

TRABAJO DE FIN DE GRADO

EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES. SITUACIÓN ACTUAL Y POSIBLE REFORMA. ESPECIAL REFERENCIA AL HECHO IMPONIBLE ADQUISICIÓN DE BIENES Y DERECHOS POR HERENCIA



**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE
GRADO EN DERECHO
CURSO ACADÉMICO 2017/2018**

**ALUMNO: JUAN JOSÉ FUENTES RODRÍGUEZ
PROFESOR-TUTOR: RUBÉN ANTONIO JIMÉNEZ ROS**



1. INTRODUCCIÓN

Benjamin Franklin, político, inventor y científico estadounidense, y considerado uno de los padres de los Estados Unidos de América, decía que “*en este mundo solo hay dos cosas seguras: la muerte y los impuestos*”. A pesar de que, seguramente, no hacía esta afirmación respecto al impuesto que nos ocupa en este trabajo, está claro que la misma es tan cierta como oportuna a efectos de este gravamen y del trabajo que a continuación se va a realizar.

Es incuestionable que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España es uno de los tributos que más controversia generan en la sociedad. Esta animadversión, por los distintos motivos que la genere, es la que me ha llevado a realizar este trabajo.

Como se expone en el título de este trabajo, el objetivo del mismo es realizar un análisis de la situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España y de las posibles opciones de reforma del mismo. Y todo ello, con especial referencia a uno de los hechos impositivos gravados por él: las adquisiciones de bienes y derechos por herencia.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya venía generando debate entre los contribuyentes desde su remoto origen, y el motivo, más allá de la carga impositiva que supone, es precisamente el origen de uno de los hechos impositivos gravados por el mismo, la muerte. En la actualidad, junto a este motivo, existen otros que hacen que este impuesto sea el más cuestionado del sistema tributario español.

Que suponga un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas es uno de los problemas que trataremos en este trabajo. Las diferencias en la carga impositiva del contribuyente respecto a heredar en una u otra Comunidad están dando lugar a un éxodo fiscal entre las mismas, en busca del ahorro del contribuyente. La valoración de los bienes por la Administración tributaria a efectos del impuesto genera un malestar mayor, puesto que en gran parte de los casos ese valor real no corresponde con el valor de mercado. Estos dos problemas mencionados dan lugar a una renuncia de herencias en clara línea ascendente.

Por otro lado, estamos ante un impuesto que podríamos definir como “obsoleto”, pues, como explicaremos más adelante en su apartado correspondiente, el origen del actual ISD lo encontramos en el remoto “*vigessimahereditatum*”, del tiempo del emperador Augusto. Si a esto le sumamos que la recaudación por este impuesto no es tan significativa respecto a otras figuras impositivas, el debate se agudiza.

Otro de las cuestiones que más suscitan debate y controversia es el motivo en sí por el que se gravan las herencias. Como veremos más adelante, los impuestos gravan manifestaciones de capacidad económica, de riqueza, por parte del contribuyente. En este impuesto en concreto, y por lo que respecta a la adquisición por herencia procedente de familiares (el principal hecho imponible del mismo en términos recaudatorios), se gravan transferencias patrimoniales dentro de la unidad familiar, por lo que se puede discutir el que esto ponga de manifiesto una capacidad económica o de riqueza por cuanto lo que se transmite ya se encuentra en esa unidad familiar. Por otra parte, en el momento de adquirir el bien ya se habría tributado por la figura impositiva que corresponda.

¿Merece la pena, en términos recaudatorios, este amplio debate generado por el impuesto? A mi entender no, puesto que, como veremos en el epígrafe correspondiente, la baja capacidad recaudatoria que tiene hace que sea una figura impositiva fácilmente “suprimible”.

Todos estos problemas son los que me han llevado a escribir sobre un impuesto con vistas a sufrir una reforma en un tiempo no muy lejano. La existencia de plataformas que luchan en la actualidad por la supresión del mismo, la aparición en prensa con asiduidad sobre casos concretos donde se están perdiendo herencias por las desproporcionadas valoraciones de algunas CCAA en los bienes inmuebles a efectos del impuesto, y en definitiva, el total rechazo que produce este impuesto por lo mencionado con anterioridad, nos obliga a reflexionar sobre la conveniencia del mantenimiento de esta figura impositiva en el sistema tributario actual.

A lo largo de este trabajo vamos a tratar cada uno de los temas que ya hemos mencionado en este resumen.

Empezaremos hablando sobre el sistema tributario, la razón por la que debemos pagar impuestos, para ya adentrarnos en el impuesto que vamos a tratar. A continuación analizaremos los orígenes del impuesto en nuestro territorio y el funcionamiento actual del mismo, con especial referencia a las adquisiciones de bienes y derechos por herencia. Lo siguiente que vamos a tratar es uno de los puntos más controvertidos, puesto que vamos a concretar diferencias en las normativas de algunas CCAA, viendo finalmente dónde resultaría más económico heredar de entre las analizadas. En el siguiente punto veremos los sistemas de valoración de bienes inmuebles que siguen las CCAA de cara a la liquidación del impuesto, y que es otro de esos puntos de debate en torno a este tipo impositivo. Para finalizar, en la última parte del trabajo vamos a hablar sobre la posible doble imposición que se produciría en el ISD, la forma de planificación fiscal de este impuesto, o los cambios que está sufriendo, junto a una posible reforma del mismo que pueda solucionar todas estas discrepancias.





2. ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
BI	Base Imponible
BL	Base Liquidable
BOE	Boletín Oficial del Estado
CA	Comunidad Autónoma
CCAA	Comunidades autónomas
CE	Constitución española
CI	Cuota Íntegra
DGT	Dirección General de Tributos
GV	Generalitat Valenciana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LGT	Ley General Tributaria
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RD	Real Decreto
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TG	Tipo de gravamen
UE	Unión Europea



3. ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	3
2. ABREVIATURAS	7
3. ÍNDICE.....	9
4. LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	11
a. Los impuestos. Concepto y naturaleza	11
b. El incremento patrimonial como manifestación de capacidad económica.....	12
5. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA	13
a. Evolución histórica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	13
b. Concepto, naturaleza y ordenación del impuesto	17
c. Cálculo de la deuda tributaria	18
6. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES COMO IMPUESTO CEDIDO	20
a. Financiación de las CCAA y cesión del Impuesto en la Ley 22/2009..	20
b. Atribución del impuesto al territorio correspondiente	21
c. Situación actual de impuesto en la Comunidad Valenciana	23
d. Comparativa del ISD en la Comunidad Valenciana con otras CCAA...	29
7. VALORACIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS TRANSMITIDOS.....	34
a. Valoración de los bienes inmuebles en el ISD	34

b.	Cálculo del valor en base al coeficiente multiplicador del art. 57.1 de la LGT. El cálculo en la Comunidad Valenciana	37
c.	La legalidad de la aplicación de los coeficientes multiplicadores en la Comunidad Valenciana	39
d.	La comprobación de valores en otras CCAA	40
e.	Renuncia a las herencias	43
8.	¿EXISTE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ISD?	45
9.	PLANIFICACIÓN FISCAL EN EL ISD	48
10.	LA POSIBLE REFORMA AL IMPUESTO DE SUCESIONES COMO SOLUCIÓN A LOS PROBLEMAS PLANTEADOS	51
a.	El principio de Igualdad Tributaria y el ISD	51
b.	La condición de tributo cedido	53
c.	El Informe Lagares	55
11.	CONCLUSIÓN	59
12.	ANEXO	62
13.	BIBLIOGRAFÍA	69

4 LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

A) LOS IMPUESTOS. CONCEPTO Y NATURALEZA

En un primer lugar, y antes de adentrarnos en el ISD, sobre el cual vamos a desarrollar este trabajo, es conveniente tener claros conceptos como tributo o impuesto, y la necesidad de los mismos

La CE en vigor da comienzo diciendo que *“España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho”*. En desarrollo de la configuración de este Estado Social, en el Capítulo III de su Título Primero establece los denominados *“principios rectores de la política social y económica”*, garantizando un régimen público de Seguridad Social (art. 41 CE), reconociendo el derecho a la protección de la salud (art. 43 CE) o la promoción del acceso a la cultura (art. 44), entre otros.

Todas las actuaciones realizadas por el Estado para dar cumplimiento a estos principios rectores implican la asunción de gastos, debiéndonos preguntar de dónde provienen los recursos necesarios de los que dispone el Estado para satisfacer aquellos. En relación con lo anterior, el artículo 31.1 de la Constitución establece que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*, de forma que los tributos se configurarían como la principal, aunque no única, fuente de ingresos para afrontar los gastos públicos.

La LGT, en su artículo 2, define los tributos como *“aquellos ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*.

En el apartado 2 de este artículo de la LGT se clasifican los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A nivel recaudatorio, el impuesto es la

categoría tributaria más relevante¹ y en la que nos vamos a centrar. Así, la LGT define en el referido artículo 2.2 los impuestos como “*aquellos tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos, o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”.

De esta definición de impuesto que nos da la LGT, lo más distintivo respecto a las otras categorías tributarias es el hecho imponible que genera el nacimiento del impuesto. En resumen, estamos ante un impuesto si existen actos por parte del contribuyente que pongan de manifiesto capacidad económica, manifestación de riqueza mediante la realización de “*negocios, actos o hechos*”. Al contrario que en la tasa o en la contribución especial, en el hecho imponible del impuesto no encontramos actividad administrativa alguna, sino que está el contribuyente sujeto a su pago por cualquiera de las manifestaciones de capacidad económica derivadas de los hechos mencionados. Consumo, renta o patrimonio son manifestaciones de capacidad económica sujetas a impuesto. El ISD grava el patrimonio, y en concreto, los incrementos en el patrimonio del contribuyente como consecuencia de la realización de, entre otros hechos imponibles especificados en la Ley que lo regula, adquisiciones de bienes y derechos por herencia.

B) EL INCREMENTO PATRIMONIAL COMO MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Las adquisiciones se entienden como una manifestación de riqueza, de capacidad económica, mediante un incremento en el patrimonio del adquirente, que, por tanto, pueden ser gravadas mediante impuestos, según la definición expuesta en el apartado anterior.

El incremento patrimonial, y por tanto, la manifestación de capacidad económica, es patente, independientemente de si el incremento patrimonial se produce con una adquisición a título oneroso o a título gratuito. O, por lo menos, así lo es para el legislador, puesto que existen muchas voces críticas que afirman que, en el ámbito

¹ VVAA, Navarro Faure, Amparo (Coordinadora): “*Manual de Derecho Financiero y Tributario, Parte General*”. Tirant Tributario, Valencia, 2013, Pág. 195.

hereditario, el incremento patrimonial no se da, puesto que dentro del ámbito familiar nos encontraríamos ante un cambio en la titularidad que no genera una riqueza “nueva”, y por tanto, no debían estar sujetos a imposición.

5 EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

Dentro del ISD se gravan las adquisiciones lucrativas “*inter vivos*” y “*mortis causa*”², siendo estas últimas en las que vamos a centrar este trabajo.

La regulación vigente del ISD la encontramos en la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre.

A su vez, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 y siguientes de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se configura como un tributo cedido a las CCAA, estando regulado también, con el alcance y condiciones de la referida cesión, por la normativa propia de cada CA. En caso de la Comunidad Valenciana, por la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

A) EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES. DESDE EL IMPERIO ROMANO HASTA LA ACTUALIDAD

Como punto de partida nos vamos a remontar casi 2000 años atrás, pues no sería apropiado hablar del ISD y su normativa reguladora en la actualidad sin hacer un pequeño recorrido desde sus orígenes hasta el momento presente.

El origen de este tributo, al igual que el resto, viene por la necesidad del gobernador de obtener recursos para hacer frente a los posibles problemas de la época.

²VVAA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (Coordinadora): “*Ordenamiento Tributario español: los impuestos*”, Tirant Tributario, Valencia, 2015, pág. 305

En este caso la justificación era militar, para sufragar las necesidades del ejército. Según distintos autores, el punto de partida se da en la época del Imperio Romano, en el año 6 d.C., con la aprobación de la “*VicesimaHereditatium*”, aplicable en Hispania y en el resto del imperio³. La justificación de este tributo residía en la garantía de la paz social, en el servicio que obtenían los ciudadanos Romanos por el ejército y el mantenimiento de la paz⁴. De forma parecida a como sucede en la actualidad, el hecho imponible de este impuesto era la adquisición de bienes mediante la sucesión testamentaria, intestada o mediante el legado. La cuota, lo que los ciudadanos del Imperio Romano debían pagar por cuestión de este impuesto, era el 5% del total del patrimonio heredado, siendo de hasta el 10% durante distintos periodos. Desde su origen fue un tributo muy cuestionado y criticado. Dion Casio, político e historiador romano, cuenta en su obra “Historia Romana” como el emperador Octavio Augusto consiguió que el Senado ratificara este impuesto, “amenazando” con imponer un tributo distinto a los bienes inmuebles si este impuesto sucesorio resultaba rechazado⁵.

