superior a la del mínimo exento establecido por la legislación estatal española para el caso de sucesiones a favor del cónyuge y descendientes mayores de 21 años.

Cabe destacar, que en cinco de los diez países del Este de Europa que se incorporado a la Unión Europea en el 2004 no existe un ISD. En los países donde existe el impuesto (Eslovenia, Hungría, Lituania, Polonia y la República Checa) están exentas las adquisiciones lucrativas por los hijos del causante o donante salvo en Polonia y Hungría donde el tipo máximo asciende al 20% y 21%, respectivamente.

Los beneficios fiscales aplicables en los países de la UE para la adquisición de empresas familiares, consisten en una combinación de las siguientes medidas: existencia de mínimos exentos, reglas especiales para la determinación del valor de la empresa familiar, bonificaciones, exenciones totales o parciales, así como la posibilidad de diferir el pago de la deuda tributaria en varios años, incluso en algunos casos sin abono de intereses de demora.

Los requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales previstos por la legislación de cada Estado son muy variados, pero en la generalidad de los países se exige que el heredero o donatario mantenga las participaciones de la sociedad familiar o que continúe en el desarrollo del negocio durante un determinado período de tiempo, que en la mayoría de los países es de 5 años. El plazo previsto para ello en la normativa estatal española es muy superior ya que es de 10 años, aunque la normativa de algunas CCAA lo ha reducido a 5 años.

A la luz de los datos resultantes de este estudio comparativo, parece conveniente plantear una profunda reforma de este impuesto orientada fundamentalmente a la exoneración de tributación en los casos de sucesiones entre familiares directos⁸⁰

⁸⁰ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: *“Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”*, ob. cit. págs. 40 y ss.

(cónyuges, ascendientes y descendientes), puesto que en estos supuestos normalmente la sucesión no significa más que un cambio en la titularidad jurídica de unos bienes que los herederos ya venían efectivamente disfrutando con anterioridad. Dadas las competencias normativas forales y autonómicas, la reforma del impuesto a nivel estatal desincentivaría los cambios de residencia por razones meramente fiscales.⁸¹

A continuación mostramos unos cuadros comparativos del Impuesto sobre Sucesiones de los países de la UE y EEUU, teniendo en cuenta varios criterios.

CUADRO COMPARATIVO SOBRE SUCESIONES EN LOS PAÍSES DE LA UE.

País	¿Existe Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?	Tipo máximo en donaciones/sucesiones de padres a hijos	¿Existe un régimen especial en la sucesión de la empresa familiar?
Alemania	Sí	30%	Sí
Austria	Sí	15%	Sí
Bélgica	Sí	30%	Sí
Dinamarca	Sí	15%	Sí
España	Sí	34%	Sí
Finlandia	Sí	16%	Sí
Francia	Sí	40%	Sí
Grecia	Sí	20%	Sí
Holanda	Sí	27%	Sí
Irlanda	Sí	20%	Sí
Italia	No		
Luxemburgo	Sí	Sucesiones: 0%	No

⁸¹ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., pág. 41.

		Donaciones: entre 1,8% y 2,4%	
Portugal	No		
Reino Unido	Sí	40%	Sí
Suecia	No		
Chipre	No		
Eslovenia	Sí	0%	No
Estonia	No		
Hungría	Sí	General: 21% Bienes inmuebles: Sucesiones: 10% Donaciones: 12%	No
Letonia	No		
Lituania	Sucesiones: Sí Donaciones: No	0%	No
Malta	No		
Polonia	Sí	20%	No
República Checa	Sí	Sucesiones: 0% Donaciones: 5%	No
República Eslovaca	No		

Fuente: Instituto de la Empresa Familiar.

CUADRO COMPARATIVO SOBRE SUCESIONES EN EEUU.

País	¿Existe Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?	Tipo máximo en donaciones/sucesiones de padres a hijos	¿Existe un régimen especial en la sucesión de la empresa familiar?
Estados Unidos	Sí	47%	No

Fuente: Instituto de la Empresa Familiar.

A continuación, incluiremos información complementaria acerca del impuesto en los diferentes países de la UE y en EEUU.

ALEMANIA:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen. El tipo impositivo máximo aplicable depende del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante:

- Cónyuge y descendientes de primer grado: máximo 30%.
- Ascendientes y descendientes de segundo grado: máximo 40%.
- Otros beneficiarios: máximo 50%.

Existen exenciones cuyo importe varía dependiendo de la relación entre el beneficiario y el donante/causante: desde 5.200€ (cuando no existe relación familiar) hasta 307.000 euros (entre cónyuges).

Empresa familiar:

En el caso de transmisión mortis causa o donación de un negocio familiar, cuando el causante o donante sea propietario de la empresa o tenga una participación superior al 25% (no se exige umbral mínimo de participación en el caso de negocios ganaderos y agrícolas) sobre ésta, el impuesto se exigirá conforme a lo siguiente:

- En primer lugar, será aplicable una deducción especial de 225.000€ del valor de la herencia o donación.
- Una vez considerada la deducción mencionada anteriormente, solo el 65% restante estará sujeto a imposición a una escala progresiva con menores tipos que la general.

Para que resulten aplicables los citados beneficios fiscales se exige, entre otros requisitos, que la participación adquirida por el heredero/donatario se mantenga durante al menos 5 años a contar desde la adquisición de ésta.⁸²

⁸² VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., pág. 77.

En el caso de sucesiones hereditarias es posible aplazar el pago del impuesto sin interés en 10 años para asegurar la supervivencia de la empresa.

AUSTRIA:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen. Además, el tipo impositivo aplicable depende del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante:

- Cónyuge y descendientes de primer grado: desde un 2% hasta un 15%.
- Descendientes de segundo grado: desde 4% hasta 25%.
- Ascendientes y colaterales de segundo grado: desde 6% hasta 40%.
- Colaterales de tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad: desde 8% hasta 50%.
- Otros beneficiarios: desde 14% hasta 60%.

Empresa familiar:

Se encuentra exento de imposición un importe de 365.000 euros del valor de la empresa familiar donada/heredada, siempre y cuando el donante/causante posea el 100% del negocio transmitido. En caso de que dicha participación sea inferior, el importe exento del impuesto se calculará de manera proporcional. Los requisitos de aplicación de este beneficio son:

- El donante/causante debe ser titular al menos del 25% del capital de la sociedad.
- El donante debe tener una edad superior a 55 años o encontrarse incapacitado para continuar con la actividad del negocio
- La donación o herencia transmitida a la persona que quiera acogerse al presente beneficio debe equivaler como mínimo al 25% del capital de la sociedad.
- El donatario/heredero debe ser una persona física y mantener la participación al menos durante 5 años.⁸³

⁸³ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., págs. 77 y ss.

