



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**El Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España,
Bulgaria y el Reino Unido.**

(Inheritance and Gift tax in Spain, Bulgaria, and the United Kingdom)

Autor: Svetlin Nikolov Dushev

Tutor: D. Pablo José Sánchez Blanco

Grado en Derecho

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Curso Académico 2022-2023

Índice

1. Resumen	5
Abstract	5
Abreviaturas	5
2. Introducción	6
3. Referencia al ámbito normativo privado (Derecho Civil) en cada jurisdicción ...	7
3.1 España	7
3.2 Bulgaria	8
3.3 Reino Unido	10
4. Resumen esquemático	13
5. Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España	14
5.1 Consideraciones comunes	14
5.1.1 Naturaleza del impuesto	14
5.1.2. Ámbito territorial	15
5.1.3. Formas de sujeción	16
5.2 Impuesto de sucesiones	16
5.2.1 Hecho imponible	16
5.2.2 Sujetos pasivos	16
5.2.3 Competencia	17
5.2.4 Base imponible	18
Gastos deducibles	20
5.2.5. Base liquidable (Reducciones)	21
Reducciones Estatales	21
Reducciones Autonómicas CV	25
5.2.6. Tipo de gravamen	27
Estatal	27
Autonómico CV	28
5.2.7. Cuota tributaria	28
Estatal	29
Autonómico CV	29
5.2.8. Deducciones y Bonificaciones	30
Estatal	30
Bonificaciones sobre la cuota aprobadas por la Comunidad Valenciana	30
5.2.9. Devengo del impuesto	31
5.2.10. Prescripción	31

5.2.11. Plazo de presentación de la declaración y pago	31
5.3. Impuesto sobre donaciones	32
5.3.1. Hecho imponible.....	32
5.3.2. Sujetos pasivos	32
5.3.3. Competencia.....	32
5.3.4. Base imponible	33
Gastos deducibles	34
5.3.5. Base liquidable (Reducciones).....	34
Estatales	34
Reducciones autonómicas aprobadas por la Comunidad Valenciana	36
5.3.6. Tipo de gravamen.....	39
Estatal.....	39
Autonómico CV.....	40
5.3.7. Cuota tributaria.....	40
Estatal.....	40
Autonómico CV.....	41
5.3.8. Dedución por doble imposición.....	42
5.3.9. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla	42
5.3.10. Devengo del impuesto.....	42
5.3.11. Prescripción	42
5.3.12. Plazo de presentación de la declaración y pago	42
6. Bulgaria	43
6.1. Impuesto de sucesiones.....	43
6.1.1. Hecho imponible.....	43
6.1.2. Sujetos pasivos	43
6.1.3. Competencia.....	43
6.1.4. Base imponible	44
Gastos deducibles	44
6.1.5. Los bienes exentos.....	45
6.1.6. Tipo impositivo	46
6.1.7. Prescripción.....	46
6.1.8. Plazos para la presentación de declaraciones.....	46
6.1.9. Pago del impuesto	47
6.2. Impuesto sobre donaciones	47
6.2.1. Hecho imponible.....	47
6.2.2. Sujetos pasivos	47

6.2.3. Competencia.....	48
6.2.4. Base imponible.....	48
6.2.5. Bienes exentos.....	48
6.2.6. Tipo Impositivo.....	49
6.2.7. Prescripción.....	50
6.2.8. Plazos de presentación de la declaración.....	50
6.2.9. Pago del Impuesto.....	50
7. Reino Unido.....	50
7.1. Impuesto de sucesiones.....	50
7.1.1. Hecho imponible.....	51
7.1.2. Sujetos pasivos.....	51
7.1.3. Competencia.....	51
7.1.4. Base imponible.....	51
Umbral de tasa cero (Nil rate band).....	52
Gastos deducibles.....	53
7.1.5. Donaciones exentas.....	53
7.1.6. Donaciones potencialmente exentas “Potentially Exempt Transfers” (PET).....	55
Regalos con reserva.....	55
7.1.7. Transferencias imponibles al momento de su celebración “Chargeable Lifetime Transfers” (CLT).....	56
7.1.8. Reducciones.....	57
7.1.9. Tipo impositivo.....	59
7.1.10. Deducciones.....	59
7.1.11. Pago del impuesto.....	61
8. Casos prácticos.....	61
8.1. España.....	61
8.2. Bulgaria.....	65
8.3. Reino Unido.....	66
9. Conclusiones.....	69
10. Bibliografía.....	70

1. Resumen

Este Trabajo de Fin de Grado consiste en un análisis de los Impuestos de Sucesiones y Donaciones en España, Bulgaria y Reino Unido. A modo de introducción, se analizan las normas civiles que regulan la sucesión y la donación en las tres legislaciones, donde ya se observan importantes diferencias. A continuación, se aborda el análisis de los Impuestos de Sucesiones y Donaciones de cada país siguiendo un esquema similar exponiendo los principales elementos del ISD, así como el ámbito de aplicación, el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, las reducciones y deducciones aplicables, el tipo impositivo, el devengo, la prescripción y el pago. Posteriormente, se realizan tres casos prácticos, uno por cada país, para exponer las consecuencias económicas que supone para una persona donar o heredar en los países objeto de análisis. Para concluir, se analizan los efectos de estas legislaciones para las personas y para el Estado.

Abstract

This Final Degree Project consists of an analysis of Inheritance and Gift Taxes in Spain, Bulgaria, and the United Kingdom. By way of introduction, the civil norms that regulate the succession and the donation in the three legislations are analysed, where important differences are already observed. Next, the analysis of the Inheritance and Gift Taxes of each country is addressed following a similar scheme, exposing the main elements of the IHT, as well as its scope of application, the taxable event, the taxpayers, the tax base, the reductions and applicable deductions, tax rate, accrual, prescription, and payment. Subsequently, three practical cases are carried out, one for each country, to expose the economic consequences that donating or inheriting implies for a tax subject in the countries under analysis. To conclude, the effects of these laws for the tax subjects and for the State are analysed.

Abreviaturas

ISD: Impuesto de Sucesiones y donaciones

LISD: Ley de Sucesiones y Donaciones (española)

IHT: Impuesto de Sucesiones británico (Inheritance Tax)

ISB: Impuesto de Sucesiones búlgaro

LISB: Ley de Sucesiones búlgara

LITL: Ley de Impuestos y Tasas Locales (búlgara)

PET: Transferencia potencialmente exente (Potentially exempt transfer)

CLT: Transferencia imponible a la fecha de celebración (Chargeable lifetime gift)

HMRC: His Majesty's Revenue and Customs

BGN: Lev búlgaro (Divisa de Bulgaria)

CC.AA: Comunidades Autónomas

CV: Comunidad Valenciana

2. Introducción

El presente trabajo tiene como objetivo un análisis comparativo del tratamiento tributario de las transmisiones lucrativas tanto mortis causa como inter vivos en tres jurisdicciones: España, Bulgaria y Reino Unido.

Para ello, me apoyaré en la normativa civil y tributaria de los tres países, exponiéndola y analizando cuáles son sus consecuencias sobre las personas en un caso práctico al final de la exposición.

La motivación que me lleva a realizar este trabajo es estudiar las consecuencias que tiene este impuesto sobre las personas en diferentes países. He elegido España, Bulgaria y Reino Unido porque tienen sistemas bastante diferenciados.

En España, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se regula en una misma Ley, aunque con normas especiales para cada impuesto, muchas disposiciones son comunes para ambos impuestos. El ISD se recoge en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

En Bulgaria, el Impuesto de Sucesiones y el de Donaciones están totalmente diferenciados y se regulan en dos capítulos distintos en la Ley de Impuestos y Tasas Locales.

En cambio, en Reino Unido, las donaciones pueden ser gravadas por la misma ley que las sucesiones, siguiendo un esquema totalmente distinto de las dos

jurisdicciones anteriores. La Inheritance Tax Act de 1984, que regula el Impuesto de Sucesiones, también gravará las donaciones.

Para analizar el ISD utilizaremos un esquema similar para las 3 legislaciones con el fin de apreciar las principales diferencias, sobre todo en elementos como el ámbito de aplicación, la competencia, la base imponible, el tipo impositivo y las reducciones, exenciones y deducciones aplicables.

3. Referencia al ámbito normativo privado (Derecho Civil) en cada jurisdicción

3.1 España

En España, la sucesión está regulada en el Código Civil, específicamente los artículos 657 al 1087.

El caudal hereditario se divide en tres tercios: la legítima, la mejora y el tercio de libre disposición.

El Código Civil, en su artículo 807, establece que serán herederos forzosos los hijos y descendientes respecto de sus padres y ascendientes. A falta de estos, serán herederos forzosos los padres y ascendientes respecto de sus hijos y descendientes. La Ley establece que el grado más próximo excluye al más remoto, si el causante tiene hijos, los padres del causante no serán herederos forzosos.

En cuanto a la porción de herencia que corresponde a los herederos forzosos:

A los hijos y descendientes les corresponden dos tercios del haber hereditario, en concepto de legítima. Un tercio es la legítima estricta, que se reparte entre los hijos por igual. El otro tercio se conoce como tercio de mejora, el causante, mediante testamento, puede disponer de esta para favorecer a alguno de los herederos, pero no a extraños. Es decir, el causante puede elegir a quién mejorar de entre los herederos forzosos (artículo 808 CC).

A los padres y ascendientes les correspondería, en concepto de legítima, la mitad del haber hereditario. Salvo que concurren con el cónyuge viudo, en ese caso, la legítima de estos será 1/3 de la herencia.

En cuanto a la legítima del cónyuge, esta consiste en un derecho de usufructo parcial sobre la herencia, pero varía en función de con quién concurre a la herencia.

Si concurre a la herencia con hijos o descendientes, tendrá derecho al usufructo del tercio de la herencia destinado a mejora. Si concurre con ascendientes, tendrá derecho al usufructo de la mitad de la herencia. En el caso de que no existan ascendientes ni descendientes, tendrá derecho al usufructo de dos tercios de la herencia.

En caso de que el causante no tuviese hijos ni descendientes ni ascendientes ni cónyuge viudo, la herencia se repartirá entre los hermanos de este, y si hubieran fallecido, entre los sobrinos. En caso de que no pudieran heredar ninguno de los familiares mencionados, serán llamados a heredar los parientes colaterales de hasta cuarto grado. Si estos también faltan, la herencia irá al Estado o a la Comunidad Autónoma.

Las personas, mediante testamento, pueden disponer de sus bienes libremente, siempre que respeten la legítima que la Ley reconoce a los herederos forzosos. El testador puede designar el tercio de libre disposición a cualquier persona sin necesidad de parentesco.

Por otro lado, la donación está regulada en los artículos 618 a 656 del Código Civil. Como indica el artículo 618, la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta. Y el artículo 619 complementa: Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.

Si una donación hecha por una persona perjudica la legítima de alguno de sus herederos, se considerará inoficiosa. Y, como consecuencia, pueden ser anuladas o reducidas para respetar la legítima de los herederos forzosos.

3.2 Bulgaria

En Bulgaria, el impuesto de Sucesiones y el Impuesto de Donaciones son dos impuestos diferenciados que se regulan en la Ley de Impuestos y Tasas Locales.

Antes de hablar del impuesto de Sucesiones, es necesario explicar varios rasgos importantes de la Ley de Sucesiones búlgara.

El régimen de la sucesión se regula en la Ley de Sucesiones del 30 de abril de 1949.

Las reglas de la sucesión intestada son las siguientes: Los herederos se agrupan en 4 grupos, según su relación con el causante. La regla de sucesión es que cada grupo de herederos excluye al siguiente en la sucesión, esto es, si el causante tiene hijos (Grupo 1), estos excluyen a los padres del causante (Grupo 2) en la sucesión. También cabe señalar que todos los herederos del mismo grupo heredan por partes iguales. Los grupos se dividen de la siguiente manera:

En el grupo 1 están los hijos del causante.

En el grupo 2 están los padres del causante.