Continuando cronológicamente con la historia de España, la caída del Imperio Romano dio paso al periodo de reinados Visigodos. A pesar de que no hay muchas referencias de la época, la mayor parte de los historiadores entienden que su hacienda era muy similar a la del Imperio Romano, y por lo tanto el mantenimiento de este Impuesto se dio durante este periodo Visigodo.

En el año 711 dio comienzo, con la invasión musulmana, un largo periodo que va a perdurar hasta finales del s. XV en la península. Si por algo se caracterizó la hacienda musulmana fue por la gran cantidad de impuestos que se establecieron, entre los que el impuesto de sucesiones fue uno de ellos, y con numerosas reformas en dicha época⁶. De igual manera, en dicha época, en los reinos cristianos también tenía gran importancia el impuesto que estamos tratando.

³ APARICIO PÉREZ, Antonio: “*Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*”. Ed. Dykinson, Madrid, 2014, pág. 17

⁴ LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, Carmen: “*De la VicesimaHereditatium al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español*”, Revista Internacional de Derecho Romano UCLM, Abril 2015 pág. 189

⁵ *Ibid.* pág. 191

⁶ APARICIO PÉREZ, Antonio: “*Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*”. Ob. Cit., pág. 25

En la época ya de los Reyes Católicos, la carga impositiva era muy alta, por la necesidad de recursos.

El Impuesto de Sucesiones no fue establecido en España como ingreso fiscal del Estado hasta finales del siglo XVIII, durante el reinado de Carlos IV, desarrollado por RD de 19 de Septiembre de 1798. Este gravamen tenía tipos impositivos de entre el 1,5% y el 6% de la herencia, y se destinaba para amortizar deuda pública del reino. En el año 1800 sufrió una importante reforma. Las herencias entre ascendientes o descendientes en línea recta, o las que se dejaban a favor del alma, estaban exentas. En el resto de los casos, se pagaba un 2% o un 4 % de la herencia cuando esta era superior o inferior a 11.000 reales.

A principios de siglo XIX surge la Manda Pía Forzosa, por decreto de 3 de Mayo de 1811. Es un nuevo impuesto a las sucesiones que surge por las necesidades generadas por la Guerra de Independencia. El tributo consistía en el pago de 12 reales en España por herencia o 60 en las colonias americanas o asiáticas. Con la venida de Fernando VII de Francia en 1814, o los años de trienio liberal entre 1820 y 1823, para posteriormente gobierno de diez años de Fernando VII hasta su muerte, el impuesto sufrió varias reformas. La mayor de ellas vino con el Derecho de Hipotecas de 1829, donde se elevaron los tipos impositivos de las herencias. Este gravamen gozó de una gran impopularidad por la carga impositiva que suponía. Fue derogado por la Ley de Presupuestos de 1835.

En el Reinado de Isabel II, con el Ministro de Hacienda Alejandro Mon en 1845, se llevó una gran reforma fiscal en España, implantando un novedoso sistema tributario unificado para todo el país, rompiendo con el sistema del Antiguo Régimen, e introduciendo los principios tributarios liberales. Este sistema tributario perduraría hasta finales de siglo XIX. Respecto al impuesto de sucesiones, se reintrodujo el Derecho de Hipotecas, que entre otros, gravaba el impuesto a las herencias, derogado en 1835. En los años posteriores sufrió diversas reformas, incluyendo exenciones o modificando el tipo impositivo.

Mediante la Ley de Presupuestos de 29 de Mayo de 1968 el impuesto sufrió una importante modificación. Por un lado, este pasó a llamarse “Impuesto sobre traslaciones

de Dominio”⁷. La exacción del impuesto pasó a ser responsabilidad de los Registradores de la propiedad y de los oficiales letrados. Esta medida fue llevada a cabo para garantizar que alguien pudiera eludir la obligación tributaria. Junto a estas medidas, el impuesto sufrió una subida de la tarifa.

La Ley de Presupuestos del año siguiente⁸ supuso una bajada de los tipos impositivos. En la época que estamos tratando, convulsa a nivel político y gubernamental (caída del Reinado de Isabel II y primera experiencia republicana), los posteriores años, mediante las Leyes Presupuestarias correspondientes, el impuesto sufrirá incontables modificaciones o exenciones, llegándose a plantear incluso su desaparición⁹.

La siguiente reforma del impuesto que vamos a reseñar la encontramos en la que el Ministro de Hacienda F. Villaverde¹⁰ realiza en 1900, mediante la Ley de 2 de Abril de 1900. El impuesto recibe el nombre ahora de “*Impuesto sobre derechos reales*” y dos fueron sus principales objetivos¹¹: el beneficio de las pequeñas fortunas para fomentar la riqueza nacional mediante la desgravación los actos contractuales y el establecimiento de tipos progresivos para nivelar el sacrificio impositivo. Las principales reformas para lograr estos objetivos las podemos resumir en una cierta progresividad en la tarifa del impuesto, un mínimo exento de hasta 1000 pesetas para las herencias entre ascendientes, descendientes y cónyuges, y una modificación de las normas de valoración de usufructos distinguiendo entre vitalicios y temporales.

En las posteriores reformas que fue sufriendo hasta la Ley de Reforma Tributaria de 1820, el carácter de progresividad cobró protagonismo, configurando ya este impuesto como un tributo de corte moderno¹².

⁷LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, Carmen: “*De la Vicesima Hereditatium al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español*”, Ob. Cit., pág. 244

⁸ MARTÍN NIÑO, Jesús: “*La Hacienda Española y la Revolución de 1968*” Estudios de Hacienda Pública, Ministerio de Hacienda, 1986, pág. 240

⁹GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix: “*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios*” Tesis Doctoral, Aranzadi, Mayo 2010, Pág. 18

¹⁰FERNÁNDEZ VILLAVERDE, Raimundo: “*Una Campaña Parlamentaria: Discursos pronunciados por Raimundo Fernández Villaverde*” Madrid, 1900, pág. 521

¹¹GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix: “*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios*” Ob. Cit., Pág. 19

¹²*Ibid.* Pág. 21

Como podemos comprobar, estamos ante un impuesto que ha sufrido multitud de modificaciones, algo que seguirá sucediendo en el periodo de la II República y el largo régimen franquista, hasta llegar a la situación actual en la que se encuentra con la Ley vigente.

B) CONCEPTO, NATURALEZA Y ORDENACIÓN DEL IMPUESTO

El objeto de gravamen del ISD es el incremento patrimonial obtenido a título lucrativo por personas físicas, ya sea por acto “*inter vivos*” o “*mortis causa*” (art. 1 LISD y RISD). En el caso de los incrementos patrimoniales de las personas jurídicas a título lucrativo por cualquier motivo de los mencionados con anterioridad no será este impuesto el que los gravará, sino el IS (art. 3.2 de la LISD y 1.2 del Reglamento del ISD).

Respecto al incremento patrimonial sujeto al ISD, el art. 2 del Reglamento establece que será toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en la realización de alguno de los hechos imposables configurados en el art. 3 de la LISD y en el art. 10 del Reglamento.

Por hechos imposables que originan la sujeción del contribuyente a este impuesto encontraríamos:

- Adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio¹³
- Adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “*inter vivos*”

¹³El Art. 11 del RISD define como títulos sucesorios, además de la herencia y el legado, “a) La donación *mortis causa*, b) los contratos o pactos sucesorios, c) los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar como beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida o en el IRPF, d) los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 % del valor comprobado del caudal hereditario”

- La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida y con las siguientes condiciones:
 - o que se trate de seguros de vida para caso de muerte del asegurado
 - o que el contratante sea una persona distinta del beneficiario

Nos encontramos ante un impuesto de naturaleza directa, personal, de carácter subjetivo, progresivo, de devengo instantáneo y cedido a las CCAA. Al ser cedido, la Ley 22/2009 de 18 de diciembre indica las competencias que asumen las distintas CCAA respecto al impuesto, por lo que es importante determinar el territorio donde el contribuyente tiene la obligación tributaria.

- Es directo, puesto que recae sobre una manifestación directa de capacidad económica del sujeto pasivo, el incremento en el patrimonio del mismo.
- Es subjetivo, puesto que se tienen en cuenta circunstancias personales del sujeto mediante distintas reducciones que veremos más adelante.
- Es personal, puesto que el elemento objetivo del presupuesto de hecho se concibe por referencia a una persona determinada.
- Es progresivo, puesto que se aplica una tarifa con progresividad a la base liquidable, para determinar la cuota tributaria.
- De devengo instantáneo, que no es otro que el momento en el que se realiza el hecho imponible.

Respecto al ámbito de aplicación del ISD, este impuesto se exige en todo el territorio español (independientemente de que sea cedido a las CCAA). Sin embargo, en los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra existe un régimen especial¹⁴. De igual manera, al ser un impuesto cedido a las CCAA, la regulación en los territorios de régimen común no es homogénea, dada la capacidad normativa de cada CA, siendo este uno de esos puntos que generan más conflictos en la sociedad.

¹⁴ “Desde el punto de vista financiero, tanto el Estatuto de Autonomía del País Vasco como la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, establecen que las relaciones de orden tributario y financiero entre estos territorios forales y el Estado vendrán regulados por el sistema de Concerto o Convenio”, <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20foral1.aspx>

C) CÁLCULO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

¿Cómo cuantificamos la deuda tributaria del contribuyente por una determinada sucesión de la cual es beneficiario? Como en todo tributo, la exacción del impuesto exige la cuantificación de la base imponible, constituida por el importe neto de los bienes y derechos adquiridos por cada uno de los causahabientes.

A modo de esquema, la liquidación del impuesto, en base a la LISD y el RISD¹⁵, quedaría de la siguiente manera (en el caso de adquisición de bienes y derechos por herencia):

- $BI = (\text{Valor de los bienes} + \text{Valor de los bienes adicionales} + \text{Valor del ajuar}) - (\text{Cargas y gravámenes} + \text{Deudas deducibles} + \text{Gastos deducibles})$
- $BL = BI - \text{Reducciones}$
- $CI = \text{Base liquidable} \times \text{Tarifa}$
- $\text{Cuota Incrementada} = CI \times \text{Coeficientes. Multiplicadores}$
- $\text{Deuda Tributaria} = \text{Cuota incrementada} - \text{deducciones} - \text{bonificaciones}$

La BASE IMPONIBLE del ISD viene determinada por el valor neto de la participación de cada contribuyente en el caudal hereditario, siendo este el valor real de los bienes y derechos adquiridos, minorado a su vez por las cargas, gravámenes, deudas y gastos que puedan ser deducibles. Dentro del caudal hereditario también se incluirán los bienes integrantes del ajuar doméstico y los bienes adicionales.

La BASE LIQUIDABLE vendrá constituida por el resultado de practicar sobre la BI determinadas reducciones en base al grado de parentesco, edad del adquirente u otros criterios establecidos por las CCAA en sus normas tributarias, en virtud del alcance de la cesión concedida a las mismas en virtud del art. 48.1.a) de la Ley 22/2009 de Financiación de CCAA de Régimen Común (en el caso de que no lo hubieran regulado, se aplicarían las reducciones previstas en la normativa estatal).

¹⁵Arts. 9 a 23 bis de la LISD; y arts. 21 a 46 del RISD

La CUOTA ÍNTEGRA del impuesto se obtiene aplicando a la base liquidable obtenida una tarifa progresiva establecida en la normativa autonómica en virtud de la cesión a la que hacemos mención en el apartado anterior, o en defecto de ella, en base a la escala progresiva del art.21 de la LISD y art. 43 del RISD. Con el resultado, aplicaremos el coeficiente correspondiente regulado nuevamente por la CA o, en su defecto, el previsto en el art. 22 de la LISD y en el art. 44 del RISD. En la Comunidad Valenciana, la tarifa y el coeficiente multiplicador se establecen en la Ley 13/1997 de 23 de Diciembre de la Generalitat Valenciana.