BÉLGICA:

Existen diferencias sustanciales en función de cuál de las tres regiones del país someta a imposición la sucesión o donación. En las regiones de Bruselas y Valonia, el impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen y, además, el tipo impositivo aplicable depende del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante. El tipo máximo aplicable cuando los beneficiarios son el cónyuge o los descendientes del donante /causante es del 30%.

En la región de Flandes, en las sucesiones de padres a hijos se aplican tipos fijos del 3%, 9% o 27%, en función de cada uno de los tipos de bienes (inmuebles y muebles) que formen parte del caudal hereditario.

Empresa familiar:

La transmisión mortis causa de participaciones en una sociedad familiar tiene un régimen especial en el Impuesto sobre Sucesiones que depende de la región del país en que la sucesión se somete a imposición. En el supuesto de que se cumplan los requisitos exigidos por la legislación aplicable, en la región de Flandes no se somete a imposición las sucesiones cualificadas, mientras que en la región de Bruselas y Valonia se someten a una tributación reducida de un 3%. Los requisitos para poder acreditar el derecho a la exención varía en función de cada región.

Los requisitos exigidos en la región de Bruselas son:

- El accionista deberá tener la plena titularidad de las acciones en una “pequeña o mediana empresa” que tenga su centro de administración en la UE y se dedique a actividades industriales, comerciales, artesanales o agrícolas o a una profesión liberal;
- Las acciones deberán representar un mínimo del 25% de los derechos de voto en la Junta General de Accionistas de la sociedad.
- Si las acciones representan menos del 50% de los derechos de voto, deberá celebrarse un contrato de accionistas sobre al menos el 50% de estos derechos.⁸⁴

⁸⁴ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: *“Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”*, ob. cit., págs. 78 y ss.

- La sociedad deberá continuar con sus actividades por un periodo de al menos 5 años posteriores al fallecimiento del accionista.
- Deberá mantenerse como mínimo el 75% del número de trabajadores de la sociedad en un periodo de 5 años posteriores al fallecimiento del accionista.
- La sociedad no deberá efectuar ninguna operación de desembolso de capital en un periodo de 5 años posteriores a la muerte del accionista.

DINAMARCA:

La adquisición de bienes por herencia o donación por el cónyuge del causante/donante no se someten a imposición.

Para los descendientes y ascendientes de primer grado se aplica un tipo fijo del 15%.

Para el resto de los beneficiarios, el tipo efectivo es del 36,25%.

En el caso de adquisición por herencia, existe un mínimo exento de 231.800 DKK (31.181 €).

Empresa familiar:

La transmisión de un negocio familiar por herencia o por donación se encuentra exenta cuando el heredero/donatario es hijo del causante/donante y dicho heredero/donatario continua con la explotación del negocio transmitido.

FINLANDIA:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen. Además, el tipo impositivo aplicable depende del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante:

- Cónyuge, descendientes y ascendientes: desde un 10% hasta un 16%.
- Colaterales de segundo y tercer grado: desde un 20% hasta un 32%.
- Otros beneficiarios: desde un 30% hasta un 48%.⁸⁵

⁸⁵ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., págs. 79 y ss.

Existe un mínimo exento de 3.400€.

Empresa familiar:

Para los supuestos de transmisión hereditaria o donación de una empresa familiar, existe un beneficio fiscal cuando concurren los requisitos siguientes:

- La herencia o donación debe consistir en un negocio o en una parte de él (incluyendo como mínimo el 10% de las acciones o derechos con los que se adquiriera la propiedad del negocio).
- El heredero o donatario debe continuar con el negocio en aquella unidad donde se utilicen los activos recibidos.
- El impuesto correspondiente a la propiedad adquirida debe superar los 850€.

El régimen especial, para la liquidación del impuesto se recurrirá al valor de las acciones o del negocio a efectos del IP, en vez de al valor real de mercado, lo que dará como resultado una carga tributaria bastante inferior.

En el supuesto de que se transmita la parte principal del negocio antes de transcurrir 5 años, se deberá pagar el impuesto no liquidado y un 20% adicional.

Existe la posibilidad de que se conceda un aplazamiento de hasta 5 años para la liquidación del impuesto, exento de intereses.

FRANCIA:

Existe un mínimo exento de 76.000€ para cónyuges, de 46.000€ para descendientes y ascendientes de primer grado, de 15.000€ para colaterales de segundo grado y de 1.500€ en otros casos. El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen. Además, el tipo impositivo aplicable depende del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante:

- Cónyuge, descendientes y ascendientes de primer grado: desde un 5% hasta un 40%.⁸⁶

⁸⁶ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., pág. 81

- Colaterales de segundo grado: desde un 35% hasta un 45%.
- Otros familiares: tipo fijo del 55%.
- Otros beneficiarios: tipo fijo del 60%.

Empresa familiar:

La sucesión de participaciones de una empresa familiar, lleva a cabo un régimen específico previsto para el Impuesto sobre Sucesiones para las transmisiones de titularidad de determinados tipos de negocios.

Se concede un aplazamiento con intereses por un periodo de cinco años. Una vez expirado este plazo, se puede abonar el impuesto de forma fraccionada en los diez años siguientes.

Si se cumplen todos los requisitos siguientes, se encuentra exento de tributación el 50% del valor del negocio familiar en el Impuesto sobre Sucesiones:

- La sociedad debe dedicarse a actividades industriales, comerciales, agrícolas, artesanales o profesionales.
- Antes de producirse la sucesión hereditaria, el causante debe haberse comprometido junto con al menos otro accionista, en su nombre y el de sus herederos, a mantener las acciones por un periodo mínimo de 2 años desde la formalización del compromiso. Dicho compromiso debe corresponder como mínimo al 34% de los derechos tanto a dividendos como de voto de la sociedad no cotizada (si es cotizada, el 20%) y deberá respetarse este compromiso durante los 2 años enteros.
- Cuando se produzca el fallecimiento, todos los herederos deberán comprometerse a mantener las acciones recibidas por un periodo de 6 años a partir de que expire el compromiso citado en el párrafo anterior.
- Al menos uno de los herederos deberá realizar durante al menos 5 años desde el momento del fallecimiento funciones directivas.

GRECIA:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen. Además, el tipo impositivo aplicable depende del grado de parentesco entre el beneficiario y el ⁸⁷

⁸⁷ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., págs. 81 y ss.

donante/causante. El tipo máximo para descendientes es del 20%. Este tipo máximo asciende hasta el 30% y el 40% dependiendo de la lejanía en el grado de parentesco.

Asimismo, se establece una exención de 300.000€ por beneficiario para los casos en que los herederos sean la esposa del causante, habiendo durado la cohabitación al menos 5 años, y los hijos menores de 18 años.