En el grupo 3, hay 2 subgrupos, el primero está formado por los hermanos y hermanas del causante y le corresponde mayor porción de la herencia que al segundo, que está formado por los parientes ascendentes de segundo grado o mayor. En este caso, a los miembros del subgrupo 1 les correspondería $\frac{2}{3}$ de la herencia y a los del subgrupo 2, $\frac{1}{3}$.

En el grupo 4, están los demás familiares con parentesco hasta sexto grado. De manera que el más cercano en grado excluye al más lejano.

En cuanto a la porción de la herencia que corresponde al cónyuge, esta dependerá de quienes son los demás herederos del causante. Si los que heredan son los hijos del causante (grupo 1) el cónyuge heredará por igual con ellos. Si hereda con los padres del causante (grupo 2) o con los hermanos y hermanas (grupo 3, subgrupo 1), su porción dependerá del tiempo de duración del matrimonio. Si la herencia se ha abierto cuando han pasado diez años desde que contrajeron matrimonio, le corresponderán $\frac{2}{3}$ de la herencia. Si, por el contrario, el matrimonio no ha llegado a 10 años, le corresponderá la mitad de la herencia. En caso de que concurra a la herencia con los hermanos y hermanas del causante y con los ascendientes de 2º grado o mayor (Grupo 3: Subgrupos 1 y 2), le corresponderá $\frac{1}{3}$ de la herencia en caso de que no se hayan cumplido 10 años desde que contrajeron matrimonio y, la mitad de la herencia en caso de

que sí se hayan cumplido. En caso de que no hubiera herederos de los grupos 1, 2 y 3, al cónyuge le corresponderá la totalidad de la herencia.

3.3 Reino Unido

El Reino Unido es un estado unitario, pero está compuesto por cuatro países constituyentes: Inglaterra, Escocia, Gales e Irlanda del Norte. Consecuencia de ello es que Escocia, Gales e Irlanda del Norte tienen su propio ejecutivo y legislativo, por lo tanto, poseen competencias y leyes propias. En términos de la sucesión, podemos hablar de 3 sistemas distintos. Inglaterra y Gales tienen las mismas reglas para la sucesión, que difieren de las de Escocia e Irlanda del Norte, que poseen sus propias reglas, de acuerdo con sus costumbres e idiosincrasia. En el presente estudio, nos centraremos en explicar las reglas de la sucesión generales, que son las que se aplican en Inglaterra y Gales.

En caso de que una persona fallezca sin haber hecho testamento, la herencia se distribuirá según lo que marca las reglas de la sucesión de Inglaterra y Gales. También puede darse el caso en el que el causante hizo un testamento que no incluía todos sus bienes al momento de su fallecimiento, en este caso nos encontraremos ante un intestado parcial, es decir, una parte de los bienes se regirán por las reglas del intestado y la otra por lo que dispuso en causante en su testamento. Dicho esto, las reglas de la sucesión intestada que se aplican en Inglaterra y Gales son las siguientes:

A la hora de distribuir la herencia, dependerá si el causante estaba casado o tuviera una pareja de hecho y qué otros familiares están vivos a la fecha de su muerte.

Si el causante estuviera casado o en pareja de hecho y no tuviera ni descendientes (hijos, nietos o bisnietos) ni ascendientes (padres, hermanos o sobrinos) toda la herencia iría al cónyuge sobreviviente.

Si el causante estuviera casado o en pareja de hecho y tuviera descendientes, al cónyuge le correspondería un legado estatutario "Statutory legacy" de 270.000 £ fijado por ley (para fallecimientos después del 6 de febrero de 2020), los bienes muebles y pertenencias del causante, y la mitad del caudal hereditario restante.

Como podemos ver, las reglas de la sucesión intestada aseguran que gran parte de la herencia vaya al cónyuge sobreviviente, hasta el punto de que en muchos casos los no lleguen a heredar nada.

Tratamiento de las propiedades conjuntas:

En el Reino Unido hay dos tipos de propiedad:

La “joint tenancy” o tenencia conjunta es un tipo de propiedad en la que cada propietario posee el pleno dominio. Es decir, todos los titulares deben actuar como uno solo. En este caso, si uno de los propietarios muere, la propiedad pasa automáticamente al otro de propietario. No se puede realizar una disposición testamentaria por la que lega el bien a un tercero.

La “tenancy in common” o tenencia en común se caracteriza por ser un tipo de propiedad en la que cada titular tiene un porcentaje de la propiedad. En este caso, el cambio de titularidad a la muerte de un propietario no es automático y sí se puede legar su parte de la propiedad en su testamento.

En caso de que la pareja tuviera cuentas bancarias conjuntas, a la muerte de uno de los cónyuges, el cónyuge sobreviviente heredará automáticamente todo el dinero de dichas cuentas.

En caso de que no hubiera cónyuge sobreviviente ni hijos:

A falta de cónyuge e hijos, nietos o bisnietos sobrevivientes al causante, el resto de los familiares heredarán en el siguiente orden, de manera que el más próximo excluye al más remoto:

padres - por igual si ambos viven;

hermanos y hermanas de ambos padres - por igual y su descendencia por estirpes;

medios hermanos y hermanas - por igual y su descendencia por estirpes;

abuelos - por igual si más de uno vive;

tíos y tías - por igual y su descendencia por estirpes;

medios tíos y tías - por igual y su descendencia por estirpes.

En caso de que no viva ninguno de los familiares mencionados, el patrimonio del causante irá a La Corona (que incluye el Ducado de Lancaster y el Ducado de Cornualles) en concepto de Bona Vacantia.

Si la propiedad se va a dividir 'por estirpes' entre los hijos de una persona fallecida, entonces cada hijo toma una parte igual. Si un hijo ha muerto antes que el causante, los hijos de ese hijo tomarán la parte que sus padres habrían tomado por igual entre ellos.

La ley reconoce al causante la libertad de testar, a diferencia de España y Bulgaria, la legislación de Inglaterra y Gales permite que, mediante testamento, una persona pueda distribuir su patrimonio sin la limitación que supone la figura de la legítima. Por ejemplo, si el causante ha hecho testamento y le es aplicable la ley inglesa, puede decidir que su cónyuge e hijos no reciban nada del caudal hereditario sin ninguna causa que lo justifique, esto no podría hacerse ni en España ni en Bulgaria.

Dicho esto, cabe mencionar que la Ley reconoce una Provisión para la Familia y Dependientes (Provision for Family and Dependants Act 1975), mediante la cual, algunas personas en virtud de su relación con una persona que tuviera su domicilio en Inglaterra o Gales pueden presentar una reclamación contra la herencia si la decisión tomada por el testador los deja en una situación de pobreza o desamparo. La Ley faculta al tribunal para que varíe la distribución de la herencia para evitar estas situaciones. El plazo para presentar la reclamación es de 6 meses desde la fecha de emisión del Grant (acto que faculta al representante o administrador para disponer efectivamente de los bienes del causante). Los sujetos que pueden presentar esta reclamación son:

- El cónyuge o pareja de hecho.
- El excónyuge o pareja civil del causante (siempre que esa persona no se haya vuelto a casar).
- Una persona que, durante los dos años anteriores a la muerte del causante, vivía con él como si fuera un cónyuge o pareja.
- Un hijo del causante.
- Una persona que ha sido tratada como un hijo de la familia por el causante.

-Cualquier otra persona que estuviera siendo mantenida por el causante inmediatamente antes de fallecer.

4. Resumen esquemático

Tabla 1: Resumen Impuesto de Sucesiones con principales diferencias

	Impuesto de Sucesiones		
	España	Bulgaria	Reino Unido
Hecho imponible	Transmisiones mortis causa	Transmisiones mortis causa	Transmisiones mortis causa + transmisiones inter vivos
Sujetos pasivos	Causahabientes y Subsidiarios*	Causahabientes	Executor, donante, donatario o fideicomisario
Competencia	Estado (AEAT) o CC. AA	Entes Locales	HMRC
Tipo Impositivo	Progresivo	Fijo	Tipo fijo (posibilidad de reducción)
Reducciones	Sí, objetivas y subjetivas	No	Sí, objetivas
Exenciones	No	Sí, objetivas y subjetivas	Sí, objetivas y subjetivas
Deducciones y Bonificaciones	Sí, estatales y autonómicas	No	Sí

Fuente: Elaboración propia

Tabla 2: Resumen Impuesto de Donaciones con principales diferencias

	Impuesto de Donaciones		
	España	Bulgaria	Reino Unido
Hecho imponible	Transmisiones inter vivos	Transmisiones inter vivos	*Donaciones son gravadas por IHT
Sujetos pasivos	Donatarios	Donatarios, salvo pacto en contrario	
Competencia	Estado (AEAT) o CC. AA	Entes Locales	
Reducciones	Sí, objetivas	No	
Exenciones	No	Sí, objetivas y subjetivas	
Deducciones y Bonificaciones	Sí, estatales y autonómicas	No	

Fuente: Elaboración propia

5. Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones está regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y en el RD 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

5.1 Consideraciones comunes

5.1.1 Naturaleza del impuesto

Se trata de un impuesto directo, personal, subjetivo y progresivo. Que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas (inter vivos o mortis causa). Las adquisiciones realizadas por personas jurídicas entran dentro del ámbito de aplicación del Impuesto de Sociedades.

En España, además de las transmisiones patrimoniales mortis causa e inter vivos, el ISD grava también las percepciones de cantidades por los beneficiarios

de seguros de vida. Para el presente trabajo nos centraremos únicamente en las sucesiones y donaciones.

5.1.2. Ámbito territorial

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones se exige en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales y de lo dispuesto en los Tratados Internacionales. Es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, a estas les corresponderá su gestión y recaudación. Además, tienen competencia normativa en determinadas materias:

- Las reducciones de la base imponible que estimen convenientes.
- La tarifa del impuesto.
- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Residencia autonómica

Al tratarse de un impuesto cedido, cada Comunidad Autónoma tiene una normativa distinta y puede haber una gran diferencia en la cuota a pagar el hecho de tributar en una u otra comunidad. Por ello, es muy importante saber hablar del concepto de residencia autonómica. El artículo 28 de la Ley 22/2009 establece que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una comunidad autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias esporádicas. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose esta conforme a la normativa reguladora del IRPF. Cuando no fuera posible determinar la permanencia en base a lo mencionado se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, es decir, donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF. Si tampoco fuera posible determinar la residencia

conforme a este criterio, la residencia de la persona física será la última residencia declarada a efectos del IRPF.

5.1.3. Formas de sujeción

Hay dos formas de sujeción, por obligación personal o por obligación real. En el primer caso, las personas físicas que tengan su residencia habitual en España pagarán el Impuesto con independencia de dónde se encuentren los bienes o derechos que se integran a su patrimonio. Mientras que, las personas físicas que no tuvieren su residencia habitual en España tributarán por obligación real, es decir, tributarán en España por la adquisición bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. Con la excepción de los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero, que están siempre sujetos por obligación personal.

5.2 Impuesto de sucesiones

5.2.1 Hecho imponible

El hecho imponible lo constituyen las adquisiciones de bienes y derechos mortis causa por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

5.2.2 Sujetos pasivos

Según el artículo 5 LISD, para el impuesto de sucesiones, los sujetos pasivos serán los causahabientes.

Responsables subsidiarios

El artículo 8 LISD establece que serán responsables subsidiarios del pago del impuesto sobre sucesiones:

- En las transmisiones mortis causa de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubieren entregado el metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas.
- En las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos, las entidades de seguros que las verifiquen
- Los mediadores en la transmisión de valores títulos que forman parte de la herencia.

No serán responsables subsidiarios cuando las acciones de estas personas tengan como fin exclusivo el pago del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

-Será también responsable subsidiario el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el presente Impuesto y no hubiere exigido previamente la justificación del pago del mismo.

La responsabilidad subsidiaria quedará limitada a la porción del impuesto que corresponda a la adquisición de bienes que la originen.

5.2.3 Competencia

El siguiente cuadro se explica quién tendrá la competencia y qué normativa se aplicará, dependiendo de la residencia de los sujetos implicados en la adquisición mortis causa.