Por último, para obtener la DEUDA TRIBUTARIA, la obligación material del contribuyente en este impuesto, aplicaríamos a la cuota íntegra las posibles deducciones por doble imposición internacional, de acuerdo con el art.23 de la LISD y el art. 46 del RISD, y las deducciones y bonificaciones autonómicas en su caso.

6 IMPUESTO DE SUCESIONES COMO IMPUESTO CEDIDO

A) FINANCIACIÓN DE LAS CCAA Y CESIÓN DEL IMPUESTO

La CE establece en su art 156.1 que *“las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo de sus competencias, con arreglo a los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*. Este artículo reconoce la necesidad de recursos de las CCAA para hacer efectivas las competencias asumidas como consecuencia del art. 149 de la CE¹⁶.

En la actualidad y como ya se ha mencionado a los apartados introductorios de este trabajo, el régimen de financiación de las CCAA de régimen común y las ciudades autónomas con Estatuto de Autonomía se rige por la Ley 22/2009 de 18 de Diciembre (LFCA). Esta ley viene a reformar el anterior régimen de financiación y es complementaria de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), reformada al tiempo de promulgar la ley anterior por la LO 3/2009.

¹⁶Preámbulo de la Ley 23/2010, de 16 de Julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión

Entre los recursos del sistema de financiación de las CCAA destinados a financiar las necesidades globales de financiación encontramos¹⁷ los tributos cedidos a las CCAA, la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de suficiencia global, entre otros.

Los rendimientos derivados de los tributos cedidos a las CCAA forman una parte fundamental dentro de la financiación de las mismas. Ejemplo de ello lo encontramos en la página web de la Generalitat Valenciana, donde, para el año 2017, el 62,55 % de la financiación correspondía a los tributos cedidos gestionados por el Estado, y un 13,07 % a los tributos cedidos gestionados por la propia Generalitat¹⁸.

La situación actual del ISD es la de un impuesto de titularidad estatal pero cedido a las CCAA. Este fue uno de los primeros en ceder recaudación y capacidades normativas. La citada Ley 22/2009 lo concreta en una serie de artículos:

- Art. 31: Cesión del rendimiento producido en su territorio (el 100% del rendimiento, puesto que no especifica ningún porcentaje, como si lo hace con el IRPF, cediendo al 50 % su rendimiento)
- Art. 48: Cesión de competencias normativas sobre:
 - o Reducciones en la base imponible.
 - o Tarifa del impuesto.
 - o Cuantías y coeficientes del patrimonio existente.
 - o Deducciones y bonificaciones de la cuota, siendo en todo caso, complementarias a las establecidas en la normativa estatal, no pudiendo suponer una modificación de las mismas.
 - o Cuestiones sobre la gestión y liquidación del impuesto.

Tal cesión genera una serie de desigualdades entre CCAA que posteriormente vamos a mostrar. Genera de igual manera una gran dispersión normativa entre la

¹⁷<http://www.minhfp.gob.es/es> áreas temáticas, financiación autonómica

¹⁸<http://www.gvaoberta.gva.es/es/financiacion>

normativa estatal y las normativas autonómicas¹⁹. La cesión, al ser tan amplia, ha conllevado, como veremos con datos, a una diferencia normativa y tributaria muy grande entre todas las CCAA.

B) ATRIBUCIÓN DEL IMPUESTO AL TERRITORIO CORRESPONDIENTE

La Ley y el reglamento del impuesto establecen que *“El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, si bien su aplicación en los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra se realizarán de conformidad con lo concertado y convenido, respectivamente, en la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, y en la Ley 28/1990, de 26 de Diciembre”*.

Dada la cesión normativa y recaudatoria que la LFCA hace con el ISD a las CCAA, es importante determinar el territorio al que deberá imputarse la realización del HI del impuesto. Anteriormente comentábamos que la cesión del rendimiento a la CA es en base al producido en su territorio.

El art. 32.2 de la LFCA establece una serie de criterios (puntos de conexión) para considerar producido en el territorio de una CA el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos:

- Cuando el HI es producido por una adquisición patrimonial derivada de una sucesión *“mortis causa”*, se considerará producido en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
- Respecto a las donaciones de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en el territorio de esa CA.
- Respecto a la donación del resto de bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a fecha del devengo.

Respecto al impuesto en el País Vasco, es en el art. 26 de la Ley 12/1981 de 13 de Mayo donde se establecen los puntos de conexión. Y respecto a la Comunidad Foral de

¹⁹SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: *“Posible reforma del ISD a la luz de los principios constitucionales”*, Revista Quincena Fiscal num. 18/2015, ed. Aranzadi S.A.U.

Navarra, en el art. 31 de la Ley 28/1990 de 26 de diciembre, teniendo ambos una redacción muy similar²⁰.

Respecto a la residencia habitual, la Ley 22/2009 establece que será necesaria la residencia en el territorio de una CA en el período de los cinco años inmediatamente anteriores a la muerte del causante.

C) SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO EN LA COMUNIDAD VALENCIANA

La cesión total del ISD a las CCAA y su “libertad” en lo que se refiere a bonificaciones, tarifa o posibles deducciones, genera que el impuesto no sea homogéneo en el territorio nacional, sino que existan grandes diferencias.

Para hacer un análisis comparativo de dicha situación vamos a tomar como referencia la Comunidad Valenciana, dado que es donde se encuentra la Sede de la Universidad Miguel Hernández y es la CA cuya vecindad ostenta el que escribe estas líneas.

La Ley 23/2010, de 16 de Julio, en virtud de la LFCA, viene a establecer los tributos cedidos a la Comunidad Valenciana, y el alcance de la cesión de cada uno.

Como ya hemos comentado, la Comunidad Valenciana (como el resto de CCAA de régimen común), tienen cedido el ISD en su recaudación, y gestión, y capacidad normativa en lo referente a:

- Reducciones de la BI, tanto para crear nuevas como para modificar las estatales
- Para modificar la tarifa del impuesto con respecto a la estatal (que se aplicaría en caso de que la CA no regulara la suya).
- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

²⁰En sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco o Navarra, o en caso de residir en el extranjero, sus bienes y derechos pudieran ejercitarse o debieran de cumplirse en el País Vasco o Navarra

- Bonificaciones de la cuota y deducciones, que deberán de ser compatibles con las estatales.

En la Comunidad Valenciana encontramos materializadas todas estas “posibilidades normativas” que ofrece la LFCA, en la Ley 13/1997 de 23 de Diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, que vamos a señalar a continuación:

1.- Reducciones en las transmisiones mortis causa (art. 10 de la Ley 13/1997 de la GV).

En la Ley 13/1997 de la GV encontramos una serie de reducciones, donde la normativa diferencia entre una serie de reducciones análogas a las aprobadas por el Estado con la misma finalidad y otra serie de reducciones adoptadas por el legislador, para la Comunidad Valenciana, en atención a las circunstancias propias de su territorio (y sin perjuicio de la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de las demás reducciones reguladas en las leyes especiales).

1.1.- Reducciones análogas a las aprobadas por el Estado con la misma finalidad:

a) Por cuestión de discapacidad física o sensorial: cuando el contribuyente por el ISD tenga una minusvalía igual o superior al 33% se aplicará una reducción en la BI de 120.000 € (esta no excluiría una posible reducción por parentesco con el causante). Cuando el contribuyente tenga una discapacidad física o sensorial con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, la reducción anterior será elevada a un total de 240.000 € en la BI.

b) Respecto al parentesco, encontramos dos tipos de reducciones según la edad de los causahabientes. Un Grupo I, para el caso de adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, resultando una reducción fija de 100.000 €, a la que se le incluirá 8.000 € por cada año de menos que tenga respecto a la edad de 21, siendo el límite total de la

reducción de 156.000 €. Por otro lado, encontramos una reducción fija para el caso de adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, con una cuantía fija de 100.000 €.

c) En las adquisiciones de la vivienda habitual del causante se aplicará, con un límite de 150.000 € por contribuyente, una reducción del 95 % del valor de dicha vivienda, cuando los contribuyentes sean cónyuge, ascendiente o descendiente del causante o pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante, mínimo, durante los dos años anteriores a la muerte de este. Junto a estos requisitos de parentesco con el causante, para aplicar la reducción citada la adquisición de dicha vivienda habitual se deberá mantener durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante (salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo).

1.2.- Reducciones análogas a las aprobadas por el Estado con la misma finalidad:

a) Respecto a transmisión de una empresa individual agrícola a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales hasta tercer grado del causante titular de dicha empresa agrícola individual, la Ley de la Generalitat prevé una reducción del 95 % del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos.

- i. Que la actividad se hubiera ejercido por el causante de forma habitual, personal o directa
- ii. Tras la adquisición, que la empresa sea mantenida por los herederos durante al menos 5 años, salvo que el adquirente fallezca en dicho plazo.
- iii. Que la actividad no constituya la principal fuente de renta del causante.
- iv. Que el importe neto de la cifra de negocios de la empresa posibilite la aplicación de los incentivos fiscales para entidades de reducida dimensión.

b) Reducción por adquisición de bienes del patrimonio cultural valenciano que estuvieran inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano (o se inscriban antes de finalizar el plazo para presentar la declaración por este impuesto siempre que:

- 1) La cesión se efectúe a favor de la Generalitat y las entidades locales de la Comunitat Valenciana; los entes del sector público de la Generalitat y de las entidades locales; las universidades públicas, los centros superiores de enseñanzas artísticas públicos y los centros de investigación de la Comunitat Valenciana, y las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002 (siempre que estas últimas persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunitat Valenciana).
- 2) Que la cesión se efectúe gratuitamente.
- 3) Que el bien se destine a los fines culturales propios de la entidad donataria.

La reducción aplicable sería:

- i. En cesiones de más de 20 años, una reducción del 95 %.
- ii. En cesiones de mas de 10 años, una reducción del 75 %.
- iii. En cesiones de más de 5 años, una reducción del 50 %.

c) Reducción en la transmisión de una empresa individual o de un negocio profesional a favor del cónyuge, descendientes, adoptados del causante, ascendientes, adoptantes, o de parientes colaterales hasta el tercer grado. La normativa autonómica prevé una reducción del 95 % del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa/negocio profesional, siempre que:

- i. La actividad fuera ejercida por el causante de forma habitual, directa y personal.
- ii. Que el importe neto de la cifra de negocios posibilite la aplicación de los incentivos fiscales para entidades de reducida dimensión.

- iii. Que la actividad empresarial o profesional constituyera, en el momento de la adquisición, la principal fuente de renta del causante.
- iv. Que el adquirente mantenga la actividad propia del negocio adquirido durante un periodo de, al menos, cinco años tras el fallecimiento del causante. (con la excepción del fallecimiento del adquirente en ese periodo).

d) Reducción en los supuestos de transmisión de participaciones en entidades. La Ley 13/1997 prevé una reducción del 95 % del valor de las participaciones en la transmisión mortis causa de las mismas a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, parientes colaterales de hasta tercer grado del causante. La reducción lo será en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial y profesional, minorados con el importe de las deudas que derivan del mismo, y el valor del patrimonio neto de la entidad, siempre que:

- i. Se mantengan por el adquirente durante el periodo mínimo de 5 años tras el fallecimiento del causante (salvo fallecimiento del adquirente-contribuyente durante dicho periodo).
- ii. Que la actividad principal de la entidad no sea la de gestionar un patrimonio inmobiliario o mobiliario
- iii. Qué el importe neto de la cifra de negocio de dicha entidad posibilite la aplicación de los incentivos fiscales para entidades de dimensión reducida
- iv. Que la participación del causante en el capital de la entidad sea de, al menos, un 5 % de forma individual o de un 20 % de forma conjunta con sus ascendientes, descendientes, cónyuge o colaterales hasta el segundo grado, ya tenga el parentesco o su origen en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- v. Que el causante o uno de los anteriores cuando la participación sea de forma conjunta, ejerza funciones de dirección efectiva en

la entidad, y que la retribución recibida por tal sea la mayor fuente de ingresos del mismo.