Empresa familiar:

En el caso de transmisión hereditaria o donación de una empresa familiar, quedarán exentos de imposición los primeros 20.000€ del valor de la misma. Cuando se trata de negocios agrarios y ganaderos la exención por Impuesto de Sucesiones es total siempre que se acredite que el negocio familiar es desarrollado por el heredero en los siguientes 15 años desde el fallecimiento y que la ocupación principal de los herederos sea la gestión del negocio familiar.

HOLANDA:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen. Además, los tipos impositivos aplicables dependen del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante:

- Cónyuge y descendientes de primer grado: desde un 5% hasta un 27%.
- Descendientes de segundo grado: desde un 8% hasta un 43%.
- Colaterales de segundo grado y ascendientes: desde un 26% hasta un 53%.
- Otros beneficiarios: desde un 41% hasta un 68%.

Existe un mínimo exento de 848.219 €.

Empresa familiar:

En el supuesto de transmisión hereditaria o donación de un negocio o participaciones en una empresa familiar, se aplican a solicitud del beneficiario los siguientes beneficios fiscales:⁸⁸

⁸⁸ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., págs. 82 y ss.

- Se excluye de tributación un 75% de la base sujeta a imposición.
- Aplazamiento con intereses del pago del impuesto devengado por un período de 10 años

El requisito para disfrutar de estos beneficios fiscales es:

- El heredero o donatario debe mantener el negocio o las participaciones durante al menos 5 años desde el momento de la adquisición.

IRLANDA:

La adquisición de bienes por herencia o donación de bienes por el cónyuge del donante/ causante no se someten a imposición.

El tipo impositivo es único del 20%, pero existen mínimos exentos cuyo importe varía en función del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante:

- Descendientes de primer grado o de segundo grado (si hubiera ya fallecido el descendiente de primer grado): 456.438€.
- Ascendientes, descendientes de segundo grado y colaterales de segundo grado y descendientes de tercer grado: 45.644€.
- Otros beneficiarios: 22.822€.

Empresa familiar:

Se puede solicitar una desgravación del 90% en el impuesto si se dan las siguientes condiciones:

- La propiedad está afecta a una actividad empresarial.
- El causante/donante ha sido titular de la propiedad durante 2 años en caso de herencia.

La desgravación queda anulada si la propiedad deja de estar afecta a la empresa o si el beneficiario la transfiere en un periodo de 6 años a partir de la donación o sucesión si ésta no se reinvierte.⁸⁹

⁸⁹ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., pág. 83.

ITALIA:

En 2001 se abolió el ISD como tal, pero existe un impuesto que grava la adquisición de bienes inmuebles por herencia o donación. Este impuesto asciende una cantidad fija de 258€ para la vivienda habitual y al resultado de aplicar un tipo del 3% para el resto de bienes inmuebles.

Si no existe esta relación familiar y el valor de los activos donados es inferior a 180.759,91€ no se devenga impuesto excepto por el “mortgage tax” (2%) y valor catastral (1%). En el supuesto de que se done la vivienda habitual, los dos impuestos anteriores se devengan a un tipo fijo de 258€. En el supuesto que el valor de los activos donados sea superior a 180.759,91€ se devengarán tanto el “mortgage tax” (2%) y valor catastral (1%) como el impuesto de donaciones a tipos variables en función del bien donado (entre el 15% y el 3%).

LUXEMBURGO:

Está exenta la adquisición de bienes por herencia por descendientes de primer y segundo grado. La sucesión exenta se limita a la legítima heredada en línea directa por los hijos. Los activos heredados que superen dicha legítima están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones al 2,5% si los activos no sobrepasan la parte disponible del caudal relicto. El Impuesto sobre Sucesiones asciende al 5% si los activos legados sobrepasan la parte disponible. La tarifa del Impuesto sobre Sucesiones varía entre el 0% y el 48%.

Empresa familiar:

No hay norma específica que regule la sucesión/donación de la empresa familiar.

Son de aplicación las normas generales.

PORTUGAL:

En donaciones de padres a hijos de bienes inmuebles el gravamen es del 0,8% a pagar por el beneficiario.⁹⁰

⁹⁰ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., pág. 84.

REINO UNIDO:

El tipo del impuesto sobre sucesiones es del 40%. Existe un mínimo exento de 255.000 GBP (360.628€).

Empresa familiar:

Existen normas especiales para la propiedad afecta al negocio (“BPR”) que puede llegar al 100% de exención tanto en caso de donaciones como de transmisiones hereditarias.

Las condiciones para disfrutar del citado beneficio fiscal son:

- Que los activos estén afectos a ciertos tipos de negocios. No todos los activos están exentos, la proporción de valor imputable a inversiones financieras no queda cubierta por las reglas especiales.
- Que los activos afectos al negocio hayan sido propiedad del transmitente por un periodo mínimo de 2 años.

Las mismas reglas son aplicables al caso de una transmisión *mortis causa* de participaciones en empresas familiares.

SUECIA:

Con efectos 1/1/2005, se abolió el ISD como tal.

ESLOVENIA:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen. Además, el tipo impositivo aplicable depende del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante:

- Cónyuges y descendientes: 0%.
- Ascendientes de primer grado y colaterales de segundo y tercer grado: desde 5% al 14%.
- Ascendientes de segundo grado: desde el 8% al 17%.
- Otros beneficiarios: desde el 11% al 30%.⁹¹

⁹¹ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., pág. 85.

HUNGRÍA:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen sobre la base del valor de los bienes heredados y/o donados. En las sucesiones y donaciones de padres a hijos el tipo general máximo es del 21%. No obstante, para bienes inmuebles adquiridos por herencia el tipo máximo es el 10%.

LETONIA:

No existe un ISD como tal, pero sobre las herencias puede aplicarse un gravamen análogo al impuesto sobre actos jurídicos a unos tipos que varían entre el 0.5% y el 3%.

LITUANIA:

No existe un impuesto sobre donaciones propiamente dicho (se aplican las normas del Impuesto sobre la Renta), pero sí un Impuesto sobre Sucesiones.

Están exentas las adquisiciones de bienes por herencia y donación si los beneficiarios son el cónyuge, ascendientes y descendientes. El tipo aplicable es del 5% si el valor del bien es menor de 500.000 LTL (144.810€), y del 10% si el valor excede de 500.000 LTL. Existe un mínimo exento de 10.000 LTL (2.896,20€).

MALTA:

No existe un ISD como tal pero se establece un gravamen especial del 5% sobre la transmisión de bienes inmuebles por herencia o donación. El tipo aplicable es del 2% cuando se transmiten acciones.

POLONIA:

Los tipos impositivos son progresivos y van desde un 3% hasta un 20%, dependiendo del tipo de propiedad recibida y de la relación de beneficiario con el donante/causante.