Tabla 3: Cuadro de delimitación de competencias Estado/CC. AA

Causante	Causahabiente (Sujeto pasivo)	Competencia	Normativa
Residente	Residente	CC.AA de residencia del causante	CC.AA de residencia del causante
Residente	No residente	Estatal	Opción: Estatal o CC. AA de residencia del causante
No residente	Residente	Estatal	Opción: Estatal o CC. AA con el mayor valor de los bienes situados en España, y si no hay bienes en España, CC.AA.

			en la que es residente.
No residente	No residente	Estatal	Opción: Estatal o CC. AA con el mayor valor de los bienes situados en España.

Fuente: Elaboración propia

5.2.4 Base imponible

La base imponible del impuesto de sucesiones viene regulada en el artículo 9 LISD, y será.

El valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Determinación del valor de los bienes

A efectos de este impuesto, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible será la mayor entre:

El valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

La Administración tributaria será quien determine la base imponible en régimen de estimación directa, según el artículo 10 de la LISD.

Adición de bienes

El artículo 11 LISD, recoge 4 presunciones para las adquisiciones mortis causa que servirán para determinar la participación individual de cada causahabiente. Estos bienes deberán incluirse a la masa hereditaria:

-Bienes de todas clases que hubieran pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento.

-Bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero.

-Bienes y derechos que hayan sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de estos o de otros bienes del adquirente.

-Valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieran endosado.

Se trata de presunciones *luris Tantum*, es decir, el interesado podrá alegar ante la Administración aportando pruebas para que no se apliquen.

Ajuar doméstico

Según el artículo 15 LISD, el ajuar doméstico se valorará en el 3% del Importe del caudal relicto del causante y se incluirá a la masa hereditaria, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

El valor del ajuar se restará en caso de que haya un cónyuge sobreviviente, ya que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.321 del Código Civil se entregará al cónyuge sin computárselo en su haber.

Gastos deducibles

Se deducirán de la base imponible las cargas, deudas y demás gastos que recoge la LISD.

Cargas deducibles

En el artículo 12 LISD se recogen las cargas que se pueden deducir del valor del bien, para que sean deducibles tienen que suponer una disminución del valor de lo que se transmite.

Se podrán deducir del valor de los bienes las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos para las deudas deducibles del artículo 13 LISD.

Deudas deducibles

El artículo 13 LISD establece las deudas que se pueden deducir de la base imponible, son deudas legalmente contraídas por el causante de la sucesión.

En las transmisiones mortis causa, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas contraídas por el causante de la sucesión siempre que fueran legalmente exigibles. En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario.

Demás gastos deducibles

El artículo 14 LISD permite deducir de la base imponible los gastos relacionados con litigios, así como los de última enfermedad, entierro y funeral:

- Los gastos que se ocasionen en litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de las testamentarías o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto.

- Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

Particiones y excesos de adjudicación

El artículo 27 LISD establece que para los efectos del impuesto se considerará que las particiones y adjudicaciones se han hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. En los casos de excesos de adjudicación que recoge el apartado 3, estos deberán tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Acumulación de donaciones

Según el artículo 30 LISD, las donaciones y demás transmisiones equiparables otorgadas por un mismo donante y un mismo donatario dentro del plazo de 3 años, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de liquidación del impuesto.

5.2.5. Base liquidable (Reducciones)

La base liquidable del impuesto se regula en el artículo 20 LISD y se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que están previstas en la Ley. Las Comunidades Autónomas aprueban sus reducciones de acuerdo con la Ley 21/2001.

Reducciones Estatales

Reducciones por parentesco

En función del grado de parentesco, hay 4 grupos:

-Grupo I: Para descendientes y adoptados menores de 21 años: 15.956,87 euros. Además 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente. La reducción no puede exceder de 47.858,59 euros.

-Grupo II: Para descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 15.956,87 euros.

-Grupo III: adquisiciones por colaterales de 2º y 3º grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 7.993,46 euros.

-Grupo IV: Para colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Reducción por discapacidad

Además de las reducciones aplicables en función del grado de parentesco con el causante, tendrán derecho a una reducción por su condición física o psíquica:

-Las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%: 47.858,59 euros.

-Las personas con un grado de discapacidad superior al 65%: 150.253,03 euros.

Reducción por cantidades percibidas por beneficiarios de seguros de vida

Se aplicará una reducción del 100%, con un límite de 9.159,49€, a las cantidades percibidas por beneficiarios de seguros de vida, para los beneficiarios que sea cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado del contratante fallecido.

Reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades

En los casos en los que en la base imponible 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 participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95%.

Reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante

Se aplicará una reducción del 95% del valor de la vivienda habitual del causante cuando se cumplan los siguientes requisitos:

Las adquisiciones mortis causa podrán aplicarse una reducción del 95% del valor de la vivienda habitual del causante, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y siempre que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente fallezca dentro de ese plazo. De esta reducción solo podrán beneficiarse los causahabientes que sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Reducción por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico

Podrá aplicarse una reducción del 95% del valor de los bienes calificados como Patrimonio Histórico por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, cuando estos formen parte de la base imponible de la adquisición mortis causa del cónyuge, descendientes o adoptados del causante, con los requisitos de permanencia que indica la Ley. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Reducción por transmisión consecutiva de bienes

Si unos mismos bienes, son objeto de dos o más transmisiones mortis causa en un periodo máximo de 10 años, en la segunda y ulteriores transmisiones se deducirá de la base imponible el importe satisfecho en las transmisiones anteriores. Se admitirá la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente.

El incumplimiento de los requisitos exigidos supondrá el pago del impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.

Reducción por transmisión de explotaciones agrarias

Las reducciones por transmisión de explotaciones agrarias están recogidas en los artículos 9 a 11 de la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

-Reducción del 90% de la base imponible por la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, siempre que no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción será del 100% en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente. Se deben respetar los requisitos de forma y duración establecidos en la ley, salvo casos de fuerza mayor.

-Reducción del 50% de la base imponible por la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias. Respetando los requisitos de forma y duración establecidos en la ley.

-Reducción del 75% en la base imponible por transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición.

Las reducciones generales contempladas en la LISD y las especiales establecidas en la Ley 19/1995 son incompatibles. De manera que, la aplicación de ambas supondría que un bien dé lugar a dos reducciones. (Resolución DGT 2/1999, de 23 de marzo).

Reducciones Autonómicas CV

Por parentesco

-Para descendientes y adoptados menores de 21 años, 100.000 más 8.000€ por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 156.000€. (Art.10.1.a Ley 13/1997).

-Para descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 100.000€ (Art.10.1.a Ley 13/1997).

Por discapacidad

-Para personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%: 120.000€

-Para personas con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, y por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65%: 240.000€ (Art.10.1. b Ley 13/1997).

Por adquisición vivienda habitual del causante

-Reducción del 95% por adquisiciones de la vivienda habitual del causante, con el límite de 150.000€, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, ascendientes o descendientes o pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los 2 años anteriores al fallecimiento, y que la adquisición se mantenga durante los 5 años. (Art.10.1.c Ley 13/1997).

Por transmisión de empresa o participaciones en determinadas entidades

-Reducción del 99% del valor de empresa individual agrícola a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta 3er grado, siempre que se cumplan los requisitos exigidos.

La reducción será del 90% si el causante en el momento de su jubilación tuviera entre 60 y 64 años. (Art.10.dos.1º Ley 13/1997).

-Reducción del 99% del valor de una empresa individual o negocio profesional a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta 3er grado, siempre que se cumplan los requisitos exigidos.

La reducción será del 90% si el causante en el momento de su jubilación tuviera entre 60 y 64 años. (Art.10.dos.3º Ley 13/1997).

-Reducción del 99% del valor de participaciones en determinadas entidades a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes, o de parientes colaterales, hasta 3er grado, siempre que se cumplan los requisitos exigidos.

La reducción será del 90% si el causante en el momento de su jubilación tuviera entre 60 y 64 años. (Art.10.dos.4º Ley 13/1997).

Por transmisión de bienes del patrimonio histórico artístico, siempre que sean cedidos para su exposición, con las condiciones que determina la ley

La reducción será del 95%, 75% o 50% del valor del bien, en función del periodo de cesión del bien. (Art.10.dos.2º Ley 13/1997).

Reducciones en la base imponible reguladas en la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana. (Art.80 Ley 5/2019)

-Reducción del 99% del valor de una explotación agraria o elementos afectados a ella ubicada en la Comunitat Valenciana o de derechos de usufructo sobre esta por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el 3º grado inclusive, con la condición de persona agricultora profesional, cuando concurren determinadas circunstancias.

-Reducción del 99% del valor de fincas rústicas ubicadas en la Comunitat Valenciana o de derechos de usufructo sobre esta, cuando dichas parcelas sean transmitidas en el plazo de un año a quien tenga la condición de persona agricultora profesional y sean titulares de una explotación agraria o personas socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o agrupación registrada como IGC.

-Reducción del 99% de la cuota del impuesto por donación autorizada en los procesos de reestructuración parcelaria pública y privada del impuesto, siempre y cuando no se produzca una bonificación o exención más favorable por la legislación sectorial (Art. 75.2 Ley 5/2019).

5.2.6. Tipo de gravamen

Como hemos dicho anteriormente, al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, estas tienen la potestad de aprobar la escala que se aplicará a la base liquidable, de acuerdo con la Ley 21/2001. En caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado dicha escala o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa de la Comunidad Autónoma, se calculará la cuota íntegra del impuesto siguiendo los tipos que se indican en la siguiente escala:

Estatal

Tabla 4: Tipo de gravamen estatal LISD

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

Fuente: Elaboración propia

En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en la escala. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados

en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español (artículo 21.3 LISD).

Autonómico CV

El tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Valenciana en el ámbito de sus competencias es el siguiente (artículo 11 de la Ley 13/1997).

Tabla 5: Tipo de gravamen autonómico CV

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

Fuente: Elaboración propia

5.2.7. Cuota tributaria

Para calcular la deuda tributaria del Impuesto, habrá que aplicarle a la cuota íntegra un coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente del sujeto pasivo. Este multiplicador tiene en cuenta el patrimonio preexistente y el grupo al que se refiere el artículo 20 LISD, según el grado de parentesco. Al igual que el tipo de gravamen, cada Comunidad Autónoma tiene potestad para decidir y aprobar el coeficiente aplicable. En caso

de que no hubiese aprobado el coeficiente o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa de la Comunidad, se aplicará la siguiente tabla.

Estatal

Tabla 6: Coeficiente multiplicador estatal LISD

Patrimonio preexistente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: Elaboración propia

Autonómico CV

El coeficiente multiplicador aprobado por la Comunidad Valenciana en el ámbito de sus competencias es el siguiente (artículo 12 de la Ley 13/1997):

Tabla 7: Coeficiente multiplicador CV

Patrimonio preexistente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 390.657,87	1,0000	1,5882	2,0000
De 390.657,87 a 1.965.309,58	1,0500	1,6676	2,1000
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 3.936.629,28	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: Elaboración propia

5.2.8. Deducciones y Bonificaciones

Estatal

Deducción por doble imposición

La doble imposición permite al sujeto pasivo que tributa por obligación personal deducir de la cuota íntegra la menor de estas dos cantidades:

-El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar.

-El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes y derechos en el extranjero, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla

La LISD establece una bonificación del 50% de la cuota si el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. Esta bonificación se elevará al 99% de la cuota para los causahabientes comprendidos, según el grupo de parentesco, en los grupos I y II señalados en el artículo 20 LISD (descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes).

Bonificaciones sobre la cuota aprobadas por la Comunidad Valenciana

Para las adquisiciones mortis causa, la Comunidad Valenciana permite aplicar las siguientes bonificaciones:

-El 75% de la cuota para adquisiciones mortis causa por descendientes y adoptados menores de 21 años.

-El 50% de la cuota para adquisiciones mortis causa por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

-El 75% de la cuota para adquisiciones mortis causa por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. (Art.12 bis 1. a, b y c Ley 13/1997).

5.2.9. Devengo del impuesto

El devengo del impuesto está regulado en el artículo 24 LISD e indica que:

El impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.

Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

5.2.10. Prescripción

La prescripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en la Ley General Tributaria, como norma general, en el plazo de 4 años.

5.2.11. Plazo de presentación de la declaración y pago

Los sujetos pasivos están obligados a presentar una declaración tributaria que comprenda los hechos imposables que recoge la LISD.

Para las adquisiciones mortis causa, en el plazo de seis meses desde el día del fallecimiento o desde el día en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento. Pudiendo solicitar una prórroga por un plazo igual, dentro de los cinco meses siguientes al fallecimiento. La prórroga comenzará a contarse desde que finalice el plazo de 6 meses desde el devengo del impuesto y deberán pagarse intereses de demora hasta el día en que se presente la declaración.

Cabe la posibilidad de que se suspendan los plazos de presentación del impuesto por litigio o juicio voluntario de testamentaría, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente en que sea firme la resolución definitiva que ponga fin al procedimiento judicial.

En los plazos señalados, los sujetos pasivos deberán presentar una autoliquidación comprensiva de los hechos imposables y acompañar el documento en el que se contenga el hecho imponible.

5.3. Impuesto sobre donaciones

5.3.1. Hecho imponible

El hecho imponible lo constituyen las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro título jurídico inter vivos.

Se presumirá la existencia de hecho imponible en los casos en que la Administración observe disminución en el patrimonio de una persona e incremento patrimonial en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios. Aunque se trata de una presunción *luris Tantum*, las personas pueden presentar alegaciones para desvirtuarla.

La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.

5.3.2. Sujetos pasivos

En el caso de las donaciones u otras transmisiones lucrativas inter vivos, el sujeto pasivo será el donatario o la persona que ve incrementado su patrimonio.

5.3.3. Competencia

Tabla 8: Cuadro de delimitación de competencias Impuesto de donaciones Estado/CC. AA

Donatario (Sujeto pasivo)	Tipo de bien	Competencia	Normativa
Residente	Inmueble en España	CC.AA donde radique el inmueble	CC.AA de situación del inmueble
Residente	Demás bienes o derechos	CC.AA de residencia	CC.AA de residencia
Residente	Inmueble no radicado en España	Estatal	Opción: Estatal o CC. AA de residencia

No residente	Bien inmueble radicado en España	Estatal	Opción: Estatal o CC. AA de situación del inmueble
No residente	Demás bienes y derechos en España	Estatal	Opción: Estatal o CC. AA en donde hayan estado situados los bienes y derechos un mayor número de días en el período de los 5 años anteriores

Fuente: Elaboración propia

5.3.4. Base imponible

La base imponible del impuesto sobre donaciones viene regulada en el artículo 9 LISD, será:

El valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Determinación del valor

En cuanto a la determinación del valor de los bienes, se aplican las mismas normas que para las adquisiciones mortis causa ya explicadas (apartados 2º, 3º, 4º y 5º del artículo 9 LISD).

La Administración tributaria será quien determine la base imponible en régimen de estimación directa, según el artículo 10 LISD.

Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia (artículo 29 LISD).

Acumulación de donaciones

Según el artículo 30 LISD, las donaciones y demás transmisiones equiparables otorgadas por un mismo donante y un mismo donatario dentro del plazo de 3 años, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de liquidación del impuesto.

Gastos deducibles

Las cargas deducibles para las transmisiones lucrativas inter vivos si cumplen los requisitos establecidos en el artículo 12 LISD, es decir, los mismos que para las adquisiciones mortis causa.

Serán deducibles también las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada. En caso de que no asuma dicha obligación, no será deducible el importe de la deuda, de acuerdo con el artículo 17 LISD.

5.3.5. Base liquidable (Reducciones)

Estatales

La base liquidable del impuesto se regula en el artículo 20 LISD y se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que están previstas en la Ley. Las Comunidades Autónomas aprueban sus reducciones de acuerdo con la Ley 21/2001. Se aplican primero las reducciones del estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

Reducción por transmisión de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades.

Para transmisiones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95% del valor de adquisición, siempre que concurren las siguientes condiciones:

a) Que el donante tuviese 65 o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Reducción por bienes del Patrimonio Histórico

Se aplicará una reducción del 95% de la cuota para donaciones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes del Patrimonio Histórico comprendidos la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se considerará que el donatario no vulnera el deber de mantenimiento de lo adquirido cuando done, de forma pura, simple e irrevocable, los bienes adquiridos con reducción de la base imponible del impuesto al Estado o a las demás Administraciones públicas territoriales o institucionales.

El incumplimiento de los requisitos exigidos llevará consigo el pago del impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.

Reducciones por transmisión de explotaciones agrícolas

Las reducciones por transmisión de explotaciones agrarias están recogidas en los artículos 9 a 11 de la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

-Reducción del 90% de la base imponible por la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta

consideración como consecuencia de la adquisición, siempre que no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción será del 100% en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite. Se deben respetar los requisitos de forma y duración establecidos en la ley, salvo casos de fuerza mayor.

-Reducción del 50% de la base imponible por la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias. Respetando los requisitos de forma y duración establecidos en la ley.

-Reducción del 75% en la base imponible por transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición.

Las reducciones generales contempladas en la LISD y las especiales establecidas en la Ley 19/1995 son incompatibles. De manera que, la aplicación de ambas supondría que un bien dé lugar a dos reducciones. (Resolución DGT 2/1999, de 23 de marzo).

Reducciones autonómicas aprobadas por la Comunidad Valenciana

Por parentesco

-Para hijos o adoptados menores de 21 años o nietos si su progenitor (hijo del donante) hubiese fallecido, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 600.000€: 100.000€, más 8.000€ por cada año menos de 21 que tenga el donatario, sin que la reducción pueda exceder 156.000€

-Para hijos o adoptados de 21 o más años y por padres o adoptantes o nietos si su progenitor (hijo del donante) hubiese fallecido, con un patrimonio preexistente de hasta 600.000€: 100.000€

-Para abuelos, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 600.000 de euros, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido: 100.000€ (Art.10.bis.1º Ley 13/1997).

Para la aplicación de las reducciones anteriores se exigirá que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto. Además, deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

Por discapacidad

-Para personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, y con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%: 240.000€

-Para personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante o nietos, siempre que su progenitor (hijo del donante, hubiera fallecido) y a los abuelos, siempre que su hijo (progenitor del donante) hubiera fallecido: 120.000€ (Art.10.bis.2º Ley 13/1997).

Por transmisión de empresa o participaciones en determinadas entidades o importe dinerario para desarrollo actividad empresarial o profesional

-Reducción del 99% del valor neto de una empresa individual agrícola a favor de los hijos o adoptados o, cuando no existan hijos o adoptados, de los padres o adoptantes del donante, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Esta misma reducción se aplicará a los nietos, con los mismos requisitos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido.

La reducción será del 90% si el causante en el momento de su jubilación tuviera entre 60 y 64 años. (Art.10.bis. 3º Ley 13/1997).

-Reducción del 99% del valor neto de una empresa individual o de un negocio profesional a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes, siempre que concurren determinados requisitos.

La reducción será del 90% si el causante en el momento de su jubilación tuviera entre 60 y 64 años. (Art.10.bis. 4º Ley 13/1997).

-Reducción del 99% del valor de las participaciones en entidades a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes, siempre que concurren determinados requisitos.

La reducción será del 90% si el causante en el momento de su jubilación tuviera entre 60 y 64 años. (Art.10.bis. 5º Ley 13/1997).

-Reducción de hasta 1.000€ por transmisiones de importes dinerarios destinadas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, con fondos propios, en ámbito de la cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales, la edición, la investigación o en el ámbito social. (Art.10.bis. 6º Ley 13/1997).

-Reducción del 95% sobre el importe donado, siempre que se cumplan determinados requisitos, a favor de mujeres víctimas de violencia de género con la finalidad de adquirir una vivienda habitual situada en la Comunitat Valenciana. (Art.10.bis.7º Ley 13/1997).

Reducciones en la base imponible reguladas en la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana

-Reducción del 99% sobre la cuota por transmisiones de participaciones inter vivos de una explotación agraria o fincas rústicas ubicadas en la Comunitat Valenciana o de derechos de usufructo por el cónyuge, personas descendientes o adoptadas y colaterales, por consanguinidad hasta el 3º grado inclusive y tengan la condición de personas agricultoras profesionales y sean titulares de una explotación agraria o personas socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o agrupación registrada como IGC, siempre y cuando concurren determinadas condiciones. (Art.81 Ley 5/2019).

-Reducción del 99% sobre la cuota del impuesto por donación autorizada en los procesos de reestructuración parcelaria pública y privada siempre y cuando no se produzca una bonificación o exención más favorable por la legislación sectorial. (Art. 75.2 Ley 5/2019).

5.3.6. Tipo de gravamen

Estatal

Como hemos dicho anteriormente, al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, estas tienen la potestad de aprobar la escala que se aplicará a la base liquidable, de acuerdo con la Ley 21/2001. En caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado dicha escala o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa de la Comunidad Autónoma, se calculará la cuota íntegra del impuesto siguiendo los tipos que se indican en la siguiente escala:

Tabla 9: Tipo de gravamen estatal LISD

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

Fuente: Elaboración propia

En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en la escala. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados

en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español (artículo 21.3 LISD).

Autonómico CV

El tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Valenciana en el ámbito de sus competencias es el siguiente (artículo 11 Ley 13/1997)

Tabla 10: Tipo de gravamen autonómico CV

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

Fuente: Elaboración propia

5.3.7. Cuota tributaria

Estatal

Para calcular la deuda tributaria del Impuesto, habrá que aplicarle a la cuota íntegra un coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente del sujeto pasivo. Este multiplicador tiene en cuenta el patrimonio preexistente y el grupo al que se refiere el artículo 20, según el grado de parentesco. Al igual que el tipo de gravamen, cada Comunidad Autónoma

tiene potestad para decidir y aprobar el coeficiente aplicable. En caso de que no hubiese aprobado el coeficiente o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa de la Comunidad, se aplicará la siguiente tabla.

Tabla 11: Coeficiente multiplicador estatal LISD.

Patrimonio preexistente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: Elaboración propia

Autonómico CV

El coeficiente multiplicador aprobado por la Comunidad Valenciana en el ámbito de sus competencias es el siguiente (artículo 12 de la Ley 13/1997):

Tabla 12: Coeficiente multiplicador CV

Patrimonio preexistente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 390.657,87	1,0000	1,5882	2,0000
De 390.657,87 a 1.965.309,58	1,0500	1,6676	2,1000
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 3.936.629,28	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: Elaboración propia

5.3.8. Deducción por doble imposición.

La doble imposición permite al sujeto pasivo que tributa por obligación personal deducir de la cuota íntegra la menor de estas dos cantidades:

-El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar.

-El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes y derechos en el extranjero, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

5.3.9. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla

El artículo 23 bis LISD, en sus apartados 2 y 3 establece:

-Se aplicará una bonificación del 50% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla.

-Se aplicará una bonificación del 50% de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

5.3.10. Devengo del impuesto

El impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

5.3.11. Prescripción

Según lo dispuesto en el artículo 25 LISD, la prescripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en la Ley General Tributaria, como norma general, en el plazo de 4 años.

5.3.12. Plazo de presentación de la declaración y pago

Los sujetos pasivos están obligados a presentar una declaración tributaria que comprenda los hechos imposables que recoge la LISD.

Para las adquisiciones inter vivos, el plazo es de treinta días hábiles desde el día siguiente a la celebración del acto o contrato.

En los plazos señalados, los sujetos pasivos deberán presentar una autoliquidación comprensiva de los hechos imposables y acompañar el documento en el que se contenga el hecho imponible.

6. Bulgaria

6.1. Impuesto de sucesiones

El régimen del impuesto sobre sucesiones se regula en los artículos 29 a 43 de la Ley de Impuestos y Tasas Locales.

6.1.1. Hecho imponible

El impuesto de sucesiones se aplica a los bienes heredados por ley o por testamento en el país o en el extranjero de ciudadanos búlgaros, así como a los bienes en el país de ciudadanos extranjeros (artículo 31 LITL).