2.- Tarifa del impuesto (art. 11 de la Ley 13/1997 de la GV)

En lo referente a la modificación de la tarifa respecto a la normativa estatal, la normativa autonómica establece la siguiente escala para la obtención de la cuota íntegra, en la cual podemos ver un tipo porcentual progresivo variable en función del incremento de la base liquidable, constituida esta por la base imponible tras aplicarle las reducciones comentadas con anterioridad. La tabla sería la que se muestra a continuación:

<i>Base Liquidable €</i>	<i>Cuota liquidable €</i>	<i>Resto Base Liquidable €</i>	<i>Tipo Aplicable porcentaje</i>
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

3.- Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente (art. 12 de la Ley 13/1997 de la GV)

En lo relativo a la capacidad normativa de cada CA en cuanto a la obtención de la cuota tributaria aplicando a la cuota íntegra los coeficientes multiplicadores correspondientes en función del patrimonio preexistente, la normativa de la Comunidad Valenciana es equivalente a la de la normativa estatal

4.- Bonificaciones en la cuota (art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la GV)

En lo referente a las bonificaciones en la cuota tributaria obtenida tras la aplicación del coeficiente multiplicador previsto en el art.12 de la Ley 19/1997, dicha normativa establece las siguientes

- a) Bonificación del 75 % en las adquisiciones mortis causa por parientes del causante incluidos en el grupo I del art. 20.2 a) de la LISD²¹
- b) Bonificación del 50 % en las adquisiciones mortis causa por parientes establecidos en el grupo II del art. 20.2 a) de la LISD²²
- c) Bonificación del 75 % en las adquisiciones mortis causa donde el adquirente sea discapacitado físico o sensorial con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o por discapacitados físicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. La aplicación de esta bonificación excluye la aplicación de las dos anteriores bonificaciones.

D) COMPARATIVA DEL ISD EN LA COMUNIDAD VALENCIANA CON OTRAS CCAA

La capacidad normativa que cada CA posee hace que las diferencias existentes en cuanto a la carga tributaria por ISD generen desigualdades, con la posibilidad de que

²¹ “Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años”

²² “Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados igual o mayores de veintiún años”

se esté atentando contra los preceptos constitucionales de igualdad²³ y no confiscatoriedad.²⁴

Una vez analizada la situación del ISD en la Comunidad Valenciana en lo referente a las reducciones, escala de tarifa y bonificaciones, vamos a analizar la situación en las CCAA de Andalucía, Islas Canarias y Madrid. Con esta selección podremos observar, comparando con la normativa valenciana, las diferencias en cuanto a la imposición por ISD de heredar en un sitio u otro.

a) MADRID

El Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno) determina las disposiciones normativas en materia de reducciones, aplicación de tarifa o bonificaciones en dicha CA, en sus arts. 21 a 26.

En lo que respecta a las reducciones a la BI, además de las reducciones establecidas en función de los grupos de parentesco (similar a la prevista en la normativa estatal y en la específica de la Comunidad Valenciana), se concretan las siguientes (artículos 21 y 22):

- Respecto a la adquisición de empresa individual, participaciones en entidades o negocio profesional, prevé una reducción del 95 % en la BI de su valor neto, siempre que la adquisición se mantenga al menos durante los cinco años siguientes a la muerte del causante y se cumplan los requisitos de parentesco.
- La adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida tendrá una reducción del 95 % con un límite de 123.000 € para cada sujeto pasivo, siempre

²³“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” Art 31.1 CE

²⁴“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social” Art. 14 CE

que el sujeto pasivo hubiere convivido con el causante los dos años anteriores al fallecimiento y cumpla con los requisitos de parentesco.

- Respecto a la adquisición de Bienes del patrimonio histórico español o cultural de las CCAA, se aplicará una reducción del 95 %.
- Se prevé una reducción del 99 % cuando en la base imponible del impuesto se integren las indemnizaciones satisfechas por las AAPP a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico o por actos de terrorismo.

Respecto a la tarifa progresiva a aplicar en la Comunidad de Madrid, establecida en el Art. 23 de del Texto Refundido, no presenta grandes diferencias con la tabla de la Comunidad Valenciana.

En el caso de Madrid, la gran diferencia respecto a la Comunidad Valenciana es en la bonificación a la cuota tributaria. Si en nuestra CA hablábamos de bonificaciones del 75%, en la Comunidad de Madrid estaríamos hablando de bonificaciones del 99% para cónyuges, ascendientes y descendientes. Esta bonificación hace que la carga impositiva en dicha CA por ISD (y para esos grupos de parentesco) sea insignificante, produciéndose desigualdades evidentes con los ciudadanos de otras CCAA, pudiéndose atender contra los principios constitucionales de igualdad y de sistema tributario justo.

Como ejemplo de lo que supone esta bonificación, un descendiente que perciba una herencia de su padre, cuya base liquidable sea de 100.000 € tras la aplicación de las distintas reducciones, le correspondería como pago por este impuesto la cifra de 124€²⁵.

En cambio, ante la misma base liquidable en la Comunidad Valenciana, tendríamos que afrontar el pago de 3.787,50 €(100.000 x 15,15 % x Bonificación del 75%).

b) ANDALUCÍA

En el punto contrario encontramos Andalucía. Andalucía estaba en el extremo contrario a la Comunidad de Madrid. Hasta el 2018, resultaba una de las comunidades donde la tributación por ISD por adquisiciones por causa de muerte era

²⁵www.madrid.org portal del contribuyente, información tributaria, impuesto de sucesiones

más elevada, junto a Extremadura y Asturias. Es en esta CA donde se están produciendo un mayor número de modificaciones en los últimos años. La última, para este 2018, es la referente a la reducción en las adquisiciones mortis causa de 1.000.000 € para cónyuges y parientes directos²⁶. Hasta la entrada en vigor de esta modificación, el límite exento para heredar en Andalucía se encontraba en 250.000 €. Esta reducción no tendrá carácter retroactivo, de manera que solo afectará a las herencias cuyo causante fallezca a partir del 1 de Enero de 2018. En cambio, esta exención en el pago solo afecta a los parientes más directos del causante, los del grupo I y II.

Respecto al resto reducciones que se plantean en la normativa autonómica andaluza (Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de Septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la CA de Andalucía en materia de Tributos), señalamos las siguientes²⁷:

- Adquisición de vivienda habitual. La reducción para cónyuges, ascendientes, descendientes o colaterales mayores de 65 años que conviviesen en los dos años anteriores con el causante fallecido, tendrán una reducción del 100 % cuando el valor neto del inmueble en la BI de cada sujeto no supere los 123.000 €. Cuando el valor neto oscile entre los 123.000 y los 152.000 €, supondrá una reducción del 99 %. Cuando este valor neto sea de entre 152.000 y 182.000, la reducción será del 98 %. Cuando sea de entre 182.000 y 212.000, la reducción lo será del 97 %. Cuando oscile el valor entre 212.000 y 242.000 €, la reducción será del 96 %. Y cuando este valor sea superior a 242.000 €, la reducción será del 95 %.
- La citada reducción por parentesco de 1.000.000 €, para cónyuge y parientes directos
- Reducción de hasta 1.000.000 € por cuestiones de discapacidad
- Reducción en la adquisición de explotaciones agrarias, del 99 % de la explotación cuando el causante haya ejercido su explotación de forma habitual, personal o directa. Si el causante estuviere jubilado al momento de su fallecimiento, para aplicar esta reducción la actividad debería ser ejercida por su cónyuge o descendiente. La adquisición deberá mantenerse 5 años

²⁶Ley 5/2017, de 5 de Diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, pág. 63

²⁷www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/cedidos/

En comparación con la Comunidad Valenciana, no se puede afirmar que resulte una menor tributación por ISD en Andalucía, puesto que, por un lado, la reducción de 1.000.000 € en la BI solo se la pueden aplicar los familiares más directos como ya hemos visto. Al ser una reducción y no una bonificación, cuando no sea posible aplicar la reducción en la BI anteriormente citada, la obligación tributaria será muy superior a la que correspondería en la Comunidad Valenciana, y, por supuesto, a la de la Comunidad de Madrid, donde se daba la bonificación del 99 %, restando importancia a cualquier reducción en la BI.

Por último y respecto a la tarifa progresiva a aplicar, podemos observar que se aplican ligeramente porcentajes superiores a los de la escala de la Comunidad Valenciana:

c) ISLAS CANARIAS

Como veremos a continuación, otro de los lugares donde resultaría una menor tributación por ISD es en las Islas Canarias. La normativa canaria que regula el ISD en lo que se refiere a reducciones, tarifa, coeficiente o bonificaciones es el Decreto legislativo 1/2009, de 21 de Abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la CA de Canarias en materia de tributos cedidos.

Respecto a las reducciones por parte de la CA, destacamos las siguientes:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0,00	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	7.987,46	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	31,75
797.555,08	207.266,95	en adelante	36,50

- Reducción por parentesco.
 - En las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años:
 - Adquirente menor de 10 años de edad, reducción en el 100 % de la BI, sin que la reducción pueda exceder de 138.650 €
 - Adquirente mayor de 10 años de edad y menor de 15, reducción en el 100 % de la BI, sin que la reducción pueda exceder de 92.150€
 - Adquirente de entre 15 y 18 años de edad, reducción del 100 % de la BI hasta un máximo de 57.650 €
 - Adquirente de entre 18 y 21 años de edad, reducción del 100 % de la Bi con un límite de 40.400 €
 - En las adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes
 - Reducción de hasta 40.400 € para Cónyuges
 - Para hijos o adoptados, reducción en la BI de hasta 23.125 €
 - Resto, reducción de hasta 18.500 €
 - En las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad del causante
 - Reducción de 9.300 € en la BI

- Reducción por discapacidad (compatible con la de parentesco).
 - Discapacidad física o sensorial del adquirente, con un grado superior al 33 % e inferior al 65 %, reducción de 72.000 € en la BI
 - Discapacidad superior al 65 %, reducción de 400.000 €

- Reducción por edad
 - Cuando el adquirente tiene más de 75 años, se puede aplicar una reducción en su BI de 125.000 €, pero siendo esta incompatible con la reducción de discapacidad

- Respecto a la reducción de la vivienda habitual, sufrirá una reducción de la misma del 99 % con un valor de hasta 200.000 €

En lo referente a la bonificación de la cuota, al igual que en Madrid, está en un 99 % para cónyuges, ascendientes y descendientes, por lo que, al igual que en aquella, en las Islas Canarias también resultaría una menor tributación que en la Comunidad Valenciana.

De acuerdo con todo lo expuesto, son evidentes las discrepancias en cuanto tributación ISD entre distintas CCAA. Las grandes disparidades en la carga fiscal en función de los puntos de conexión, como el de la residencia del transmitente, el lugar donde se ubiquen los inmuebles transmitidos o la residencia del adquirente²⁸ hacen que este impuesto esté en una situación de entredicho.

7 VALORACIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS TRANSMITIDOS

a) VALORACIÓN DE INMUEBLES EN EL ISD

Establece el art. 22 del RISD que *“En las adquisiciones por causa de muerte constituye la base imponible del Impuesto el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el **valor real de los bienes y derechos adquiridos** minorado por las cargas y gravámenes, deudas y gastos que le fueren deducibles”*.

Por su parte, el art. 40 del mismo texto legal dispone:

*“1. **La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.***

2. Los interesados están obligados a consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos adquiridos. En su

²⁸HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. y ARRIBAS LEÓN, M. “Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, en AA.VV “Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna” Jesús Ramos Prieto (dir), Aranzadi, Cizur Menor, 2014, p. 780.

defecto, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión. Si no lo hicieren incurrirán en infracción simple que se sancionará con multa de entre 6,01 y 901,52 euros.

3. El valor declarado por los interesados prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

4. Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan tenido en cuenta los nuevos valores.

(...)”

Pues bien, una de las cuestiones que en los últimos tiempos está generando más problemas para el contribuyente por el ISD es el tema de la valoración de los bienes heredados para el posterior cálculo de la deuda tributaria.

¿Cómo hemos de calcular dicho valor? ¿Qué criterios configura el Estado en materia de comprobación de valores para poder llegar al valor a declarar en la liquidación del impuesto? ¿Qué diferencias encontramos en la normativa autonómica? ¿Coincide el valor real del que habla la normativa tributaria en materia de sucesiones con el valor de mercado por el que podría venderse el inmueble? Y en caso de fraude en la declaración del valor real de un bien inmueble, ¿de qué herramientas dispone la Administración Tributaria para que el valor declarado sea el valor real del inmueble?