Empresa familiar:

Hay una exención específica para las donaciones o transmisiones mortis causa de “pequeños” negocios cuando concurren los siguientes requisitos:⁹²

⁹² VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., págs. 85 y ss.

- El negocio se transfiere al cónyuge o a los descendientes.
- El beneficiario debe tener nacionalidad polaca o poseer tarjeta de residencia en Polonia.
- Debe tratarse de actividades fabriles, comerciales, de servicios o inmobiliarias.
- El negocio transmitido tiene que ser mantenido en los 5 años siguientes por el beneficiario.

REPÚBLICA CHECA:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen (que va desde el 0,5% hasta el 40%). Además, el tipo impositivo aplicable depende del grado de parentesco entre el beneficiario y el donante/causante. Está exenta la adquisición de bienes por herencia cuando los beneficiarios son el cónyuge y los descendientes del donante/causante.

REPÚBLICA ESLOVACA:

Con efectos 1/1/2004, se abolió el ISD como tal.

ESTADOS UNIDOS:

El impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen cuyos tipos oscilan entre el 18% y el 47% en función del importe.

Empresa familiar:

Las tasas oscilan entre el 18% y el 50%, aunque éstas cambian continuamente. Aunque existe una exención de 60.000 dólares, o lo que se denomina crédito fiscal de 13.000 dólares, que equivale a dejar exentos 60.000 dólares sobre el valor de la masa hereditaria correspondiente a empresas estadounidenses.

En general, sucesiones o donaciones entre cónyuges de nacionalidad americana o a favor de un cónyuge americano están no sujetas a este impuesto.⁹³

⁹³ VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo: “Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”, ob. cit., pág. 86 y ss.

17.4.- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES TRANSFRONTERIZO EN LA UE.

Seguidamente vamos a tratar el tema relacionado con el Impuesto sobre Sucesiones en relación con las operaciones transfronterizas dentro de la UE.

Si bien los ingresos procedentes de los Impuestos sobre Sucesiones representan un porcentaje relativamente bajo del ingreso fiscal general de los Estados miembros y los asuntos transfronterizos, representan por sí solos por mucho menos, la doble imposición de las herencias puede tener un gran impacto en los individuos afectados.

Las actuales normas sobre el Impuesto sobre Sucesiones no tienen ninguna ley en toda la UE en el ámbito de la herencia, lo que los Estados miembros son libres de diseñar sus normas en la materia como lo deseen, siempre que no discriminen sobre la base de la nacionalidad y no se apliquen restricciones injustificadas a las libertades garantizadas por el TFUE.

Las normas de los Estados miembros en materia de tributación de las herencias varían considerablemente. Dieciocho Estados recaudan impuestos específicos a la muerte del causante, mientras otros nueve (Austria, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Rumania, Eslovaquia y Suecia), no lo hacen.

Los Estados miembros que aplican este impuesto lo hacen normalmente, sobre la base de un vínculo personal del heredero o fallecido, o ambos, con los Estados miembros. Así, pueden tratar como un vínculo personal la residencia, el domicilio o la nacionalidad del difunto y, algunos Estados miembros, utilizan más de uno de estos factores. Aunque el significado de estos términos también puede diferir de un Estado a otro.

Por otra parte, la mayoría de los Estados miembros también aplican el Impuesto sobre Sucesiones a los bienes o derechos situados en su jurisdicción, incluso si ni el fallecido ni el heredero, tienen un vínculo personal con la jurisdicción de que se trate.⁹⁴

⁹⁴ <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

Además, hay que considerar que las tasas efectivas del impuesto a las herencias pueden ser bajas, sobre todo en el caso de herencias recibidas por herederos que estén estrechamente relacionados con el difunto, pero también existen tasas que pueden llegar del 60% al 80% en algunos Estados miembros, en el caso de que el fallecido y el beneficiario no estén relacionados.

El impuesto a las herencias, posee ciertos inconvenientes. Uno de esos inconvenientes se puede deber a que los ricos intentan evitar dicho impuesto mediante el uso de la planificación fiscal de manera que la carga recaea sobre los menos ricos.

En el caso de algunas herencias recibidas a través de fronteras la tributación, podría ser potencialmente tan alta, que un heredero podría tener que solicitar un préstamo o incluso, vender la propiedad heredada con el fin de pagar el Impuesto sobre Sucesiones. En este aspecto, se puede observar que la acumulación de impuestos por más de un Estado podría conducir a resultados, que en algunos casos, podría ser considerado como confiscatorio y, por tanto, ilícito.

Los ciudadanos y las empresas de la UE, potencialmente, pueden hacer frente a dos tipos de problemas relacionados con el impuesto sobre las herencias en un contexto transfronterizo. En primer lugar, existe el riesgo de imposición de una herencia por varios Estados miembros, sin alivio o sólo un alivio parcial de la doble imposición. Y en segundo lugar, pueden estar expuestos a imposición discriminatoria.

Seguidamente vamos a comentar, cada uno de estos problemas señalados.

La doble imposición.

La doble imposición de las herencias, no está siendo actualmente resuelta de manera exhaustiva a nivel nacional o bilateral o sobre la base del Derecho de la UE.

La doble imposición suele tener lugar cuando el difunto, el heredero y los activos a ser heredados están ubicados en diferentes países.⁹⁵

⁹⁵ <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

Podemos decir que en estos casos, existen obstáculos en el Impuesto sobre Sucesiones transfronterizas dentro de la UE.

La Comisión Europea con la “Estrategia 2020” lo que pretende es un crecimiento inteligente, sostenible e integrador en la UE. Esto es debido a que dentro de la UE, todos los ciudadanos son capaces de cruzar las fronteras libremente para vivir, estudiar o retirarse del trabajo, incluso para adquirir una propiedad o invertir en otros Estados miembros. Sin embargo, en el mercado único, se han identificado muchos obstáculos legales y prácticos que disuaden a las personas de ejercer efectivamente estos derechos, así como las acciones que deben tenerse en cuenta en toda una serie de áreas para que los derechos de los ciudadanos de la UE sean plenamente eficaces, y los impuestos son una de estas áreas.

La Comisión Europea, con el comunicado del 20 de diciembre de 2010 “*Elimina las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE*”, pero siguen planteándose problemas:

En el de las herencias transfronterizas, el problema principal suele ser la doble imposición y un trato fiscal discriminatorio. Respecto a este problema la Comisión determina que el mismo puede ser resuelto de manera efectiva a través de la coordinación de las distintas legislaciones nacionales (como en la cooperación en el ámbito de aplicación). La Comisión subraya que, en la mayoría de los casos puede ser suficiente que los Estados miembros cumplan las normas establecidas en el Tratado Funcional y pongan en práctica, de manera unilateral, ciertas soluciones bien definidas, con el fin de eliminar la discriminación y la doble imposición y deducir así los costos de cumplimiento para las empresas y particulares.