Los bienes heredados comprenden los bienes muebles e inmuebles propiedad del causante, así como sus demás derechos reales, pretensiones y obligaciones en el momento del descubrimiento de la herencia (artículo 32 LITL).

6.1.2. Sujetos pasivos

De acuerdo con el artículo 31.1 LITL, los sujetos pasivos son:

Los herederos por ley o por testamento, o los legatarios.

El artículo 31.2 LITL, establece que, el impuesto sobre sucesiones no es pagadero por el cónyuge sobreviviente y los herederos en línea directa (ascendientes y descendientes) sin limitación. Aquí, el legislador ha querido excluir del pago del impuesto a los familiares más cercanos del causante, de tal manera que, no se den casos de renunciaciones a herencias por falta de liquidez para pagar el impuesto.

6.1.3. Competencia

El establecimiento, previsión y recaudación del impuesto de sucesiones se realiza por los empleados de la administración municipal de acuerdo con el Código de Procedimiento Tributario y de Seguros.

Lo recaudado por el impuesto de sucesiones formará parte del presupuesto municipal.

6.1.4. Base imponible

La base imponible del impuesto está regulada en el artículo 33 LITL y estará compuesta por:

Los bienes heredados, con excepción de los exentos de impuestos, se determinan y valoran en BGN en el momento del descubrimiento de la herencia, de la siguiente manera:

Bienes inmuebles en el territorio del país - según evaluación fiscal según el anexo de la ley;

Moneda extranjera y metales preciosos - al tipo de cambio central del Banco Nacional de Bulgaria;

Valores - a valor de mercado, y cuando el valor de mercado no puede determinarse sin costos o dificultades importantes, se valoran a la par;

Vehículos - por valor de seguro;

Otros bienes muebles y derechos - a valor de mercado;

Empresas o participaciones en sociedades comerciales o cooperativas - por valor de mercado, y cuando su determinación requiera costos o dificultades importantes - por datos contables;

Bienes inmuebles en el territorio de otro estado miembro de la Unión Europea, o de otro estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, o de un tercer país - a un valor fiscal especificado en un documento emitido a efectos de impuestos por la autoridad competente del país correspondiente, acompañado de una traducción al búlgaro realizada por un traductor jurado.

La herencia imponible se divide en partes de la herencia, y se determina una parte para cada heredero de conformidad con la Ley de sucesiones.

El impuesto se determina y comunica a cada heredero o legatario por separado de acuerdo con la Ley.

Gastos deducibles

Los gastos deducibles vienen recogidos en el artículo 34 LITL y son los siguientes:

Las deudas del causante establecidas por razón y cuantía en el momento del descubrimiento de la herencia, si con cargo a estas no se adquieren bienes exentos del impuesto sobre sucesiones; las deudas frente a los acreedores cuyos créditos frente al testador hayan prescrito y no hayan sido satisfechos en el plazo de 6 meses;

Los derechos y pretensiones que los herederos hubieren transmitido a favor del Estado o de los municipios según el procedimiento que establezca la Ley en el plazo de 6 meses previsto en el artículo 32 de la Ley;

gastos funerarios por valor de 1.000 BGN;

los demás gastos previstos en la ley.

6.1.5. Los bienes exentos

Los bienes que se excluyen de la base imponible del impuesto son los que recoge el artículo 38 de la Ley.

Están exentos del impuesto de sucesiones:

La propiedad de aquellos que murieron por la República de Bulgaria en el desempeño de su deber, o en accidentes industriales y desastres naturales;

Los bienes legados al estado y municipios;

Los bienes legados a la Cruz Roja Búlgara, confesiones religiosas legalmente registradas en el país, centros comunitarios, etc.;

Muebles ordinarios;

Pequeño equipo agrícola;

Bibliotecas e instrumentos musicales;

Los objetos de arte, cuyo autor es el causante, cuando uno de los herederos es familiar por línea directa;

Las pensiones no percibidas del testador;

Propiedades en el extranjero de ciudadanos búlgaros por las que se ha pagado el impuesto de sucesiones en el país respectivo.

Se exonera del impuesto sobre el menaje de casa común, pequeños implementos agrícolas, bibliotecas e instrumentos musicales, siempre que la propiedad sea heredada por parientes directos, cónyuge, hermanos y hermanas.

6.1.6. Tipo impositivo

El tipo de gravamen del impuesto está regulado en el artículo 36.

Se determina por ordenanza del Ayuntamiento para cada heredero o legatario por separado:

-Para hermanos y hermanas y sus hijos - en el rango de 0,4 a 0,8 por ciento para herencias superiores a 250.000 BGN;

-Para todas las demás personas: del 3,3 al 6,6 por ciento para herencias superiores a 250.000 BGN.

De esta manera, el legislador ha conferido a los entes locales la potestad de regular el tipo del impuesto. Pero estableciendo unos mínimos y máximos que limitan la decisión de los municipios. También observamos que establecen un tipo privilegiado para los hermanos y los sobrinos del causante. Teniendo en cuenta los sujetos que están exentos del pago del impuesto (cónyuge sobreviviente y parientes por línea directa del causante) que explicamos con anterioridad, vemos que es bastante difícil que se dé el caso de renuncia a la herencia por imposibilidad de hacer frente al pago del impuesto.

6.1.7. Prescripción

Según lo establecido en el Código de Procedimiento tributario y seguros, como norma general, el plazo de prescripción será de 5 años, contados desde el 1 de enero del año siguiente al año en el que se debió pagar el impuesto.

6.1.8. Plazos para la presentación de declaraciones

El artículo 32 LITL regula el plazo de presentación de la declaración.

Al descubrir una herencia, los obligados tributarios de acuerdo con el artículo 31 LITL (herederos por ley o por testamento, los legatarios) o sus representantes legales deben presentar una declaración dentro del plazo de 6 meses en el municipio del último lugar de residencia del testador. Si el testador tuviera su última residencia en el extranjero, en el municipio donde tenga la mayoría del

patrimonio en el país (Bulgaria). Cuando el heredero o legatario no fuera cónyuge, hijo/a, padre/madre o hermano/a del causante, el plazo de 6 meses empezará a contar desde el día en el que se enteró del descubrimiento de la herencia.

La declaración presentada en tiempo por un heredero también beneficia a los demás herederos (apartado 5). Los contribuyentes señalarán en la declaración los bienes heredados recibidos por tipo, ubicación y valor (apartado 6).

Por último, el apartado 7 indica que los bienes hereditarios, de los que los sujetos pasivos hayan tenido conocimiento después de la expiración de los plazos previstos en los párrafos anteriores, se declaren dentro del mes siguiente al del conocimiento. En estos casos, se vuelve a calcular el impuesto adeudado.

6.1.9. Pago del impuesto

El impuesto se paga dentro de los 2 meses siguientes a la recepción de la notificación de la liquidación.

6.2. Impuesto sobre donaciones

El Impuesto sobre Donaciones está regulado en los artículos 44 a 51 de la Ley de Impuestos y Tasas Locales.

6.2.1. Hecho imponible

El objeto del impuesto sobre donaciones lo establece el artículo 44 LITL, se aplica a los bienes adquiridos por donación, así como a los inmuebles, derechos reales sobre los mismos y los vehículos adquiridos a título oneroso.

Los bienes adquiridos por donación entre parientes directos (tanto ascendientes como descendientes) y entre cónyuges no están gravados.

6.2.2. Sujetos pasivos

El artículo 45 LITL establece el impuesto lo paga el adquirente de la propiedad (donatario) según el artículo 44 LITL, y en caso de permuta - por la persona que adquiera el inmueble por mayor valor, salvo pacto en contrario. En el caso en que se convenga que el impuesto es adeudado por ambas partes, son solidariamente responsables. Cuando las partes hayan acordado que el impuesto debe pagarlo el donante, la otra parte será el garante. Por otra parte,

cuando el donatario de la propiedad está en el extranjero, el sujeto obligado será el donante.

Como hemos mencionado antes, el cónyuge y los parientes en línea directa del causante están exentos del pago del impuesto.

6.2.3. Competencia

El establecimiento, previsión y recaudación del impuesto de sucesiones se realiza por los empleados de la administración municipal de acuerdo con el Código de Procedimiento Tributario y de Seguros.

Lo recaudado por el impuesto de donaciones formará parte del presupuesto municipal.

6.2.4. Base imponible

La base para determinar el impuesto es la valoración de la propiedad en BGN en el momento de la transferencia. La propiedad se valora de la siguiente manera:

Los inmuebles y los derechos reales sobre los mismos, al precio convenido o al precio que determine un organismo estatal o municipal, y si fuere inferior a la determinación del impuesto, a este último.

La moneda extranjera y metales preciosos, al tipo de cambio central del Banco Nacional de Bulgaria.

Los valores, a valor de mercado.

Los vehículos, por el valor del seguro.

6.2.5. Bienes exentos

De acuerdo con el artículo 48 LITL, están exentos de la base imponible los bienes adquiridos por:

El Estado y los municipios;

Las organizaciones educativas, culturales y científicas, así como las instituciones especializadas en la prestación de servicios sociales y los hogares de atención médica y social para niños;

La Cruz Roja Búlgara;

Las organizaciones de personas con discapacidad y para personas con discapacidad representadas a nivel nacional;

Los fondos para la asistencia a víctimas de desastres naturales y para la preservación y restauración de monumentos históricos y culturales;

Las Instalaciones médicas que recoge el artículo 5.1 de la Ley de Instalaciones Médicas;

Las denominaciones religiosas legalmente registradas en el país para los templos y monasterios destinados a actividades religiosas, junto con los terrenos sobre los cuales se edificaron, así como las casas de oración y terrenos sobre los cuales se edificaron.

Países extranjeros para la adquisición de bienes inmuebles - en condiciones de reciprocidad;

Donaciones para el tratamiento de ciudadanos de un estado miembro de la Unión Europea, o de otro estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, así como ayudas técnicas para personas con discapacidad;

Donaciones con fines humanitarios a personas con capacidad laboral reducida del 50% y ciudadanos socialmente débiles;

Donaciones para personas jurídicas sin fines de lucro que reciben subsidios del presupuesto central, así como inscritas en el Registro Central para la implementación de actividades socialmente útiles;

Los regalos habituales;

Donaciones en beneficio de los centros comunitarios;

Asistencia prestada gratuitamente en los términos y condiciones que establece la Ley de Mecenazgo.

6.2.6. Tipo Impositivo

El artículo 47 LITL, establece que, el impuesto se grava sobre el valor del en la cuantía que determine el ente local. Al donar:

entre hermanos y sus hijos, del 0,4 al 0,8 por ciento;

entre otras personas, del 3,3 al 6,6 por ciento.

Al igual que en el Impuesto sobre sucesiones, es el ente local el encargado de fijar el tipo impositivo en su ordenanza municipal.

El impuesto se cobra de la misma forma por los bienes adquiridos a título gratuito por otras vías.

6.2.7. Prescripción

Según lo establecido en el Código de Procedimiento tributario y seguros, como norma general, el plazo de prescripción será de 5 años, contados desde el 1 de enero del año siguiente al año en el que se debió pagar el impuesto.

6.2.8. Plazos de presentación de la declaración

El artículo 49 LITL regula el plazo de presentación de la declaración y establece que, en caso de donación de bienes, con excepción de la transmisión de bienes inmuebles, derechos reales sobre bienes inmuebles y vehículos de motor, las personas que recibieron los bienes deben presentar una declaración de impuestos dentro de los dos meses siguientes a su recepción. Recordamos que no se presentará declaración por los bienes adquiridos por donación entre parientes por línea directa (ascendientes y descendientes) y entre cónyuges.

6.2.9. Pago del Impuesto

Según lo establecido en el artículo 49 LITL, el pago se deberá realizar en el municipio correspondiente:

De los inmuebles y de los derechos reales sobre ellos, según la ubicación del inmueble;

Para las demás donaciones, en el municipio donde tenga su domicilio permanente el donatario.