Al principio de este epígrafe exponíamos el artículo del Reglamento que establece el término “valor real”. No existe en la normativa tributaria referencia alguna a la concreción del concepto de valor real²⁹ que aclare el contenido del mismo. Estamos ante un concepto jurídico indeterminado. Han sido el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional vía interpretación jurisprudencial los que han concretado este término, equiparándolo al valor de mercado.

La DGT ha definido, en base a la jurisprudencia del TS y del TC el valor de mercado como *“aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado. Dicho valor debe calcularse*

²⁹STC 194/2000, de 19 de julio, sobre la indefinición de valor real en el procedimiento de comprobación de valores

objetivamente, con independencia de las circunstancias que concurran en la transmisión y todo ello con independencia de la facultad de la Administración de comprobar dicho valor”³⁰

Ahora bien, ¿cómo calculamos el valor real o valor de mercado para la liquidación del impuesto? La DGT establece que debe calcularse “objetivamente” y que esa valoración es “independiente” a la facultad de la Administración para calcular dicho valor.

Para dar respuesta a esta cuestión, la LGT, en su art 57, cuando nos habla de la posible comprobación de valores por la Administración nos da la respuesta. En su primer apartado establece que la comprobación la realizará en base a una serie de criterios:

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale
- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros de carácter oficial³¹.
- Precios medio en el mercado
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- Dictamen de peritos de la Administración
- Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros
- Valor asignado a para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- Cualquier otro medio que se establezca en la ley propia de cada tributo

³⁰Resolución Vinculante de DGT, V1091-06 de 12 de Junio de 2006

³¹ “Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario” Art. 57.1 b) LGT

Recordando que el ISD es un tributo cedido a las CCAA en su recaudación y gestión (art. 48 Ley 22/2009), cada CA pone a disposición del contribuyente las herramientas para el cálculo del valor del bien inmueble a declarar en base a estos criterios y métodos para deducir el valor real o valor de mercado:

b) CÁLCULO DEL VALOR EN BASE AL COEFICIENTE MULTIPLICADOR DEL ART. 57.1 LGT. EL CÁLCULO EN LA COMUNIDAD VALENCIANA

Como podemos comprobar en la normativa de cada CA para la determinación del valor de los bienes inmuebles a efectos de TPO e ISD, en base a los criterios establecidos en el art. 57.1 de la LGT, son tres los métodos más utilizados por la administración: La tasación hipotecaria, el dictamen pericial y los coeficientes sobre el valor catastral.

La aplicación en base a este criterio de coeficiente multiplicador la encontramos en el art. 57.1 b) de la LGT, donde señala que la *“estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración Tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes”*.

Y al hacer referencia a los bienes inmuebles establece que *“el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el catastro inmobiliario”*.

Los criterios en base a estos coeficientes multiplicadores han sido los utilizados por muchas autonomías, como la Comunidad Valenciana.

La finalidad de estos coeficientes es la de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes en los distintos tipos impositivos³². Los valores catastrales no son

³² Preámbulo Orden 25/2017 de 22 de diciembre GV.

actualizados cada año, por lo que, mediante la aplicación de estos coeficientes a los valores catastrales, se intenta ajustar a la realidad el valor real o valor de mercado.

Estos coeficientes que se aplican al valor catastral se establecen anualmente, mediante Orden Autonómica, para así conseguir ajustar año a año los valores catastrales a los valores de mercado.

En la Comunidad Valenciana, para devengos en el año 2018 en ISD y TPO, debemos acudir a la Orden 25/2017, de 22 de diciembre, de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, donde encontraremos el coeficiente multiplicador a aplicar en cada municipio de la Comunidad Valenciana.

En ella podemos ver, en su art. 2, las excepciones a la utilización de los coeficientes multiplicadores para según qué determinados bienes³³. De igual manera, en el anexo II la Orden concreta el coeficiente multiplicador que se aplicará en cada municipio.

Sobre cómo se determinan estos coeficientes, en la Orden que regula los coeficientes para 2018 podemos observar que en el Anexo I se explica, mediante determinadas fórmulas, cómo se calcula para el caso de cada municipio en concreto³⁴.

c) LA LEGALIDAD DE LA APLICACIÓN DE LOS COEFICIENTES MULTIPLICADORES EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

En los últimos años la utilización del medio de estimación por la aplicación de los coeficientes multiplicadores al valor catastral, para la valoración de bienes

³³“Los coeficientes del Art. 1 se aplicarán a todos los Bienes inmuebles de naturaleza urbana con las siguientes excepciones: a) Los inmuebles que no tengan valor catastral o cuyas características físicas y urbanísticas no coincidan con las tenidas en cuenta para determinar su valor catastral, b) Los solares y demás terrenos que se encuentren sin edificar, c) Los solares o terrenos infraedificados, d) Las viviendas unifamiliares aisladas o pareadas, e) Las naves industriales, f) Los locales comerciales, g) Los inmuebles declarados en ruina o con expediente de declaración de ruina, h) Los bienes inmuebles de interés cultura y los bienes inmuebles de relevancia local, incluidos en el inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, así como los demás inmuebles que se encuentren incluidos en el Catálogo de protecciones del correspondiente municipio, i) Las declaraciones de obra nueva o divisiones horizontales”

³⁴ANEXO I

inmuebles a efectos del ISD en la Comunidad Valenciana, ha sido objeto de grandes controversias. La forma empleada de los medios descritos en el art. 57.1 de la LGT sobrepasaban lo que entendían el TS y el TSJ de la Comunidad Valenciana como límite de la legalidad.

Remontándonos a 2013, la Agencia Tributaria autonómica empleaba como medio para la comprobación de valores el establecido en el art. 57.1 e) de la LGT, sobre el dictamen de peritos de la Administración. La sección 4ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ falló declarando que el método empleado por la Agencia Tributaria Valenciana para la determinación de valores de bienes inmuebles era contrario a derecho, puesto que estos dictámenes periciales no se basaban en las peculiaridades de cada vivienda de forma individualizada³⁵. A título de ejemplo, el problema que se planteaba es que, en un mismo bloque de edificios, uno reformado recientemente y con altas calidades de materiales tenía el mismo valor que uno en estado *cuasiruinoso*. Lógicamente, cuando la normativa tributaria habla de valor real del bien, y lo equipara la DGT en base a la jurisprudencia, al valor de mercado, no pueden tener ambos el mismo valor de mercado.

Para subsanar este problema, tras la Sentencia del TSJ de la CV en 2013, la CA decide aplicar el criterio de la aplicación del coeficiente multiplicador, concretado anualmente para cada municipio, como hemos explicado con anterioridad, mediante Orden, para así intentar ajustar en la comprobación de valores el valor declarado con el valor real. Pues bien, en el año 2015 una nueva sentencia del TSJ declara este método nulo³⁶ puesto que de nuevo no se ajusta con la realidad de los precios de los bienes inmuebles, puesto que, como sucedía con el anterior problema de los dictámenes periciales, no se hacía de forma individualizada. Y junto a esta realidad, otra que hacía que estos valores fueran muy lejanos a esa realidad era sobre qué valor se aplicaba el coeficiente multiplicador. En plena crisis inmobiliaria, donde los precios de los inmuebles se había reducido drásticamente, el valor catastral de un bien inmueble no reflejaba en nada el precio que estarían dispuestos a pagar en el mercado por el mismo. Esto hacía que incluso los coeficientes actualizados anualmente fueran insuficientes. El resultado de esta sentencia fue el declarar nulas y recurribles todas las valoraciones

³⁵ STSJ CV 3923/2013

³⁶ STSJ CV 3417/2015

realizadas desde el año 2013, posterior a la sentencia que declaraba nula el método pericial.

Tras esta sentencia del TSJ en 2015 la Agencia Tributaria Valenciana aplicaba un coeficiente de manera interna, dando unos resultados muy dispares a los que declaraba el contribuyente, dándose lugar en muchas ocasiones a procedimientos de tasación pericial contradictoria. Finalmente, en el año 2017 el TS ha declarado la legalidad del método que el TSJ declaró nulo en 2015, el de los coeficientes multiplicadores³⁷. Tras la Sentencia, la Administración tributaria Valenciana presentó una Orden con los coeficientes para 2017³⁸, y posteriormente una para 2018³⁹. Para evitar problemas del pasado, en los términos de no individualización de la valoración, las Órdenes incluyen un catálogo mucho más amplio de los coeficientes aplicables, para así intentar que las valoraciones sean más ajustadas a la realidad.

El problema no parece haberse acabado, puesto que, hace escasos días se podía leer en prensa⁴⁰, que el TEAR de la Comunidad Valenciana estaba anulando las liquidaciones basadas en la aplicación de los coeficientes, puesto que la administración no estaba aportando justificantes que demostraran que al inmueble en el caso concreto podía aplicarse este método puesto que resultaba del mismo el valor real equiparado con el valor de mercado.

Como venimos diciendo, el problema no parece haberse acabado, puesto que siguen existiendo reclamaciones a estas valoraciones por considerarse injustas, ya que el resultado de ellas no coincide con lo que se pagaría en el mercado por adquirir ese bien inmueble en concreto.

d) LA COMPROBACIÓN DE VALORES EN OTRAS CCAA

Como ya hemos visto, la comprobación de valores por parte de la administración valenciana para la cuantificación del hecho imponible en los bienes inmuebles en el ISD y el ITP ha dado lugar a numerosas reclamaciones económico-administrativas y

³⁷STS 1358/2017

³⁸Orden 6/2017 de 19 de Julio, de la Consellería de Hacienda y Modelo económico

³⁹Orden 25/2017 de 22 de Diciembre, de la Consellería de Hacienda y Modelo económico

⁴⁰<http://www.elmundo.es/comunidad-valenciana/2018/05/20/5b00663d22601d6c7e8b4593.html>

recursos en vía judicial por parte de los contribuyentes, por el distanciamiento entre el cálculo de la administración del valor real de un inmueble y la realidad del mismo.

¿Qué medios de comprobación de los enumerados en el art. 57.1 de la LGT utilizan en otras administraciones autonómicas?

- **Murcia**

En la Región de Murcia, el criterio adoptado por la Agencia tributaria autonómica es distinto que el de la Comunidad Valenciana. En concreto, la comprobación descrita en el art. 134 de la LGT en base a los criterios del art. 57.1 la realiza mediante la comprobación de precios medios en el mercado⁴¹.

Anualmente, como sucede con los coeficientes multiplicadores en la Comunidad Valenciana, se aprueba una Orden en la que se fijan los precios medios de mercado para todos los bienes de la Región. En concreto, para el año 2018, se aprueba la Orden de 21 de Diciembre de 2017, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por las que se aprueban los precios medios en el mercado de determinados inmuebles urbanos y rústicos radicados en la Región de Murcia para 2018.

¿En qué consiste el método de comprobación de los precios medios de mercado?

Para la determinación de los precios medios en el mercado se requiere primero localizar la situación del inmueble cuyo valor se pretende verificar. El siguiente paso es concretar la tipología del inmueble, distinguiendo según se trate de vivienda asilada o pareada, el hilera, en bloque abierto, en manzana cerrada, trasteros, garajes, aparcamientos, etc. Por último, se multiplica la superficie construida por el valor unitario del metro cuadrado para obtener el valor del bien como si de nueva construcción se tratase. Para adecuar este valor al de la antigüedad del bien, se aplica un coeficiente de antigüedad del bien⁴².

⁴¹ Art. 2 Orden de 21 de diciembre de 2017, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se aprueban los precios medios en el mercado de determinados inmuebles urbanos y rústicos radicados en la Región de Murcia para 2018.

⁴² MARCOS CARDONA, Marta “*La adopción por la CCAA de la RM de un método objetivo para la valoración de los bienes inmuebles que van a ser objeto de transmisión o de adquisición*”, Anales de Derecho, UM, Nº 20, 2002, pág. 74

Este método tampoco ha estado exento de controversia. En concreto, el TSJ de la Región de Murcia ha determinado que junto al precio medio de mercado debe haber una valoración pericial con una visita física al bien inmueble, puesto que de esta manera es la única de garantizar, comprobando el estado del mismo, el valor que tendría en el mercado⁴³. Y así lo recuerda de igual manera el TS en una sentencia⁴⁴ donde concreta que no cumple con la doctrina marcada por el mismo TS dado que se debe acompañar de un dictamen pericial con visita física individualizada a cada bien inmueble.