La coordinación, permitirá también fortalecer la capacidad de los Estados miembros y evitar los litigios sobre disposiciones concretas. Las soluciones propuestas serían también de aplicación para aquellos que heredan PYMES a través de las fronteras.⁹⁶

⁹⁶ <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

Como conclusión se podría decir que las normas del Impuesto sobre Sucesiones no fueron diseñadas para hacer frente a la realidad de que los ciudadanos que ahora cambian sus países de residencia y compran con más frecuencia e invierten en el extranjero. Es por ello que la Comisión ha adoptado: 1) Una recomendación para un sistema integral para evitar la doble imposición de herencias transfronterizas dentro de la UE. 2) Está dispuesta a ayudar a los Estados miembros para poner su Impuesto sobre Sucesión en consonancia con el Tratado de la UE y también tomará las medidas que considere necesarias para actuar en contra de las características discriminatorias de entre los Estados miembros. 3) Respecto a las normas de imposición de la herencia, preparará un informe de evaluación dentro de los 3 años, basado en el seguimiento de los cambios realizados como resultado de las iniciativas presentadas. 4) Si el informe demuestra que los problemas del Impuesto sobre Sucesiones transfronterizas persisten, se llevará a cabo una propuesta adecuada para eliminar esos obstáculos.

El principio de no discriminación.

Este principio es relativo a la libre circulación de personas, trabajadores, servicios y capitales y la libertad de establecimiento (arts. 21, 45, 56, 63 y 49, respectivamente del TFUE), así como el principio general de no discriminación por razón de la nacionalidad (art. 18 TFUE).

En virtud del art. 21 del TFUE, los ciudadanos de la UE tienen derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros. Definida en términos generales, esta libertad permite a los ciudadanos de un Estado miembro viajar a otro Estado miembro y permanecer allí de forma permanente o temporal.

El art. 18 del TFUE garantiza que ciudadanos que ejercen este derecho a la libre circulación no pueden ser objeto de discriminación en función de su nacionalidad.

El principio de la libertad de establecimiento tiene su fundamento en los arts. 49 al 55 de TFUE. Estas disposiciones permiten a un operador económico, ya sea una persona o una empresa, llevar a cabo una actividad económica de una manera estable y

97

⁹⁷ <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

continúa en uno o más Estados miembros. Las disposiciones entran también en juego cuando un titular posee cantidades significativas de acciones que le otorgan el derecho de controlar la actividad empresarial.

La libre circulación de capitales, tal como se consagra en el art.63 TFUE, es la libertad más esencial en el ámbito de los impuestos sobre las herencias, ya que las decisiones de la Corte en el ámbito de estos impuestos han sido basadas principalmente en esta libertad. El Tribunal de Justicia ha confirmado en varias ocasiones que una herencia que implica una transferencia a una o varias personas del caudal relicto del difunto, es un movimiento de capitales en el sentido del art. 63 del TFUE, excepto en los casos en que sus elementos constitutivos estén confinados dentro del Estado miembro.

Es de suma importancia en el mercado interior, que los Estados miembros no pongan obstáculos al ejercicio de libertades fundamentales, como ocurriría en el caso de que se discriminaran las herencias transfronterizas frente a las transmisiones lucrativas internas. El principio de la no discriminación, es un elemento esencial de las libertades creadas por el Tratado Funcional. De acuerdo con la jurisprudencia bien establecida, la discriminación puede ser el resultado de tratar de manera diferente situaciones que son comparables o bien, de tratar situaciones diferentes del mismo modo. Bajo este principio podemos decir que hay motivos suficientes para iniciar un procedimiento de infracción contra varios Estados miembros basándonos en su legislación interna.

Por tanto, se considera oportuno establecer que el principio de no discriminación que se deriva de jurisprudencia, debe informar a los distintos sistemas fiscales que gravan las herencias.

Como regla general, los principios derivados de la jurisprudencia europea determinan que los residentes y los no residentes pueden ser tratados de manera diferente en relación a los impuestos directos cuando esa diferencia de trato esté⁹⁸

⁹⁸ <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

justificada por una diferencia de circunstancias. La Corte ha señalado en sus resoluciones en los casos de impuestos sobre las herencias, que los residentes y los no residentes deben ser tratados por igual. Al respecto podemos nombrar algunos casos como por ejemplo: el caso Barbier (C-364/01), el caso María Geurts (C-464/05), el caso Jäger (C-256/06) y otros muchos más.

La desgravación fiscal.

Estas desgravaciones se refieren a una serie de disposiciones contenidas en la legislación, o medidas administrativas por las que un Estado miembro reconozca y tenga en consideración el Impuesto sobre Sucesiones abonado en otro Estado miembro. Esto se puede hacer de varias maneras: mediante el abono del impuesto extranjero en el impuesto devengado en dicho Estado miembro, eximiendo a la herencia, o parte de ella, de imposición en ese Estado miembro, en el reconocimiento de los impuestos pagados en el extranjero, o absteniéndose de la imposición del Impuesto sobre Sucesiones.

Al aplicar impuestos a las herencias, los Estado miembros deben conceder ventajas fiscales de conformidad con los puntos 4.1 a 4.4, los cuales hacen referencia al suministro de desgravación fiscal o alivio tributario. Estas ventajas fiscales de desgravación fiscal o alivio tributario son:

- *4.1. La desgravación fiscal respecto a los bienes inmuebles y muebles.*
- *4.2. La desgravación de impuestos con respecto a otro tipo de bienes muebles.*
- *4.3 La desgravación del impuesto en los casos en que el difunto tenía un vínculo personal con un Estado miembro distinto de aquel con el que el heredero tiene un vínculo personal.*
- *4.4 Desgravación de impuestos en los casos de múltiples enlaces personales de una sola persona.⁹⁹*

⁹⁹ <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

El trato fiscal desigual otorgado a los residentes y no residentes en España según ha determinado la Comisión de la UE y la creación de un Certificado Sucesorio Europeo.

Tal y como venimos señalando, el fundamento de dichas actuaciones no es otro que el trato fiscal desigual otorgado a los no residentes en España, en comparación con los residentes, cuando ambos se hallan en condiciones análogas. Todo esto es como resultado de la aplicación de la legislación estatal del impuesto (obligación real), privándoseles de los notables beneficios fiscales introducidos por la mayoría de las CCAA.

Debido a que los Estados miembros son libres de aplicar sus normas nacionales sobre sucesiones siempre que respeten las normas de la UE sobre no discriminación y libre circulación, unido a la escasez de acuerdos bilaterales en la materia, aquellos ciudadanos de la UE que heredan propiedades en el extranjero se ven en ocasiones obligados a tributar en más de un Estado miembro. Ello explica que a través de la Recomendación 2011/856/UE de 15 de diciembre de 2011 (LCEur 2011, 2170), la Comisión Europea instase a los Estados miembros para una aplicación más amplia y flexible de sus disposiciones al objeto de suprimir la doble imposición y discriminación, procediendo a formular soluciones.