7. Reino Unido

7.1. Impuesto de sucesiones

El impuesto de sucesiones está regulado en la Ley del Impuesto de Sucesiones (Inheritance Tax Act) de 1984.

7.1.1. Hecho imponible

Este impuesto se aplica sobre el valor del patrimonio del causante en el momento de su fallecimiento, sobre donaciones en las que el donante fallece dentro de los siete años posteriores a la fecha de la donación y sobre algunas donaciones vitalicias que están sujetas a impuestos en la fecha de la donación. Como vemos, en Reino Unido las donaciones están sujetas también al impuesto de sucesiones.

7.1.2. Sujetos pasivos

Las personas físicas domiciliadas en el Reino Unido estarán sujetas al pago del IHT por la transferencia de sus activos en todo el mundo. Si no están domiciliados en Reino Unido, solo serán responsables por las transferencias de activos en el Reino Unido. Generalmente, el impuesto será pagado por el patrimonio del causante y el encargado será el “executor”, que es el sujeto al cual el testador ha señalado en su testamento para que haga cumplir su voluntad, aunque con algunas diferencias, es una figura similar al albacea en España. En caso de tratarse de una transferencia potencialmente exenta (PET), que son las donaciones no exentas por no haber pasado 7 años entre la fecha de la donación y la fecha del fallecimiento del causante, el donatario será el encargado de pagar el impuesto de acuerdo con la Ley. En caso de ser una transferencia patrimonial sujeta a impuestos en la fecha de esta (CLT), también estarán sujetas al impuesto a la fecha de la muerte del causante y el encargado del pago del impuesto será el que acuerden las partes, podría ser el donante o el fideicomisario.

7.1.3. Competencia

El ente encargado de la recaudación del IHT es His Majesty's Revenue and Customs (HMRC). Que es el departamento encargado de la recolección de los Impuestos en el Reino Unido.

7.1.4. Base imponible

La base imponible del impuesto la compone:

El valor de todos los activos que conforman el patrimonio del causante a la fecha de su muerte.

Las donaciones hechas en los siete años anteriores a su muerte, siempre y cuando no se trate de donaciones exentas según la Ley de IHT (PET).

Algunas donaciones están sujetas a IHT en la fecha de la donación (CLT).

Las donaciones que hay que tener en cuenta a efectos del IHT son:

Dinero.

Bienes muebles (joyas, vehículos, obras de arte, etc.).

Bienes inmuebles (viviendas, terrenos, edificaciones, etc.).

Acciones y participaciones cotizadas en bolsa.

Acciones no cotizadas que tuvo el causante en su poder en los 2 años anteriores a su fallecimiento.

Umbral de tasa cero (Nil rate band)

La Ley reconoce a cada persona un umbral mínimo de tasa cero de 325.000£, de manera que solo se pagará IHT sobre el valor de las transmisiones que excedan dicha cifra. Además, el causante puede sumarse un umbral adicional (Residence nil rate band) de hasta 175,000£ si deja su vivienda a un descendiente directo (hijos o nietos). Para poder aplicar este umbral adicional, el causante debe dejar su residencia o una parte de esta a sus descendientes directos. En el caso de que hereden solo una parte de la vivienda, el umbral se aplicará solo sobre esa parte de la vivienda. Para que se pueda aplicar este umbral, la propiedad en cuestión debe tratarse de una vivienda en la que el causante haya vivido. El umbral no se aplicará a una vivienda que el causante haya comprado con fines económicos, por ejemplo, para alquilarla a terceros.

Otro requisito para poder aplicar el umbral adicional es que la vivienda esté dentro del alcance del IHT, teniendo en cuenta que las personas que no están domiciliadas en el Reino Unido solo están sujetas por sus activos en el Reino Unido, no podrían usar este umbral. Para las personas domiciliadas en el Reino Unido, que tributan por sus activos en todo el mundo, no es necesario que la vivienda esté ubicada en el Reino Unido.

El valor de la vivienda será el valor de mercado, restando al mismo las deudas, por ejemplo, una hipoteca. El umbral adicional aplicable será el menor entre:

-El valor de la casa o parte de esta que hereden los hijos o nietos.

-El umbral adicional máximo disponible a la fecha de la muerte del causante (175.000£).

Si se trata de una propiedad con un valor superior a 2.000.000£, se aplicará una reducción de 1£ por cada 2£ que superen los 2.000.000£.

Cualquier umbral no utilizado por una persona puede transferirse a su cónyuge sobreviviente o pareja de hecho.

Gastos deducibles

Hipotecas

Las hipotecas a la fecha de la muerte del donante se pueden deducir del valor de la propiedad. Pero no en todos los casos, hay una figura muy común en Reino Unido, que son los préstamos o hipotecas de dotación (Endowment mortgages) en la que el hipotecante, en lugar de pagar mensualmente el capital principal, realiza pagos periódicos en un plan de ahorro que vence a la vez que la hipoteca. Al vencer estos, usará los fondos del plan de ahorro para pagar la hipoteca que pesa sobre el bien.

Gastos funerarios

Los gastos funerarios pueden deducirse siempre que sean razonables.

Deudas deducibles

Las deudas deducibles son las que persisten a la fecha del fallecimiento del causante y fueran legalmente exigibles.

7.1.5. Donaciones exentas

Las siguientes donaciones están exentas:

Exención anual de 3.000£

Cada persona puede donar o regalar un total de 3000£ en un año fiscal sin que se sume a su patrimonio a efectos del Impuesto de Sucesiones. Si no se ha utilizado la exención o solo se ha utilizado una parte, puede aplicarse la parte no utilizada al próximo año fiscal, pero con el límite de un año fiscal. Hay que tener

en cuenta que el año fiscal se cuenta desde el 6 de abril hasta el 5 de abril del próximo año.

Exención por donaciones entre cónyuges o parejas de hecho

Las donaciones hechas entre cónyuges o parejas de hecho están exentas a efectos del IHT tanto si son hechas inter vivos o mortis causa, siempre que estén domiciliados en el Reino Unido. Cuando el cónyuge donatario no estuviera domiciliado en Reino Unido, tendrá que contarse en el umbral mínimo exento de 325.000£. Si el donante fuera no residente en Reino Unido y el cónyuge donatario sí lo fuera, el donante puede elegir ser tratado como residente en Reino Unido a efectos del IHT para poder beneficiarse de esta exención.

Exención por donaciones a partidos políticos

Las donaciones hechas a partidos políticos estarán exentas sin límite siempre que, en las últimas elecciones generales anteriores a la fecha de la donación, el partido hubiera obtenido al menos 2 miembros elegidos para la Cámara de los Comunes o un miembro elegido que hubiera recibido al menos 150.000 votos.

Exención por donaciones hechas a la caridad u organizaciones benéficas

Las donaciones destinadas a la caridad estarán exentas del IHT sin límite. Deben ser entidades reconocidas como organizaciones benéficas según la Ley. Además, si el causante destina al menos un 10% a la caridad, el tipo impositivo del IHT será 36%.

Exenciones para pequeños regalos

Estarán exentos los regalos de hasta 250£ por persona cada año fiscal. En un año fiscal el donante puede realizar donaciones de 250£ a diferentes personas y estarán exentas. Si el regalo supera las 250£ no puede aplicarse esta exención.

Exención por regalos para bodas o uniones civiles

Las donaciones que tengan por objeto regalos de boda estarán exentas, la Ley establece unos límites dependiendo de la relación entre el donante y el donatario:

5.000£ para un hijo.

2.500£ para un nieto o bisnieto.

2.500£ para el novio o la novia.

1.000£ para cualquier otra persona.

Se puede combinar esta exención con la exención anual de 3.000£.

Esta exención está condicionada a que la boda se llegue a realizar.

Exención para algunos regalos o gastos realizados con los ingresos habituales a favor de un tercero

Se trata de donaciones regulares, generalmente dinero, que realiza el donante con sus ingresos habituales para ayudar a otra persona. Si bien no hay límite establecido para estas donaciones exentas, deben ser transferencias regulares realizadas con los ingresos habituales del donante. Un ejemplo podría ser pagar la universidad de un hijo.

7.1.6. Donaciones potencialmente exentas “Potentially Exempt Transfers” (PET)

En esta categoría se engloban las transferencias no exentas hechas en vida. Reciben el nombre de donaciones potencialmente exentas porque si el donante no muere en los 7 años posteriores a la fecha de la donación, se convierten en exentas (Regla de los 7 años). Y si, por el contrario, muere antes de que se hayan cumplido 7 años desde la fecha de la donación tributará por el impuesto de Sucesiones. Pero se utiliza una escala gradual en la que se aplicará deducción llamada “Taper relief”, que reducirá un 20% la cuota tributaria por cada año entre los 3 y los 7 años entre la fecha de la donación y la fecha del fallecimiento del donante.

Para que una donación sea tratada como PET debe ser absoluta, es decir, debe haber una reducción efectiva del patrimonio del donante en favor del donatario sin condiciones. Por ello, no serán tratadas como PET las donaciones o transferencias a fideicomisos, los regalos con reserva y los activos de segunda mano.

Regalos con reserva

Cuando se realiza una donación o un regalo, tiene que ser efectivo el día de la donación para que sea tratada como PET y empiece a contar el plazo de la regla

de los 7 años. Es decir, el donante ya no debe tener interés en conservar o disfrutar ese bien o beneficiarse del mismo como si siguiera siendo suyo (regalo con reserva).

Por ejemplo, si un padre dona una casa a su hijo, pero sigue viviendo en ella hasta su muerte, se considerará que no ha habido una donación efectiva y sólo se hará efectiva a la fecha del fallecimiento padre. Si, por el contrario, a la fecha de la donación el padre sigue viviendo en la vivienda, pero pagando un alquiler o realizar alguna contraprestación en favor del nuevo propietario, se considerará que ya no obtiene un beneficio y se tratará la donación como PET. En el caso de que el padre hubiera donado una casa a su hijo y se hubiera mudado a otra, pero debido a una enfermedad posterior se ve obligado a trasladarse a casa de su hijo para recibir cuidados no se aplicarán las reglas del regalo con reserva, ya que se trata de una circunstancia sobrevenida no prevista en el momento de realizar la donación.

7.1.7. Transferencias imponibles al momento de su celebración **“Chargeable Lifetime Transfers” (CLT)**

Hay algunas transferencias no exentas que deberán tributar a la fecha de la transferencia. Este es el caso de las donaciones o transferencias a un Trust (fideicomiso), siempre y cuando no sea un fideicomiso de caridad, que estaría exento, o un fideicomiso para una persona discapacitada, que se trataría como una donación potencialmente exenta.

Los trusts son una figura empleada frecuentemente en Inglaterra. Mediante la cual el propietario cede el bien a un trustee (fideicomisario) para que este lo administre en beneficio de un tercero. No profundizaremos demasiado en esta figura legal, ya que no es objeto del presente trabajo analizar a fondo la tributación de los trusts, porque va más allá del ámbito del Impuesto de Sucesiones.

Estas transferencias o donaciones son grabadas a la fecha de estas y también a la muerte del donante, a no ser que el donante perviva más de 7 años posteriores a la donación (regla de los 7 años).

El tipo impositivo a la fecha de fallecimiento del donante es del 40% estándar, pero el impuesto pagado a la fecha de la donación dependerá de quién sea el encargado de pagar el impuesto:

-Si lo paga el donante se aplicará un tipo impositivo del 25%.

-Si lo paga el fideicomisario se aplicará un tipo impositivo del 20%, pero este tipo se aplicará sobre el valor bruto. Para obtener el valor bruto hay que sumarle al precio de la transferencia el impuesto que habría pagado el donante.

Son las partes las encargadas de decidir quién se encargará del pago del impuesto.

Si una donación CLT resulta imponible también a la fecha de la muerte del donante, para el cálculo del impuesto se puede deducir el IHT pagado con anterioridad.

7.1.8. Reducciones

Reducción por propiedad comercial (BPR)

Se aplica automáticamente si se cumplen las condiciones establecidas. Reduce el valor de la transferencia en un 50% o en un 100%, según el tipo de negocio que se transfiera.