Como podemos ver, el mismo problema que nos habíamos encontrado en la Comunidad Valenciana nos encontramos en la vecina CA de la Región de Murcia, a pesar de que el método escogido de entre el elenco de posibilidades que ofrece la LGT es distinto en ambas CCAA.

- **Castilla la Mancha**

La situación en Castilla la Mancha es parecida, pero con alguna diferencia. El medio más utilizado por la Administración para la comprobación de valores es, al igual que en Murcia, el del precio medio de mercado. Pero, a diferencia de Murcia, la Orden anual por la que se establece el método⁴⁵ no determina directamente los precios medios de mercado, sino que en su artículo primero establece diversos medios de comprobación de los establecidos en el art. 57.1 LGT, que podrá aplicar la administración. Estos son los siguientes:

- Precios medios de mercado
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria
- Precio, contraprestación pactada o valor declarado correspondientes a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo.

⁴³STSJ MU 1550/2013, por la que se recurre una resolución del TEAR de Murcia de 30 de Enero de 2006 en base a la valoración de bienes inmuebles a efectos del Impuesto sobre sucesiones y donaciones

⁴⁴STS 16/2016

⁴⁵Orden 10/2018 de 24 de Enero, de la Consejería de Hacienda y Administraciones públicas de Castilla la Mancha

- Dictamen de peritos de la Administración

Estos métodos de comprobación se incluyeron por primera vez para 2015 en la correspondiente Orden, puesto que con anterioridad el método más utilizado era el de los valores catastrales del art. 57.1 b) LGT.

Respecto al precio medio de mercado, como ya hemos comprobado en el caso de Murcia, el TS establece que, para que los valores sean ajustados a la realidad, se debe acompañar de un dictamen pericial con visita física individualizada a cada bien inmueble.

Respecto al método del valor asignado a la tasación de fincas hipotecadas ha sido cuestionado por el TEAC, puesto que entiende que la Administración debe acreditar el valor declarado y el origen del mismo, en base a la normativa hipotecaria⁴⁶.

Por último y para finalizar este epígrafe, en todo caso, el contribuyente, tanto en esta CA como en otra, y respecto a un método u otro seguido por la Administración para la comprobación de valores, si no estuviera de acuerdo con la valoración determinada, tiene la posibilidad de iniciar el procedimiento de tasación pericial contradictoria de acuerdo con lo previsto en el art. 135 de la LGT.

e) RENUNCIA DE HERENCIAS

La renuncia y repudiación de la herencia viene regulada en el artículo 28 de la LISD y desarrollada en el 58 del RISD. Otorga un trato fiscal a la renuncia del artículo 1.000 del Código Civil. Este artículo entiende aceptada la herencia en determinados supuestos, entre los que se encuentra la renuncia a favor de uno o más de sus coherederos. Por este caso, el renunciante debe tributar, dado que ha dispuesto de su derecho para favorecer a unas personas concretas. Por el contrario, tributa el beneficiario de la renuncia si estos herederos son aquellos a quienes acrece la porción renunciada⁴⁷.

⁴⁶Resolución TEAC a fecha 09/01/2014, sobre métodos de valoración

⁴⁷

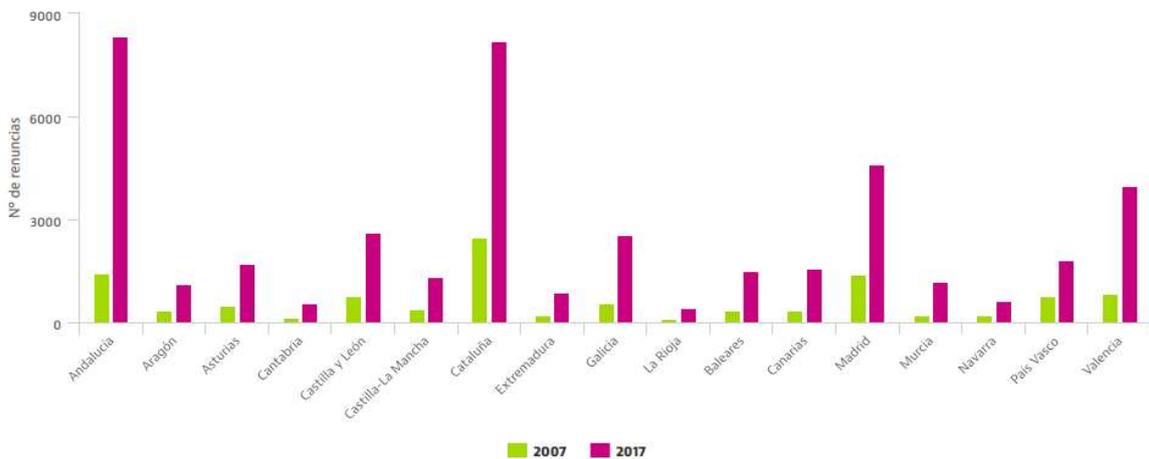
Los problemas generados por la valoración de los bienes inmuebles para el cálculo de la deuda tributaria, donde el valor de venta en el mercado no corresponde con lo que entiende la administración como valor real o valor de mercado mediante los medios de comprobación vigentes, suponen un verdadero problema para el contribuyente, puesto que, en muchos casos, ni vendiendo los inmuebles pertenecientes al patrimonio adquirido puede hacer frente a la carga tributaria.

Es importante señalar en este punto el incremento de renuncia de herencias que desde el inicio de la crisis económica viene produciéndose en nuestro territorio, como así lo confirman los datos del Consejo General del Notariado en España.

Los datos registrados en 2017 sobre el número de herencias que fueron rechazadas son los siguientes: de 408.402 herencias tramitadas, 42.987 fueron rechazadas, es decir, más de un 10% de las herencias. Estas cifras suponen un récord, nunca tantas herencias fueron rechazadas⁴⁸.

Gráfico de renuncia de herencias en 2007 y en 2017

(Fuente cincodias.elpais.com)



A pesar de que muchos consideran que esto se debe al aumento de herencias con deudas, nos planteamos si una de las razones por las que el número de herencias es

LORENZO-REGO, Irene, “Concepto de familia en Derecho español: un estudio interdisciplinar” Bosch Editor, 2014, pág. 270

⁴⁸Fuente: Consejo General del Notariado

rechazada no es otra que la de la valoración autonómica de los bienes inmuebles heredados.

Los contribuyentes residentes en las CCAA que adoptan el medio de comprobación del art.57.2 de la LGT tendrían el problema al que vamos a hacer referencia. La base de aplicación de los coeficientes multiplicadores referida anteriormente no es otra que la de los valores catastrales inscritos en el Registro del Catastro Inmobiliario. Estos valores no son modificados en algunos casos en años, por lo que la realidad del valor catastral no tiene por qué ajustarse al valor de mercado. Y en concreto, eso sucede en muchos casos. Que un bien inmueble tenga un valor catastral comprobado con fecha anterior al inicio de la crisis económica y otro, de idénticas características, tenga un valor catastral modificado en los años de final de la crisis económica supone una diferencia enorme en el resultado de la deuda tributaria.

Comprobado que el número de herencias repudiadas es mayor cada año, averiguar los motivos de esas renunciaciones es muy complejo. La crisis económica es la razón principal de esas renunciaciones. Y de esa crisis derivan razones como herencias con deudas superiores al valor de lo heredado, valoraciones de inmuebles heredados a un precio superior al que en el mercado estarían dispuestos a pagar los compradores, o deudas del adquirente que serían satisfechas con el patrimonio heredado (a pesar de que no se puede repudiar por este motivo)⁴⁹. En relación con lo anterior, aceptar la herencia a beneficio de inventario (Art. 1010 del Código Civil) es algo no infrecuente, de forma que el adquirente tenga que ser cauto antes de aceptar o repudiar por si se tratara de herencias con deudas y cargas superiores al caudal hereditario.

8 ¿EXISTE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ISD?

Tras analizar los problemas que generan la cesión normativa del impuesto a las CCAA y la comprobación de valores de los inmuebles adquiridos, nos planteamos una cuestión que es de profundo debate en la sociedad en torno a la figura del ISD.

⁴⁹Art. 1001 CC

¿Se da una doble imposición con el ISD?

Como en todo debate, hay posturas en torno al sí y posturas en torno al no, que a continuación vamos a analizar.

Para empezar, debemos establecer qué significa el concepto de la doble imposición. La doble imposición implicaría que sobre un mismo hecho imponible o sobre un mismo objeto tributario se aplican dos tributos.

Entonces, ¿por qué decimos que puede darse una doble imposición en el ISD? Pues sencillamente, porque se entiende que por ese bien que puedas adquirir en herencia ya tributó el causante en vida. Entonces, ¿existe una doble imposición?

Como ya explicamos al comienzo de este trabajo, la razón de ser de los impuestos, la justificación de los mismos, la tenemos en el art. 2 de la LGT, donde se concreta que el hecho imponible en los impuestos es la manifestación de capacidad económica del contribuyente.

El hecho imponible del ISD es una manifestación de capacidad económica del contribuyente, puesto que su patrimonio personal se ve incrementado por la adquisición de los bienes del caudal hereditario. Lo que grava el ISD es la transferencia de una riqueza de unas manos a otras, por lo que el hecho imponible puede ser identificable.

El debate de la posible doble imposición es, a su vez, el debate de si el impuesto debe o no desaparecer. Respecto a su mantenimiento o no, encontramos opiniones diferenciadas de distintos autores.

Por un lado, autores como Miguel Ángel BarberánLahuerta se manifiestan a favor del mantenimiento de este impuesto⁵⁰, argumentando que, aunque el bien gravado por este impuesto ya ha sido objeto de gravamen distinto a este, el adquirente contribuyente es distinto al anterior propietario, con una capacidad contributiva

⁵⁰ BARBERÁN LAHUERTA, Miguel Ángel “*El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición*” Revista Asturiana de Economía. Nº32, 2005, págs. 95-116

diferente. Otro autor como Carlos Monasterio, catedrático de la Hacienda Pública en la Universidad de Oviedo, afirma en la misma línea que *“es una simpleza decir que el ISD es una doble imposición, puesto que alguien que haya acumulado patrimonio durante su vida ya ha pagado otros impuestos por dicho patrimonio, pero que quien paga el ISD es otro contribuyente distinto, que está recibiendo un patrimonio gratuitamente”*⁵¹.

Como opiniones contrarias a las de los autores mencionados encontramos las de autores como Del Amo o Checa González⁵², que abogan por la eliminación del ISD. Estos defienden que la masa patrimonial objeto de la transmisión afectada por el impuesto ya ha sufrido carga fiscal mediante otros tributos, por lo que se está gravando dos veces la misma renta⁵³.

El pasado 14 de Febrero de 2018, en un programa de radio, se generó un debate en torno a la posible doble tributación en el ISD, entre el antiguo director de la Agencia Tributaria, Ignacio Ruiz Jarabo y Moisés Martín, economista de “Economistas contra la Crisis”, sobre el mantenimiento de este impuesto en el sistema tributario⁵⁴. El primero aboga respecto de su supresión, puesto que considera que “es un impuesto arcaico” y que supone “una doble imposición”, puesto que la renta adquirida “tributó en vida y en el fallecimiento”. Por otro lado, Moisés Martín afirma la necesidad de este impuesto puesto que el mismo está vigente en muchos países de la UE, y que muchas de las grandes fortunas “fueron heredadas”.

Para finalizar, existe un tercer grupo de autores que defienden el mantenimiento de este impuesto pero con una reforma del mismo. García de Pablos, en su Tesis

⁵¹<https://www.lavozdeasturias.es/noticia/asturias/2016/11/14/simpleza-decir-sucesiones-doble-imposicion/00031479140913006927675.htm>

⁵² CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *“La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones: materias para la reflexión”*. IDELCO-Marcial Pons, Madrid, 1996, pp 70-76.

⁵³ LÓPEZ I CASASNOVAS, Guillem y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio, *“El impuesto sobre sucesiones y donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”*. InDret, revista para el análisis del derecho, nº1 2008 pag. 4.

⁵⁴Cadena Ser, programa hoy por hoy, El impuesto de sucesiones a debate ¿doble imposición o tasa necesaria? http://cadenaser.com/programa/2018/02/14/hoy_por_hoy/1518590158_256320.html

Doctoral sobre el Impuesto de sucesiones⁵⁵ aboga por su modificación, puesto que “*el alcance de este impuesto es demasiado extensivo, dado que presupone que la herencia siempre genera incrementos patrimoniales*”, cuando si se considera la misma unidad familiar como beneficiaria del patrimonio del causante, esa unidad familiar ya disponía de dicho patrimonio y ya tributaba por él.