Por ello, surge la idea de crear un certificado sucesorio europeo, diseñado para hacer más clara la situación jurídica de la persona que redacte sus últimas voluntades y salvaguardar los derechos de los herederos, así como de otras partes interesadas, como los acreedores. Con ello se lograría dejar claro qué sistema jurídico se aplica cuando se trata de una herencia en la que están implicados varios Estados, evitando costosos litigios y menor burocracia para los herederos.

Además, una de las novedades que aporta, es que si alguien muere en un Estado miembro que no sea su país de origen, su sucesión, en general, se tramitará con arreglo

100

¹⁰⁰ <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

al Derecho del Estado miembro que fue su último lugar de residencia habitual, y se registrará por los tribunales y autoridades de dicho Estado. Esto evita los conflictos que puedan surgir si varios tribunales de distintos países se declaran competentes.

No obstante, quien elabore un testamento también tendrá o podrá elegir que se le aplique la legislación de su país de origen. Ello confiere a los ciudadanos de la UE un nuevo derecho que constituye una importante mejora, ya que permitirá a una persona que vive en el extranjero mantener estrechos vínculos con su país de origen y garantizar que las disposiciones nacionales específicas, como las normas que rigen las donaciones efectuadas durante toda la vida sean respetadas.

La creación del certificado sucesorio europeo, sería un documento que se crea para garantizar que los herederos, los acreedores y las autoridades competentes apliquen los términos de la sucesión mediante procedimientos más rápidos y baratos. Dicho certificado sucesorio europeo ha de permitir, sin más formalidades, demostrar que las personas son herederos de una sucesión en toda la UE. Ahora bien, aquellas personas que vivan en el extranjero podrán decidir que se aplique la ley del país de su nacionalidad o de la totalidad de la sucesión.

En definitiva, este nuevo Reglamento que regula las sucesiones transfronterizas, facilita a los ciudadanos europeos la tramitación jurídica del testamento o la sucesión internacional, procediendo a simplificar la tramitación de las sucesiones al fijar un criterio único para determinar tanto la jurisdicción, como la ley aplicable en los asuntos transfronterizos, como el relativo al lugar de residencia habitual del fallecido.

Los Estados miembros disponen de un plazo de 3 años para adaptar sus legislaciones, a fin de lograr una aplicación efectiva de la nueva normativa de la UE.

Por tanto, esta nueva normativa comunitaria elimina muchas de las formalidades existentes, suponiendo de una reducción de los trámites de los herederos para hacer valer sus derechos.¹⁰¹

¹⁰¹<http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

Con carácter general, se abandona el principio de nacionalidad que primaba hasta la fecha, optándose por una sola ley aplicable, la del Estado donde el fallecido tuviese su residencia habitual en el momento de su fallecimiento, a no ser que hubiera optado previamente y ante notario por la ley de su nacionalidad. Ello ha de posibilitar el tratamiento de la sucesión del patrimonio del fallecido como un todo, con independencia de la localización de los bienes.

Hay que tener en cuenta que, con fecha 18 de septiembre de 2012, se publicó el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo relativo a los *“Obstáculos transfronterizos derivados de los Impuestos sobre Sucesiones en la UE”*. De conformidad con lo declarado en las conclusiones y recomendaciones incluidas en el citado Dictamen del Comité, los ciudadanos de la UE que heredan bienes fuera de las fronteras nacionales de los Estados miembros se ven frecuentemente sometidos a su tributación en dos o más Estados miembros (es decir, con una doble o múltiple imposición) y a una discriminación fiscal. Estos problemas imponen frecuentemente a los ciudadanos unas condiciones excepcionalmente onerosas e indebidas y obstaculizan el logro de los objetivos de la *“Estrategia Europea 2020”*.

Con carácter general, el Comité se muestra favorable a la supresión de la doble o múltiple imposición y de la discriminación fiscal, compartiendo el enfoque adoptado por la Comisión, que respeta la soberanía fiscal de los distintos Estados miembros, solicitando además una mejor interconexión de los sistemas fiscales nacionales.¹⁰²

¹⁰² <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>

18.- CONCLUSIONES.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lleva consigo una fuerte crítica. Por ello son muchos los que piensan y consideran que dicho impuesto necesita una reforma urgente.

En función del trabajo realizado, hemos podido llegar a las siguientes conclusiones:

- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es un impuesto que está establecido en el sistema fiscal español desde el siglo XVIII, hasta llegar a la actualidad y ser un impuesto regulado por la Ley 29/1987 de 18 de diciembre.
- La justicia del ISD es muy discutible, ya que quien percibe una herencia tiene la obligación de pagar este impuesto, por aquellos bienes que pertenecientes a la herencia, y por los cuales el causante ya ha estado pagando a lo largo de su vida por IRPF, Patrimonio, Plusvalía, Sociedades, etc.
- Los distintos criterios y también las distintas necesidades llevan a que este impuesto, cedido a las CCAA, se está aplicando de forma muy diferente en cada región. Estas diferencias están llevando a una desigualdad de trato entre españoles, e incluso, a que muchos de ellos comiencen a especular acerca donde domiciliar sus negocios, el traslado de sus inversiones de unas regiones a otras, etc.

Podemos decir, que es un impuesto que se utiliza muchas veces como arma política, ya que atrae a residentes a determinadas CCAA para obtener las ventajas referentes a este impuesto correspondientes a esa CCAA.

- Existe una gran desigualdad en el ISD entre las distintas CCAA, es decir existen desigualdades territoriales dentro de España referente al impuesto de referencia y estas desigualdades son muy significativas.
- La imposición sobre herencias y donaciones a mi parecer, es un sistema de beneficio fiscal creado para las CCAA, ya que aunque la recaudación por este impuesto no es muy elevada en comparación con otros tributos o impuestos, si es cierto que la cifra de recaudación del mismo ha ido incrementándose año tras año, a pesar de las reformas que ha experimentado. Esta es mi opinión, a pesar de que se determina que la razón de la existencia

del ISD es la redistribución de la riqueza e información y el control de las adquisiciones.

- Además, considero que existe un trato desigual en el ISD, ya que son los sectores sociales más pobres y desfavorecidos los que todavía se encuentran sujetos al impuesto por los activos heredados, por lo que se debería eliminar dicho tributo. Podemos decir que existe un trato desigual entre unos y otros contribuyentes, así como un muy discutible, respecto hacia los principios de generalidad, igualdad y justicia tributaria, debido sobre todo a las numerosas ventajas fiscales establecidas a favor de aquellos contribuyentes más influyentes, como ejemplo, de las sociedades holdings, estructuras societarias creadas “ad hoc” para evitar el pago del impuesto, etc.