Se aplica a la propiedad comercial relevante en todo el mundo. En las transmisiones inter vivos, se deduce de la transferencia de valor antes de cualquier otra reducción.

Para calificar para la reducción del valor de la propiedad comercial, hay dos condiciones clave que deben cumplirse:

-La propiedad debe ser una propiedad comercial relevante.

-Debe haberse mantenido durante un período mínimo de 2 años inmediatamente anteriores a la transferencia. Si el bien se heredó a la muerte de un cónyuge, se tiene en cuenta el período de propiedad conjunta de la pareja.

No podrá aplicarse la reducción si el activo en cuestión está sujeto a un contrato de compraventa vinculante en la fecha de la transferencia.

Reducción de propiedad agrícola (APR)

Esta reducción se aplica al 100% del valor agrícola de la propiedad agrícola. Para dejar claro a qué clase de propiedades se puede aplicar esta reducción, procede explicar los conceptos de valor y propiedad agrícolas.

El valor agrícola es el valor de la tierra y los edificios, suponiendo que existe un pacto perpetuo sobre la tierra que impide cualquier otro uso de la tierra que no sea la agricultura. Es probable que el valor comercial de la tierra de cultivo sea considerablemente mayor debido a su potencial de desarrollo. La diferencia entre el valor de mercado del negocio y el valor agrícola a menudo se denomina valor de desarrollo.

La propiedad agrícola se define como la tierra agrícola y los edificios. Incluye: tierras de cultivo y pastos. edificios de la granja, incluida la granja, cabañas, graneros, cobertizos de cerdos, salas de ordeño, etc.

Esta reducción es bastante similar a la anterior pero aplicable a la propiedad agraria, algunas características relevantes son:

- La propiedad debe ser una propiedad agrícola relevante.
- Debe haberse mantenido durante un periodo mínimo, 2 años si se trata de un propietario, o 7 años si se trata de un arrendatario.

A diferencia de la reducción BPR, la APR no se aplica a propiedades agrícolas en todo el mundo. APR solo puede aplicarse si la propiedad está situada en el Reino Unido, en el Espacio Económico Europeo (EEE), las Islas del Canal o la Isla de Man. Al igual que con la reducción BPR no se aplica si el activo en cuestión está sujeto a un contrato de compraventa vinculante a la fecha de la transferencia.

Reducción por disminución de valor

La valoración de los regalos o donaciones (tanto PET como CLT) se hace en el momento de la donación. Si estas donaciones son imponibles a la muerte del donante pueden darse los siguientes supuestos:

- Si hay incremento del valor entre la fecha de la donación y la fecha de la muerte del donante no se tendrá en cuenta a efectos del IHT.

-Si hay una pérdida de valor entre la fecha de la donación y la fecha de la muerte del donante, se tendrá en cuenta el valor de la donación a la fecha de la muerte del donante para el cálculo del IHT.

Hay que tener en cuenta que no se podrá aplicar la reducción a activos que previsiblemente perderán valor con el paso del tiempo, por ejemplo, un vehículo.

Para aplicar esta reducción, el activo tiene que seguir siendo propiedad del donatario a la fecha de la muerte del donante o haber sido vendido mediante contrato de compraventa antes del fallecimiento del donante.

7.1.9. Tipo impositivo

El tipo impositivo del IHT es una tasa fija del 40% que se aplica sobre el patrimonio que está por encima del umbral exento. Aunque hay supuestos en los que se aplica una tasa reducida, cuando el causante deja el 10% o más del valor neto de su patrimonio a la caridad, se aplicará un tipo impositivo del 36%.

7.1.10. Deducciones

Las siguientes deducciones reducen la cuota a pagar por IHT:

Deducción “Taper relief”

Esta deducción, permite al sujeto pasivo deducirse un porcentaje de la cuota tributaria y pagar menos IHT por las donaciones hechas hace tiempo, pero que no pueden estar exentas al no alcanzar los 7 años entre la fecha de la donación y la fecha de fallecimiento del causante.

Si el donante fallece antes de que pasen 3 años desde la fecha de la donación, no habría deducción y tributaría al tipo impositivo normal del 40%. Pero a las donaciones realizadas de 3 a 7 años anteriores a la fecha de su fallecimiento, podrá aplicarse una deducción del 20% de la cuota tributaria por cada año. Como vemos en la siguiente tabla:

Años transcurridos entre la donación y el fallecimiento del donante	Deducción Taper
De 0 a 3 años	0%
De 3 a 4 años	20%
De 4 a 5 años	40%

De 5 a 6 años	60%
De 6 a 7 años	80%

Por ejemplo, si una persona ha donado a otra 100.000£ y fallece después de los 5 y antes de los 6 años posteriores a la donación. La donación estará sujeta por IHT y tributará al 40%, pero el donatario podrá deducirse un 60% de la cuota tributaria por la donación. Tributando efectivamente a un tipo del 16%.

Base imponible: 100.000£

Cuota tributaria: $100.000 \times 40\% = 40.000\text{£}$

Deducción "Taper relief": $40.000 \times 60\% = 24.000\text{£}$

Cuota resultante: 16.000£

Deducción del IHT pagado en vida

El impuesto pagado en la fecha de la donación para las donaciones sujetas a la fecha de su celebración (CLT) puede ser deducido a la hora de calcular el impuesto a pagar cuando fallece el donante. Pudiendo darse el caso de que al aplicar la deducción resulte que no tenga que pagar impuesto alguno a la fecha de la muerte del donante, pero nunca podrá obtener una devolución del impuesto pagado anteriormente.

Deducción por "sucesión rápida"

Esta deducción se aplica cuando una persona fallece y en los 5 años anteriores a la fecha había heredado un activo a la muerte de otra persona y pagó el IHT por dicho activo o, recibió una donación y pagó el IHT sobre la misma.

Deducción por doble imposición

Se trata de una cantidad que el obligado tributario puede deducirse de la cuota a pagar, después de la deducción por sucesión rápida, si la hubiera.

La deducción por doble imposición será la cantidad menor de:

El impuesto pagado en el extranjero.

El impuesto pagado en el Reino Unido sobre el activo en el extranjero.

7.1.11. Pago del impuesto

Los plazos del pago del impuesto son los siguientes:

Para el patrimonio a la muerte del causante, 6 meses desde que terminó el mes en el que falleció.

Para CLT celebradas entre el 6 de abril y el 30 de septiembre, el 30 de abril del año próximo.

Para CLT celebradas entre el 1 de octubre y el 5 de abril, 6 meses desde que terminó el mes en el que se realizó.

Para PET y CLT imponibles por la muerte del donante, 6 meses contados desde que terminó el mes en que falleció el donante.

Pasados estos plazos, la Agencia Tributaria Británica (HMRC) cobrará intereses.

8. Casos prácticos

8.1. España

Sr. Juan, nacido 06/10/1947 – La Sra. María, nacida 15/07/1950, tienen un hijo, José nacido 20/04/1970 y una hija, Ana nacida 02/03/1974. Los cónyuges tienen una vivienda habitual valorada en 1.800.000€, y las cuentas bancarias a la fecha de muerte de la Sra. María de titularidad individual ascienden a 800.000€. Todos son residentes en Alicante, Comunidad Valenciana, España. Por ello, serán de aplicación para la resolución del caso la normativa de la Comunidad Valenciana (Reducciones, Tipo impositivo, Coeficiente multiplicador, Bonificaciones)

El Sr. Juan tiene 800.000€ que dona a sus hijos a las fechas siguientes:

El Sr. Juan regala 100.000€ a cada uno de sus hijos enero de 2014. Regala otros 400.000€ a su hijo en enero de 2017. Regala otros 400.000€ a su hija en enero de 2020.

La Sra. María fallece el 10/10/2022 y el Sr. Juan fallece en 01/05/2023.

Ninguno de los padres ha hecho testamento, por lo que se aplican las reglas de la sucesión intestada.

A la muerte de la Sra. María, heredan los hijos y el Sr. Juan obtiene el usufructo del tercio destinado a mejora. A la muerte del Sr. Juan, los hijos heredan todo el caudal hereditario.

Tratamiento fiscal:

-Las 2 donaciones de 2014 que hace Juan a cada uno de sus hijos no tendrán que pagar nada, ya que son de 100.000€ y al aplicar la reducción por parentesco del grupo II, la cuota a pagar sería 0€.

-La donación realizada en enero de 2017 en la que Juan dona a José 400.000€ de sus bienes privativos.

José hará la siguiente autoliquidación:

Base imponible: 400.000

Reducción por parentesco: -100.000

Base liquidable: 300.000

Aplicamos la cuota: Por los primeros 234.695,23€ tributará 39.225,54€ y por los 65.304,77 restantes tributarán al 25,5%.

Cuota íntegra: $39.225,54 + 16.652,72 = 55.878,26€$.

El coeficiente multiplicador será 1 porque su patrimonio no supera los 390.657,87€.

La cuota tributaria es de 55.878,26€.

La donación realizada en enero de 2020 en la que Juan dona a su hija Ana 400.000€ de sus bienes privativos tributará exactamente igual que la anterior, la cuota tributaria será de 55.878,26€.

A su muerte el 10/10/2022, María tenía el 50% de su vivienda habitual (bienes inmuebles) de 1.800.000€ (900.000€) y 800.000€ en una cuenta bancaria (depósitos en cuentas corrientes).

Al aplicar las reglas de la sucesión intestada en España: A los hijos les corresponderá 2/3 de la herencia en concepto de legítima y la nuda propiedad del 1/3 de mejora. Al cónyuge le corresponderá el usufructo del tercio de mejora.

Para el cálculo del usufruto y la nuda propiedad del tercio de mejora se aplicarán las reglas del artículo 26 LISD.

-Sucesión de la Sra. María

Valor de bienes y derechos de la Sra. María: 1.700.000€

En este caso no se sumará el 3% de ajuar doméstico porque hay un cónyuge sobreviviente, de acuerdo con el artículo 1.321 del Código Civil.

Gastos deducibles: Gastos funerarios de 6.000€

Caudal hereditario: 1.694.000€

La liquidación de su marido Juan sería la siguiente:

Caudal hereditario: 1.694.000€

Su porción del caudal hereditario es 79.053,33€ (El usufructo del tercio de mejora).

Al aplicarle la reducción de 100.000€ por parentesco del grupo II, la cuota tributaria es 0€, por lo que no deberá pagar nada por lo heredado de su esposa.

La liquidación de su hijo José sería la siguiente:

Caudal hereditario: 1.694.000€

Su porción del caudal hereditario asciende a 807.473,33€ (le corresponde 1/3 de la herencia y la mitad de la nuda propiedad del tercio de mejora).

Se aplica la reducción de 100.000 euros por parentesco del grupo II.

Base liquidable real: 707.473,33€

El coeficiente multiplicador es 1 porque su patrimonio no supera los 390.657,87€.

Al tratarse de un caso especial por adquisición de la nuda propiedad, deberá hacerse una operación para sacar el tipo medio efectivo de gravamen.

La base imponible teórica será 847.000€ (1.694.000/2 hermanos)

Se aplica una reducción de 100.000€ por parentesco.

Base liquidable teórica: 747.000€

Por los primeros 390.958,37 tributará 79.072,64 y por los 356.041,63 restantes al 29,75%

Cuota tributaria teórica: 184.995,02

El tipo medio efectivo es 24,77, lo obtendremos dividiendo la Cuota tributaria teórica (184.995,02) entre la base liquidable teórica (747.000) y multiplicando x100.

Cuota tributaria: (Base liquidable real) 707.473,33 x 24,77 (tipo medio efectivo) =175.241,14€

Se le aplicará una bonificación del 50% de la cuota tributaria por adquisición mortis causa por descendiente (87.620,57)

Cuota resultante de la autoliquidación: Cuota tributaria – bonificaciones= 87.620,57€

La liquidación de Ana será exactamente igual que la de su hermano José.

-Sucesión de Juan

A la muerte de Juan, este deja a sus hijos la totalidad de la herencia.

La donación hecha a su hija Ana en enero de 2020 no se suma al caudal hereditario porque han pasado más de 3 años desde la donación y el fallecimiento del Sr. Juan el día 1 de mayo de 2023. Si no hubieran pasado, debería añadirse de acuerdo con lo establecido en el artículo 30 LISD.