9 PLANIFICACIÓN FISCAL EN EL ISD

La situación de cesión del ISD a las CCAA, teniendo estas una muy importante capacidad normativa, ha generado la existencia de gravámenes totalmente antagónicos dependiendo del territorio en que se aplique⁵⁶. De ahí que resulte mucho más ventajoso tributar por el ISD en determinadas CCAA. Aquí es donde entra en juego la planificación fiscal respecto a este impuesto.

Por planificación fiscal entendemos el conjunto de estrategias diseñadas, con carácter previo al devengo del impuesto, con el objetivo de minimizar la carga tributaria del hecho imponible de cualquier tributo. No cabe hablar de planificación fiscal cuando las medidas se adoptan con posterioridad al hecho imponible. Es clave en la planificación fiscal la previsión⁵⁷.

En base a las diferencias que genera esta atribución normativa a las CCAA, hablar de planificación fiscal a efectos del ISD resulta cada día más común. Estamos ante un fenómeno de deslocalización para evitar el impuesto o minorarlo.

En relación con las diferencias en la carga tributaria en las distintas CCAA, ya hablamos de los puntos de conexión en el apartado correspondiente en este trabajo. La Ley 22/2009 establece en su art.32 estos puntos de conexión para el ISD, combinando el

⁵⁵GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix: “*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios*” Ob. Cit.

⁵⁶ÁLVAREZ ARROYO, Francisco, “*La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión*”, Revista Quincena Fiscal 1/2017, Editorial Aranzadi S.A.U

⁵⁷<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>

criterio de la residencia habitual con el de la ubicación de los bienes inmuebles. Para las herencias es determinante la residencia habitual del causante⁵⁸.

Para determinar qué se entiende por residencia habitual, el art.28 de esta misma Ley 22/2009 establece que es necesaria la residencia en el territorio de una CA en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo, o dicho de otra manera, en los cinco años anteriores al fallecimiento del causante.

Tras la lectura de este precepto, entendemos que no resulta fácil para la Agencia Tributaria determinar la residencia fiscal de una persona, puesto que, conociendo la norma y con recursos económicos, no resulta difícil burlarla⁵⁹.

Y el problema es que, una cosa es fijar de forma real la residencia habitual en una determinada CA, y otra cosa es fijarla formalmente cuando en realidad se reside de forma habitual en otra. En el primer caso estaríamos en un supuesto de planificación fiscal, totalmente lícito; pero en el segundo caso, entramos en el terreno del abuso de derecho, pudiendo ser aplicables las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la LGT) o la simulación (art. 16 de la LGT).

En los medios de comunicación han sido diversos los casos publicados sobre herencias de grandes fortunas en los que se ha discutido precisamente sobre la existencia de una planificación fiscal a efectos del ISD o el abuso de derecho en relación al mismo. Entre otros, destaca el de caso de la herencia de la Duquesa de Alba. Hija predilecta de Andalucía, que vivió la mayor parte de su vida en Sevilla, fijó su residencia en Madrid, donde es impuesto está bonificado al 99 %, pudiendo haber evitado con esta estrategia que sus hijos tributaran por numerosos bienes en Andalucía. Según se ha publicado, esto pudo suponer una pérdida para la administración tributaria andaluza de unos 100 millones de euros⁶⁰.

⁵⁸ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: “*La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión*”, Ob. Cit.

⁵⁹ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: “*La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión*”, Ob. Cit.

⁶⁰Diario Sur, 23 de Julio de 2017, La batalla del impuesto a las herencias, María Dolores Tortosa

En relación a la averiguación de la residencia habitual y los puntos de conexión, es labor de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas la resolución de conflictos que se suscitan entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias CCAA, o entre estas últimas⁶¹. En relación con el ISD, la AEAT destaca en su web una serie de resoluciones de conflictos entre CCAA en materia de los puntos de conexión de las herencias. Ejemplo de ello la encontramos en la Resolución de la Junta Arbitral: conflicto 2-2014, donde el promotor fue la CA del Principado de Asturias en contra de la Comunidad de Castilla León por el devengo del impuesto en Castilla León mientras que el Principado de Asturias entendía que la residencia habitual del causante se encontraba en su territorio.

Respecto a la valoración de los bienes inmuebles, otra técnica común en la Planificación Fiscal en el ISD es la de valorar un bien inmueble por encima de su valor real. El contribuyente, al momento de realizar la autoliquidación del ISD puede valorarlo por encima del valor real del mismo, del valor resultante de una posible comprobación de valores por cada CCAA. La finalidad de esto sería la de reducir la carga fiscal en el IRPF en una posterior venta, en el apartado de ganancias y pérdidas patrimoniales, resultando así una deuda tributaria en el IRPF menor⁶². Esto es posible e interesante en las CCAA que tengan el Impuesto bonificado en el 99 %, como es el caso de Madrid, Canarias o Murcia, dado que una valoración muy por encima de su valor real no repercute mucho en el importe de la deuda tributaria por el ISD, dado que estaría bonificado en casi su totalidad. En mi opinión, y como pasaba con la fijación de la residencia, existiría en este campo una delgada línea entre la planificación fiscal y el abuso de derecho.

Otra de las estrategias del contribuyente para evitar una mayor carga impositiva la encontramos en el momento de decidir si suscribir un plan de pensiones o en cualquier otro producto de ahorro. La transmisión por herencia de un plan de pensiones no está sujeta en el ISD⁶³, pero si lo está en el IRPF del contribuyente. Por otra parte, existen productos de ahorro similares a los planes de pensiones que sí están sujetos al

⁶¹<http://www.minhfp.gob.es>

⁶²ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *“La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión”*, Ob. Cit.

⁶³Art. 3 RISD

ISD, por lo que no lo estarían al IRPF. En virtud de esto, resultaría más atractivo, fiscalmente hablando y en aquellas CCAA donde se bonifica el impuesto al 99%, cualquier producto del ahorro sujeto al ISD.

10 LA POSIBLE REFORMA AL IMPUESTO DE SUCESIONES COMO SOLUCIÓN A LOS PROBLEMAS PLANTEADOS

Como hemos expuesto a lo largo del trabajo, existe un amplio debate, tanto político como académico, entorno a la figura del ISD. A pesar de que algunos autores abogan por su supresión⁶⁴, la mayoría de la doctrina entiende que es necesaria la conservación del impuesto en nuestro sistema tributario. Junto a su mantenimiento, parece necesaria una reforma con carácter urgente en base a los principios constitucionales que pueden considerar vulnerados por su condición de tributo cedido, al ser evidentes las desigualdades entre CCAA como hemos mencionado a lo largo del trabajo.

a) EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y EL ISD

En opinión de GARCÍA DE PABLOS⁶⁵, *“la imposición sobre las adquisiciones gratuitas se encuentra en entredicho en España, habiéndose enunciado diversas infracciones de la Constitución Española, su presunta inconstitucionalidad, que lleva a un sector doctrinal a abogar por su supresión, y a ello hay que sumar la complejidad impositiva derivada de la gran cantidad de beneficios autonómicos y que distorsionan las funciones a que está llamado a cumplir dicho impuesto, y la disparidad normativa entre Comunidades, fruto de la consabida competencia fiscal entre ellas”*.

Independientemente de reconocer el necesario respeto al principio constitucional de la autonomía financiera, que legitima que no se otorgue un tratamiento jurídico

⁶⁴CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *“La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión”*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pg. 14

⁶⁵GARCÍA DE PABLOS Jesús Félix: *“La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*, Carta Tributaria. Nº 10, Enero 2016

uniforme en las obligaciones tributarias a los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, no parecen admisibles, desde la perspectiva del respeto a los principios constitucionales tributarios, aquellas especificaciones autonómicas introducidas en el ISD que discriminen en función de la residencia de los sujetos pasivos.

La CE, en su art.31.1 establece que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y de progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio.”*

Este principio es claro, y expresa un principio de igualdad tributaria, con la obligación de contribuir de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, de igual manera en el territorio español.

Dada la cesión normativa del tributo a las CCAA, podemos afirmar que, en buena medida, se ha dejado en manos de dichas CCAA la garantía del principio de igualdad a través del alcance de las competencias tributarias que se han transferido en relación con dicho impuesto. Y todo ello, sin perjuicio de las leyes estatales reguladoras de los aspectos competenciales, como las LOFCA o las Leyes de Cesión, que deberían actuar como garantías del principio de igualdad, estableciendo las limitaciones adecuadas para garantizar este principio⁶⁶.

En cambio, si algo ha caracterizado estos últimos años el ejercicio de la cesión del ISD a las CCAA ha sido la diferencia en la tributación en las distintas regiones, así como las situaciones contrarias al principio establecido en el art. 31.1 de la CE. Parte de la doctrina entente que el origen de esto está en este reconocimiento a las CCAA de competencias normativas excesivamente amplias, que se han convertido en una herramienta de “competencia fiscal” entre las CCAA, al depender el gravamen de la residencia del sujeto pasivo⁶⁷.

La doctrina del TC en este sentido es clara, afirmando que el comportamiento de las CCAA en materia de regulación del ISD no es objeto de un juicio de

⁶⁶SÁNCHE LÓPEZ, María Esther, *“Una posible reforma del ISD a la luz de los principios constitucionales”*, Ob. Cit.

⁶⁷*Ibidem*

inconstitucionalidad, puesto que, en palabras del mismo, “no existe una infracción del principio de igualdad tributaria por el hecho de que exista una diferente posición de los ciudadanos con relación a este impuesto, debido al reconocimiento de la capacidad normativa de las CCAA sobre este gravamen, ya que frente a un legislador distinto no puede plantearse esta controversia constitucional”⁶⁸. Aun admitiendo la validez constitucional de las diferencias normativas en las CCAA, el rechazo social originado por el distinto tratamiento que reciben los contribuyentes en función de la CA donde residen hace que sea necesario una modificación de la regulación de este impuesto, puesto que las diferencias dentro del territorio nacional son cada vez mayores.

A pesar de que, a la luz de la Jurisprudencia del TC es difícil mantener la idea de inconstitucionalidad de la normativa autonómica⁶⁹, sí que podemos afirmar que el principio de igualdad tributaria se ve afectado por esta capacidad normativa, como muestran las diferencias entre CCAA en cuestión a las bonificaciones y reducciones establecidas en cada una de ellas.

Una futura reforma del ISD debería partir, para intentar solucionar los problemas que plantea respecto al principio de igualdad tributaria, tanto desde la revisión de la función de tributo cedido, que determinaría el alcance de dicha cesión, como el uso de las competencias normativas por parte de las CCAA⁷⁰.

b) LA CONDICIÓN DE TRIBUTO CEDIDO

Como hasta ahora hemos puesto de manifiesto, la profunda intervención de las CCAA en el diseño normativo del ISD ha producido una doble dispersión normativa. La cantidad de normas con que cuenta cada CA y la superposición de la normativa estatal y la autonómica es otro de los problemas que ponen en relieve lo necesario de una reforma fiscal en torno a este impuesto.

Como se viene indicando por parte de la doctrina, cada vez está más presente la idea de una necesaria intervención estatal que impida que se produzcan tan elevadas diferencias en las cuotas tributarias de las CCAA junto a la garantía de que se garantice

⁶⁸STC 60/2015, de 18 de Marzo de 2015, Cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337/2013

⁶⁹STC 150/1990 de 4 de Octubre

⁷⁰SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, “Una posible reforma del ISD a la luz de los principios constitucionales”, Ob. Cit

un mínimo de tributación para evitar la supresión de un impuesto que, al fin y al cabo, grava manifestaciones de capacidad económica. El fin de esta cesión se concibió para que éstas pudieran diseñar con libertad el tributo atendiendo a sus peculiaridades y criterios políticos, pero nunca se quiso que esta cesión supusiera un instrumento para anular el impuesto que se pretendía ceder⁷¹. La Ley del ISD sigue vigente desde su aprobación en 1987, cuando no se había cedido ninguna potestad normativa a las CCAA. Esta ley, a pesar de haber sufrido modificaciones, ninguna lo ha sido por la cesión parcial de esta capacidad normativa⁷². Y de igual manera, el reglamento que data de 1991, que establece, de forma más detallada todo el proceso de aplicación del tributo.