Respecto a este tema podemos decir, que no es un impuesto que sólo pagan los ricos, sino es un impuesto que perjudica a las clases medias y bajas, e incluso, podemos decir, que es un impuesto que paraliza el ahorro.

- En ocasiones como hemos dicho anteriormente, el ISD vulnera los principios de igualdad, progresividad, capacidad económica y no confiscatoriedad según se establece en el art. 31 de la CE y arts. 3.1 y 3.2 de la Ley General Tributaria.
- En algunas ocasiones, este impuesto puede llegar a considerarse confiscatorio, porque a menudo estos tipos impositivos superan una mayor ganancia para el Estado que para el heredero o beneficiario de la renta.
- Es un impuesto que puede generar problemas de liquidez en algunos contribuyentes, los cuales deberían optar por solicitar un préstamo, vender los bienes heredados o incluso incurrir en fórmulas de aplazamiento o fraccionamiento para el pago del Impuesto sobre Sucesiones.
- Desde mi punto de vista, es necesario una revisión que simplifique la estructura del impuesto, para producir una armonización del mismo teniendo en cuenta cuales son los bienes que se heredan y la capacidad económica del contribuyente, ya que a mi parecer si el cónyuge o hijos heredan la vivienda habitual, esta no debería tributar por dicho impuesto, ya que es un bien básico para los contribuyentes que heredan ese bien, y que posiblemente o en la mayoría de las ocasiones es el único bien del que se dispone y que por tanto se hereda. A pesar de cómo hemos podido comprobar durante el

trabajo, existen grandes reducciones e incluso no se tributa, en casos concretos por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual.

- En mi opinión, deberían modificarse una serie de elementos relativos al ISD en España, por ejemplo estableciendo un mínimo exento para evitar que los patrimonios reducidos estén sometidos al pago del mismo. Y como no, aplicar unos tipos impositivos reducido que no superen, por ejemplo, el 10%. Para ello, sería recomendable que la normativa estatal fijara unos límites máximos y mínimos sobre los que las CCAA pudiesen moverse, favoreciendo por tanto el pago de este impuesto según la capacidad económica del contribuyente.
- El ISD con las modificaciones experimentadas, favorece a determinados sectores económicos, como titulares de las empresas familiares, etc. (aunque este es un derecho exigido por el derecho comunitario).
- Además el impuesto con estas nuevas modificaciones, favorece sobre todo a los contribuyentes que tienen una relación parental cercana y los contribuyentes con una discapacidad, siendo ésta mayor si el grado de discapacidad del contribuyente es superior al 65%, siendo este un aspecto positivo del impuesto.
- Es un impuesto que utiliza el patrimonio preexistente del contribuyente para el cálculo de la cuota tributaria, esta es una medida que debería considerarse deficiente, rechazable e injusta, ya que no debería considerarse la riqueza que ya tiene con anterioridad el heredero. Según mi opinión, se debería tener en cuenta, solamente la riqueza adquirida por la herencia o donación para el cálculo de la cuota tributaria. Un buen ejemplo es el caso de Cataluña.
- La normativa estatal no incluye a las parejas de hecho en el grupo II de parentesco a los distintos efectos del ISD y algunas CCAA a día de hoy tampoco. Sin embargo otras si lo han regulado mejorando sustancialmente la carga tributaria para las parejas de hecho o de acogimiento familiar, considerándolas equiparables al cónyuge, al adoptante o al hijo.
- Considero una buena apreciación por parte de dicho impuesto, las reducciones que se producen de la BI y que tiene en cuenta el grado de parentesco en los casos de descendientes menores de 21 años para aumentar o incrementar dicha reducción, ya que considera y se tiene en cuenta la situación de desamparo económico de estos contribuyentes.

- En mi opinión, existen las reducciones por parentesco que benefician a los familiares directos del causante como el cónyuge, descendientes y ascendientes, pero este grado de parentesco debería ampliarse a una categoría mayor como es a los hermanos, sobrinos, etc. teniendo estos también un beneficio por parentesco. (Parece razonable que las ventajas del Grupo II se extiendan por lo menos al Grupo III por cercanía de parentesco).
- El establecer la autoliquidación como única forma de liquidar dicho impuesto, no me parece correcto, ya que es un impuesto complicado y en el cual hay que tener en cuenta muchos aspectos que las personas no habituadas a la liquidación de impuestos, y en concreto a la liquidación de este, pueden encontrar dificultades. Y, si no, se deberá recurrir a un profesional y tener que pagar por recibir este servicio, incurriendo en un gasto extraordinario.
- El ISD establece una ventaja respecto al pago del impuesto, ya que existe la posibilidad de realizar un aplazamiento o fraccionamiento del pago de dicho impuesto, ofreciendo así un beneficio a los contribuyentes. Pero esta cantidad se verá incrementada en unos intereses de demora debido a dicho aplazamiento o fraccionamiento del pago, además de que se deben aportar garantías. Por tanto, las ventajas respecto al aplazamiento del pago no están realmente muy claras.
En este aspecto existe la posibilidad de realizar el pago del impuesto con bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico Cultural del contribuyente, existiendo en este caso a mi parecer también una discriminación entre los contribuyentes ya que no todos tienen la posibilidad de acceder a este tipo de patrimonio.
- Hablando del Patrimonio Histórico, comentar que la reducción que se aplica a los bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de la CCAA en la mayoría de los casos, es mayor que la reducción por la adquisición de la vivienda habitual, siendo esta reducción discriminatoria también, hacia los contribuyentes con un alto patrimonio heredado.
- Tampoco me parece justo que aquellos herederos que repudian o renuncian a la herencia a favor de una persona determinada, deban tributar por la adquisición de la parte que repudian o renuncian, ya que no se benefician de ninguna transmisión lucrativa. Además, en estos casos también se tiene en

cuenta el patrimonio preexistente del renunciante y el grado de parentesco con el causante a la hora del cálculo de la cuota tributaria. Y también, se deberá tributar por la cesión o donación de la parte renunciada a la nueva parte beneficiaria, es decir que la repudiación o renuncia se reputará a efectos fiscales como donación después de liquidado el impuesto correspondiente a la herencia o legado.