A su muerte el 01/05/2023, Juan tenía el 50% de su vivienda habitual (bienes inmuebles) de 1.800.000€ (900.000€).

Valor de bienes y derechos: 900.000€

Ajuar doméstico: +27.000€

Gastos deducibles: Gastos funerarios de 6.000€

Caudal hereditario: 921.000€

La liquidación de José sería la siguiente:

Porción del caudal hereditario 460.500€ (921.000/2)

Se aplica la reducción por parentesco de 100.000€

Base liquidable: 360.500,00€

Por los primeros 234.695,23€ pagará 39.225,54€ y por los 125.804,77 restantes tributará al 25,5%.

Cuota íntegra: 71.305,76€

Se le aplicará un coeficiente multiplicador de 1.05 porque su patrimonio preexistente esta vez está entre 390.657,87€ y 1.965.309,58€.

Cuota tributaria: 74.871,05€

Se le aplicará una bonificación del 50% de la cuota tributaria por adquisición mortis causa por descendiente (37.435,53€)

Cuota resultante de la autoliquidación: Cuota tributaria – bonificaciones= 37.435,53€

La liquidación de Ana será exactamente igual que la de su hermano José.

8.2. Bulgaria

Sr. Juan, nacido 06/10/1947 – La Sra. María, nacida 15/07/1950, tienen un hijo, José nacido 20/04/1970 y una hija, Ana nacida 02/03/1974. Los cónyuges tienen una vivienda habitual valorada en 1.800.000 BGN, y las cuentas bancarias a la fecha de la muerte de la Sra. María de titularidad individual ascienden a 800.000 BGN. Todos son residentes en Sofía, Bulgaria.

El Sr. Juan tiene 1.000.000€ que dona a sus hijos en las fechas siguientes:

El Sr. Juan regala 100.000 BGN a cada uno de sus hijos enero de 2014. Regala otros 400.000€ a su hijo en enero de 2017. Regala otros 400.000 BGN a su hija en enero de 2020.

La Sra. María fallece el 10/10/2022 y el Sr. Juan fallece en 01/05/2023.

Ninguno de los padres ha hecho testamento, por lo que se aplican las reglas de la sucesión intestada.

-Donaciones

Respecto a las donaciones, no se pagará Impuesto de Donaciones por ninguna de ellas, debido a que son donaciones hechas de padre a hijos. El artículo 44 de la Ley establece que los bienes donados entre cónyuges y entre parientes por línea directa (tanto ascendientes como descendientes) no serán gravados por el Impuesto de Donaciones.

-Sucesiones

Respecto a la sucesión de la Sra. María, aplicando las reglas de la Ley de Sucesiones, el cónyuge sobreviviente y los dos hijos heredarán por igual (1/3 de la herencia para cada uno).

Respecto a la sucesión del Sr. Juan, aplicando también las reglas de la Ley de Sucesiones, ambos hijos heredarán por igual.

No se pagará el Impuesto de Sucesiones en ninguno de los 2 casos, ya que el artículo 31.2 de la Ley establece que el Impuesto no será pagadero por el cónyuge sobreviviente y por los parientes por línea directa (tanto ascendientes como descendientes).

8.3. Reino Unido

Sr. Juan, nacido 06/10/1947 – La Sra. María, nacida 15/07/1950, tienen un hijo, José nacido 20/04/1970 y una hija, Ana nacida 02/03/1974. Los cónyuges tienen una vivienda habitual valorada en 1.800.000 £, y las cuentas bancarias a la fecha de la muerte de la Sra. María de titularidad individual ascienden a 800.000 £. Todos son residentes en Londres, Inglaterra, Reino Unido.

El Sr. Juan tiene 1.000.000£ que dona a sus hijos en las fechas siguientes:

El Sr. Juan regala 100.000£ a cada uno de sus hijos enero de 2014. Regala otros 400.000 £ a su hijo en enero de 2017. Regala otros 400.000 £ a su hija en enero de 2020.

La Sra. María fallece el 10/10/2022 y el Sr. Juan fallece en 01/05/2023.

-Sucesión de la Sra. María

Cuando fallece la Sra. María y deja todo su patrimonio al Sr. Juan.

No se debe IHT porque opera la exención total para cónyuges. La base exenta y la base exenta correspondiente a la vivienda habitual de la Sra. María quedan disponibles para el Sr. Juan.

-IHT del Sr. Juan

Cuando el Sr. Juan regala 100.000 £ a cada uno de sus hijos enero de 2014, el importe total donado de 200.000 se califica como “transferencia potencialmente exenta”.

Posteriormente en enero de 2017 regala otros 400.000£ a su hijo. La donación es una “transferencia potencialmente exenta”.

Regala otros 400.000£ a su hija en enero de 2020 y, como en las donaciones anteriores, no se debe IHT a la fecha de la donación por ser calificada como donación como “potencialmente exenta”.

El patrimonio liquidable del Sr. Juan a la fecha de su muerte es el siguiente:

Vivienda habitual: 1.800.000 £ (900.000 £ provienen de la herencia de su esposa)

Cuentas bancarias: 800.000 £ (provienen de la herencia de su esposa)

“Transferencias potencialmente exentas”:

Donaciones 200.000£ en enero de 2014 quedan fuera del patrimonio liquidable por haber pasado más de 7 años desde la fecha de la donación hasta la fecha de muerte

Donación de 01/2017: 400.000£ (a aplicar “taper relief” deducción entre 6 y 7 años entre la fecha de la donación y la fecha de la muerte)

Donación 01/ 2020: 400.000£ (a aplicar “taper relief” deducción entre 3 y 4 años entre la fecha de la donación y la fecha de la muerte)

Cuando fallece el Sr. Juan, el representante liquidador del ISD solicita aplicar la base exenta y la base exenta correspondiente a la vivienda habitual que no ha aprovechado la esposa del Sr. Juan.

Deuda por el ISD sobre el patrimonio del Sr. Juan:

Lo primero que se aplicará es el umbral de base cero.

Valor de la donación de 01/2017= 400.000 £

Total imputable = 400.000 £

IHT umbral a tipo cero disponible: -650.000 £ (325.000 del Sr. Juan + 325.000 de la Sra. María)

Deuda IHT por la donación de 01/2017 = 0£

Umbral de tasa cero disponible: 250.000€

Valor de la donación de 01/2020= 400.000 £

Total imputable = 400.000 £

IHT umbral tipo 0% disponible (reducción): -250.000 £

Cuota: 150.000£ de la donación exceden del umbral exento.

Tipo impositivo íntegro sobre la donación: $150.000 \times 40\% = 60.000\text{£}$

La donación está dentro del periodo entre los 3 a 4 años posteriores a la muerte, por lo que la deducción gradual le permite aplicar la deducción "taper relief" del 20% de cuota de la donación.

Deducción "taper relief": $60.000 \times 20\% = 12.000\text{£}$.

Patrimonio liquidable tras el cálculo de las PET a la fecha de la muerte del Sr. Juan:

Vivienda habitual: 1.800.000 £

IHT umbral tipo 0% (reducción): -350.000 £

1.450.000 del valor de la vivienda habitual de la donación exceden del umbral exento.

Cuentas bancarias: 800.000£

Gastos funerarios: -6000£

Cuota después de la reducción del umbral tipo 0%: 2.244.000£

IHT: Cuota *40% = 897.600£

Liquidación total (897.600 + 60.000) = 957.600£

Deducción "taper relief" por la donación: -12.000£

Deuda IHT = 945.600£

9. Conclusiones

El ISD es un impuesto que despierta controversias originadas por el entendimiento de la existencia de una doble imposición.

La doble imposición puede ser de dos tipos: jurídica y económica.

La doble imposición jurídica se da cuando la misma renta, obtenida por el mismo sujeto pasivo tributa en dos o más países. En cambio, la doble imposición económica es un fenómeno que supone la doble tributación del mismo flujo de renta se somete a más de un impuesto, como sucede con el ISD. En este caso puede suceder que los sujetos pasivos sean personas diferentes o que difiera el ejercicio en el que se duplica la tributación, siendo el mismo "flujo de renta" el punto de conexión.

El patrimonio que se transfiere con ocasión de las donaciones o con la muerte del causante ha sido obtenido con fondos o rentas que ya han tributado por el impuesto sobre la renta en su momento; su posterior tributación por el ISD supone la tributación del mismo flujo de renta. Se da el fenómeno llamado "doble imposición" que es uno de los puntos más controvertidos de la fiscalidad por su relación con los principios de equidad y justicia.

Se ha justificado su existencia para la redistribución de la riqueza y luchar contra las desigualdades sociales, pero su capacidad recaudatoria en términos generales es baja.

Al analizar la legislación española en materia de Sucesiones y Donaciones, lo primero que llama la atención es la excesiva complejidad del ISD. Además, el hecho de haber sido cedido a las Comunidades Autónomas conlleva una importante diferencia en la carga tributaria entre una Comunidad Autónoma y otra, creando desigualdades entre los españoles en función del lugar en el que residen. El tipo impositivo es progresivo, cuanto más valor tenga la base de la transmisión mayor será la tarifa aplicable. También se aplicará un coeficiente

multiplicador a la cuota, que tiene en cuenta el patrimonio preexistente del causahabiente o donatario, aumentando aún más la carga tributaria a las personas con mayores fortunas.

En Bulgaria, el legislador no tiene voluntad de gravar las sucesiones y donaciones cuando el patrimonio se transfiere a los parientes directos (ascendientes y descendientes) y cónyuge sobreviviente. Por ello, las familias no tienen ninguna necesidad de realizar operaciones para aliviar la carga fiscal. Como hemos visto, para las transmisiones mortis causa e inter vivos entre terceros, la carga fiscal también es muy baja. Se puede afirmar que en Bulgaria, el potencial recaudatorio de este impuesto es insignificante.

En el caso del Reino Unido, vamos un esquema totalmente distinto al de España y Bulgaria, en el que las donaciones se añaden al caudal hereditario para el cálculo del IHT. También podemos observar que la planificación fiscal tiene un papel fundamental. Han establecido un tipo impositivo muy alto, pero también hay un umbral de tasa cero que en muchas ocasiones compensa lo anterior. Teniendo en cuenta factores como la exención absoluta para sucesiones y donaciones entre cónyuges, las donaciones exentas, la regla de los 7 años para las donaciones y la posibilidad de hacer transferencias a fideicomisos, una buena planificación fiscal hará posible aliviar bastante la carga tributaria de las personas.

10. Bibliografía

- José Luis Martín Moreno. *“PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.”* Teoría & Derecho 1 (2020)
- Manzano Silva, Elena, and Isaac Merino Jara. *¿Tiene futuro el Impuesto sobre sucesiones y donaciones?* [1ª edición]. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- Aliaga Agulló, Eva. *“Ordenamiento tributario español: los impuestos”* [5ª edición]. Tirant lo Blanch, 2019
- Seely, Anthony. *“Inheritance Tax: a basic guide”*. House of Commons Library, 2023.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

-Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

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

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

-Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

-Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana

-Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

-Ley de Sucesiones de 30/04/1949 (Bulgaria) *“Закон за Наследството, в сила от 30.04.1949”*

-Ley de Impuestos y Tasas Locales (Bulgaria) *“Закон за Местните Данъци и Такси, в сила от 01.01.1998”*

-Código de Procedimiento Tributario y Seguros de 01/01/2006 (Bulgaria) *“Данъчно осигурителен процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006”*

-Ley del Impuesto de Sucesiones (Reino Unido) *“Inheritance Tax Act 1984”*

-Ley de propiedad de 1964 (Reino Unido) *“Law of Property Act 1964”*

-Ley de Herencias (Provisiones para la familia y personas dependientes) de 1975 (Reino Unido) *“Inheritance (Provision for Family and Dependants) Act 1975”*

-GOV UK-Inheritance Tax Manual: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/inheritance-tax-manual> (04/2023)

-Agencia

Tributaria-Sede

electrónica

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-tasas/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones.html>