- Existe una ventaja en las transmisiones hereditarias consecutivas, que ocurren cuando en un período de 10 años, los mismos bienes han sido objeto de dos o más transmisiones a favor de descendientes. En la segunda y posteriores transmisiones se deducirá el importe de los impuestos satisfechos en las transmisiones anteriores.
- El ISD puede condicionar la natural libertad de testar, debido al régimen de aplicación de las reducciones fiscales.
- El Tribunal de Justicia de la UE, declara ilegal el ISD español, ya que establece diferencias de trato injustificadas entre residentes y no residentes, y porque el diseño del tributo supone una limitación a la libre circulación de capitales, cuando realmente esto sucede en todos los países, y hemos enumerados varios ejemplos durante el trabajo.
- La no aplicación de determinados beneficios fiscales autonómicos a los no residentes en España, puede infringir la legislación comunitaria.
- Hay que considerar que según estudios realizados, los tipos efectivos en la imposición sobre sucesiones en España, son de los más elevados, a pesar de que su recaudación global se encuentre en niveles muy inferiores.
- El Reglamento de la UE 650/2012, es el que regula el ISD en los países de la UE. El Reglamento 650/2012 del Parlamento Europeo, lo que pretende es superar las dificultades que los ciudadanos europeos encuentran en la actualidad en relación con la adquisición de bienes y derechos “mortis causa” con elementos transfronterizos, aunque lo que se pretende es beneficioso para los contribuyentes para evitar la doble imposición de las herencias. Pero todavía es un procedimiento que posee sus limitaciones y siguen existiendo casos en los que los contribuyentes han de pagar el Impuesto sobre Sucesiones en varios países de la UE. Es un problema que todavía no está solucionado aunque se están llevando a cabo procedimientos

para su abolición y la eliminación del principio de discriminación a la hora del pago de dicho impuesto en las sucesiones transfronterizas.

- Son muchos los países de la UE en los que se ha eliminado el ISD. Y estos son: Portugal, Suecia, Austria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Rumania y Eslovaquia
- Con todos los obstáculos y problemas existentes en la UE sobre las transmisiones transfronterizas, la UE pretende homogeneizar o armonizar la tributación de todas las herencias.
- Uno de los problemas existentes en la UE, es la doble o múltiple imposición causada por el ejercicio paralelo del impuesto en las transmisiones transfronterizas entre dos Estados miembros distintos. Siendo la presión fiscal global de una herencia transfronteriza muy elevada. Cada vez más ciudadanos de la UE se están moviendo al extranjero dentro del mercado interior en busca de trabajo, porque se casan, por estudios o para retirarse, por la adquisición de propiedades y por la inversión de activos en el extranjero, la consecuencia es la denominada doble imposición y la imposición de discriminación a los no nacionales.

Como una propuesta para la eliminación de los obstáculos que vienen establecidos por las herencias transfronterizas de los Estados miembros de la UE, se plantea la creación de un certificado sucesorio europeo, que se concederá cumpliendo unos requisitos.

- La Comisión de la UE, con sus propuestas sobre el ISD, lo que pretende es mejorar la igualdad de oportunidades y favorecer la equidad del sistema.
- La UE establece el objetivo de mantener y desarrollar un espacio de libertad, de seguridad y de justicia, donde se encuentre garantizada la libre circulación de personas, capitales, etc.

Como conclusiones generales a comentar, podemos decir que mientras que la UE, lo que pretende es realizar una unificación y armonización de los impuestos, España por el contrario lleva a cabo una diversificación más pronunciada de los impuestos, ya que el Estado da más poder legislativo tanto a las distintas CCAA, como a las Haciendas Locales, para que lleven a cabo cambios que consideren oportunos respecto a los impuestos que el Estado les cede.

Por otro lado habría que considerar que de los Estados miembros, en la mayoría de ellos, tienen un régimen especial en la sucesión de la empresa familiar, por tanto, podemos considerarlo como un punto a destacar, y donde la UE seguramente establezca un punto de apoyo respecto a dicho aspecto, considerándolo como importante y a tener en cuenta.

Finalmente comentar, que a pesar de todos los intentos de cambio y todas las modificaciones realizadas en el ISD tanto a nivel nacional, de las CCAA y la UE, existe una necesidad de enfrentarse a una reforma en profundidad del Derecho de Sucesiones, tanto en los países de nuestro entorno (es decir UE), como dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico interno.



19.- BIBLIOGRAFÍA:

GARCÍA DE PABLOS, J.Félix:

- *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios*, Madrid, 2010.

JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan:

- *Todo sucesiones 2015*. ed. Mayo 2015, Madrid.

ORTIZ DE LA TORRE, José Antonio Tomás:

- *El reglamento Europeo sobre sucesiones y testamentos: Breves Reflexiones (Y algunas digresiones) desde una perspectiva española*.

Registradores de España:

- “*BITplus. Novedades Autonómicas. Boletín Informativo Tributario. Num. 192. Febrero 2016.*”

VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.):

- “*Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015.

VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (director):

- *Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios*, 12ª ed., Thomson Reuters ARANZADI, 2015

VV.AA., MORAL BELLO, Cecilio (dir.):

- “*Estudio Comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autonómicas*”, Universidad Pontificia ICAI – ICADE, Comillas, Madrid. CÁTEDRA ALTAE DE ESTUDIOS FINANCIEROS Y FISCALES

VV.AA., SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo:

- *“Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y Estados Unidos”* Instituto de la Empresa Familiar, 2005.

WEBGRAFÍA:

- <http://www.agenciatributaria.es/boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>.
- <http://www.asociacion-eurojuris.es/publicaciones/impuesto-sobre-sucesiones-transfronterizas-en-la-ue/>
- <http://www.minhap.gob.es/Documentacion//Publico/Portal>
Varios/Financiación Territorial/Autonómica/Libro% 20ANUAL% 202015pdf.
- <http://www.born.es/born/documento?obj=anu&id=734825>

CALVO VÉRGEZ, Juan:

- *“Revista Quincena Fiscal num. 11/2013 parte Estudio”*. Editorial Aranzadi, S.A, Cizur Menor, 2013. Consultado el 20 de Abril de 2016.

GALLEGO, Antonio:

- Artículo *“¿Por qué hay tantas diferencias en el Impuesto sobre Sucesiones entre comunidades autónomas?”* El 14 de Abril del 2015. (http://cincodias.com/cincodias/2015/04/13/finanzas_personales/1428909715904601.html). Consultado el 18 de Abril del 2016.

SAIZ, S. y SARRALLER, M.:

- Artículo *“Dónde se pagan menos impuesto por una herencia”* Periódico “Expansión” del 17 de Noviembre del 2014. (<http://www.expansion.com/2014/11/06/jurídico/1415297437.html>). Consultado el 18 de Abril del 2016.

SIN AUTOR:

- “Estudio de Derecho comparado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España”, Hispajuris, Zaragoza, abril 2011. Consultado 27 de Abril del 2016.

VV.AA., RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (dir.):

- “*Revista de Derecho Comunitario Europeo num.49*”. Madrid, septiembre/diciembre 2014. Consultado el 20 de Abril de 2016.

OTROS:

- Oficina Liquidadora de Elche. Registro de la Propiedad nº 2 de Elche.