A pesar de todo, hemos podido comprobar que el ISD difiere enormemente de unas CCAA a otras. La razón es que la competencia normativa en materia de reducciones ha sido la más ejercitada por las CCAA, y es aquí donde se producen las mayores diferencias con la normativa autonómica, junto a la competencia normativa respecto a las bonificaciones, que es, en la aplicación por las CCAA donde se produce la mayor diferencia en las cargas tributarias del contribuyente de las distintas regiones.

Según la profesora María Esther Sánchez López, lo que queda claro es que *“el legislador autonómico ha tenido una actitud fraudulenta, puesto que los fines de la cesión normativa originaria difieren de lo que sucede en la actualidad, dando lugar a una necesaria intervención estatal para solucionar el problema”*⁷³.

Más allá de que sea sencilla la intervención estatal en cuanto a “vaciar” de contenido la cesión normativa de las CCAA respecto el ISD, resulta necesaria una solución que ponga freno a las diferencias regionales que la aplicación normativa de esta cesión están desarrollando las distintas CCAA⁷⁴.

c) PROPUESTA DE REFORMA DEL ISD. EL INFORME LAGARES

⁷¹ *Ibidem*

⁷² TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: *“El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades autónomas”*, pág.21, 17 de Julio de 2014, UIMP

⁷³ SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, *“Una posible reforma del ISD a la luz de los principios constitucionales”* Ob. Cit.

⁷⁴ GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix: *“La urgente reforma del ISD a la luz del derecho comunitario”* pág. 144

El Gobierno de la nación, mediante el Ministerio de Hacienda, en vista de una urgente reforma del sistema tributario español, ya no solo por la problemática que genera el ISD, sino por la necesidad de reforma de todo el sistema impositivo en general, encomendó⁷⁵ a un comité de expertos en materia fiscal, la “Comisión Lagares”⁷⁶, un informe sobre una reforma integral del sistema impositivo español, cuyo objetivo consistía en los siguientes puntos:

- Conseguir un sistema tributario más sencillo, mediante la simplificación de determinados impuestos y la eliminación de otros
- Que este sistema fuera suficiente para conseguir los recursos necesarios para el déficit público
- Qué sea un sistema orientado al crecimiento económico.
- Qué sea un sistema que proteja el desarrollo social
- Conseguir mediante este nuevo sistema al sistema tributario reducir efectos negativos sobre la unidad de mercado y la neutralidad fiscal

Con este informe se pretendería plantear una reforma integral del sistema fiscal que contribuyera a modernizar la economía española. El informe, concluido por la Comisión el 26 de Febrero de 2014, incluía 125 propuestas de reforma y 270 modificaciones impositivas.

En lo relativo al ISD, las páginas 240 a 254 del informe dan un recorrido histórico al impuesto, estableciendo comparativas entre CCAA, poniendo de manifiesto lo expuesto a lo largo del trabajo, haciendo una comparativa con el resto de países analizados por la OCDE, y estableciendo que, a niveles recaudatorios, no tiene gran incidencia (0,23 % PIB). Y en consecuencia con los problemas que detalla que supone la figura vigente del ISD, propone 6 propuestas de reforma, que a continuación vamos a numerar:

- Supresión de las reducciones actualmente vigentes por parentesco, por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida, y por adquisición de vivienda habitual de la persona fallecida (excepto para el cónyuge supérstite),

⁷⁵Acuerdo de Consejo de Ministros de 5/7/2013

⁷⁶El presidente de esta Comisión es el catedrático Manuel Lagares

así como de la reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico y de las reducciones sobre la base imponible por las adquisiciones inter vivos, con excepción de las aplicadas a personas con discapacidad.

- Mantenimiento de las reducciones a personas con discapacidad, por adquisición sucesiva de bienes, y por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades que fuesen calificadas de empresa familiar, para garantizar la continuidad del negocio, si bien esta reducción no debería superar el 50-70 % de la base liquidable.
- Establecimiento de un único mínimo exento para todo el territorio común de cuantía de 20.000-25.000 euros que proporcionaría progresividad a la tarifa lineal de gravamen.
- Establecimiento de tres grupos de grado de parentesco y un único tipo lineal de gravamen para cada uno de los grupos, lo que se materializa en un tipo reducido del 4%- 5% para el cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; un tipo medio del 7%-8% para parientes colaterales de segundo grado (hermanos) y tercer grado (tíos, sobrinos) y parientes por afinidad hasta el tercer grado, y un tercer tipo más elevado del 10%-11% para cualquier otra persona.

Con esta propuesta la Comisión pretendía que lograra el objetivo de la simplificación y de la homogeneización, reduciendo la autonomía financiera de las CCAA con la limitación de su capacidad normativa dentro de unos parámetros.

No es la única reforma de la norma tributaria que se ha intentado llevar a cabo en los últimos años. Sin ir más lejos, en Septiembre de 2009 fue rechazada por el Congreso de los Diputados una propuesta de reforma de la Ley del impuesto donde se bonificaría al 100 % en las adquisiciones gratuitas tanto mortis causa como inter vivos a los familiares directos, sin límite de patrimonio adquirido⁷⁷.

⁷⁷Proposición de Ley de supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a familiares directos, Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 18 de mayo de 2009, no 184-1. Rechazada por 166 votos a favor (Convergencia i Unió, Partido Popular, Coalición Canaria, Esquerra Republicana, PNV) y 172 en contra (PSOE, Unión Progreso y Democracia, Izquierda Unida). Boletín Oficial de las Cortes Generales de 15 de septiembre de 2009

A modo de conclusión, y aunque tras este informe no se llevara acabo la profunda modificación en el sistema tributario planteada en su momento, se hace cada día más necesaria la reforma fiscal en el ISD, limitando el poder normativo de las CCAA, estableciendo un baremo de máximos y mínimos tanto en las bonificaciones, reducciones y tarifas, cuyo objetivo no sea otro que el de lograr que la diferencia en las distintas regiones se vea reducida.



11 CONCLUSION

De acuerdo con todo lo expuesto, y a modo de resumen podemos destacar:

- 1.- Que el ISD es un impuesto cuyo origen se remonta a hace más de 2.000 años, estando en la actualidad contenida la regulación básica del mismo en el ordenamiento jurídico español en la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre.
- 2.- Que en términos recaudatorios, el principal hecho imponible gravado por el Impuesto son las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado y cualquier otro título sucesorio.
- 3.- Que se trata de un impuesto cedido a las CCAA (en virtud de lo dispuesto en la Ley 22/2009), tanto en su recaudación (el 100%), como en cuanto en la asunción de determinadas competencias normativas. En concreto, pueden asumir competencias normativas en cuanto a reducciones en la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio existente, deducciones y bonificaciones de la cuota.
- 4.- Que el ejercicio de estas competencias normativas por parte de las CCAA determina en la actualidad una gran disparidad en cuanto a la tributación efectiva en función del territorio donde resida el contribuyente, generando desigualdades evidentes. Y ello, a su vez, puede provocar situaciones de deslocalización de contribuyentes que, más allá de la lícita planificación fiscal, supongan un abuso de derecho, dando lugar a una simulación o a un conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- 5.- Que también son muy dispares los métodos utilizados por las Administraciones tributarias autonómicas para la comprobación del valor real de los bienes y derechos adquiridos y, a su vez, los métodos utilizados en la mayoría de las ocasiones no reflejan el verdadero valor real, dando lugar, o bien a renuncias de herencias, o a innumerables recursos y reclamaciones en vía económico-administrativa y judicial.

Las anteriores circunstancias han dado lugar a una crítica generalizada al impuesto, siendo muy controvertida en la actualidad su configuración actual. Es

evidente que todas estas críticas y controversias desaparecerían con la supresión del impuesto. Sin embargo, la opinión mayoritaria en la doctrina (y también la mía) pasaría, no por su supresión, sino por su modificación.

Una primera crítica que se plantea en relación con el impuesto es precisamente en relación con el propio hecho imponible que grava el impuesto. Dábamos comienzo a este trabajo hablando de la definición que la LGT, en su art. 2.2, nos daba de los impuestos. Indudablemente con las adquisiciones por herencia se muestra un incremento patrimonial en el adquirente, lo que supone una manifestación de capacidad económica (al verse aumentado su patrimonio). Por ello, y a pesar de que hay autores que niegan la existencia misma de esta manifestación de capacidad económica, en mi opinión no hay motivo para su supresión basándolo en tal argumento. Cuestión distinta es que se debata si procede gravar este hecho imponible o no, pero no dudar de la puesta de manifiesto de la capacidad económica realizada con la adquisición.

Por otra parte, que este impuesto pueda ser calificado como arcaico y obsoleto tampoco es razón suficiente para desaparezca, más aún cuando es un impuesto vigente en la mayoría de países vecinos. Precisamente, hay que realizar los cambios normativos pertinentes para eliminar aquellos obsoletos e injustos del mismo y dotarlo de una configuración adaptada a la realidad social del momento.

Más allá de lo anterior, es en la cesión a las CCAA (sobre todo, en el ámbito de competencias normativas asumidas por las mismas) donde encontramos la mayor crítica al impuesto. Las amplias competencias normativas que el sistema de financiación de las CCAA les confiere a éstas sobre el ISD y el uso de dicha competencia normativa por cada CA ha dado como resultado que heredar en un lugar o en otro del territorio español sea muy distinto en términos económicos. Esas desigualdades, más allá de la postura del TC sobre la constitucionalidad de esta cesión normativa y su puesta en práctica por las CCAA, hacen que nos tengamos que plantear una obligatoria reforma que pueda hacer desaparecer estas diferencias tan dispares, puesto que la situación actual no es sostenible.

Como hemos mencionado anteriormente, el TC se mostró a favor de la constitucionalidad del ISD, en contra de quienes piensan que el actual comportamiento

de las CCAA supone una infracción del principio constitucional de no confiscatoriedad e igualdad tributaria del art. 31 de la CE. A pesar del pronunciamiento del TC sobre este problema, entendemos que la explicación que da sobre la constitucionalidad de las diferencias entre CCAA es algo insuficiente, puesto que a la vista está que estas diferencias están presentes, por lo que la igualdad tributaria se ve debilitada por este reconocimiento normativo demasiado amplio, en mi opinión, a las CCAA.

Por otra parte, en la valoración de inmuebles por cada CA encontramos otro de LOS puntos críticos del impuesto. Y muestra de ello lo encontramos en la Comunidad Valenciana, donde el TSJ y el TS se han pronunciado invalidando el método de valoración empleado por la hacienda valenciana. La búsqueda de un valor real equiparado al valor de mercado de un bien inmueble puede no resultar acertada bajo casi ninguno de los métodos que el art. 57 de la LGT propone (si no son utilizados de forma proporcionada), pudiéndose dar lugar a supuestos de valoración de inmuebles por un precio mucho más elevado del que están dispuestos a pagar los compradores en el mercado. De entre todos los métodos de valoración que la LGT nos ofrece, parece que el más acertado y por el que las CCAA deberían de optar es el del dictamen pericial, puesto que se ajusta más a la realidad de cada bien inmueble de forma individualizada.

En mi opinión y a modo de conclusión:

- 1.- Es evidente que existe una necesidad imperiosa de reforma del ISD, estando de acuerdo con las líneas básicas marcadas por la Comisión Lagares.
- 2.- Dentro de esta reforma, debe ser planteada una reconfiguración de las actuales competencias normativas de las CCAA con el establecimiento de un marco mínimo y máximo en cuanto a reducciones y bonificaciones (al objeto de minorar las desigualdades de tributación efectiva existentes entre ellas y evitar, de esta forma, evitar conductas fraudulentas que buscan esquivar la tributación en la CA de residencia).
- 3.- También es necesario plantear una concreción de los distintos métodos de valoración a utilizar por parte de las Administraciones autonómicas para la comprobación del valor real de los bienes y derechos adquiridos. Y ello con el fin de evitar injustas valoraciones que den lugar, o a renuncias de herencias, o a costosos pleitos en vía económico-administrativa y judicial.

ANEXO

- ANEXO I

CÁLCULO DEL COEFICIENTE MULTIPLICADOR PARA VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES A EFECTOS DE ISD E ITP, según Orden 25/2015, de 22 de Diciembre, de Conselleria de Hacienda y Modelo económico, en Anexo I.

1. Coeficiente multiplicador del valor catastral (k)

La determinación, conforme al artículo 57.1.b de la Ley GENERAL Tributaria, del valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana incluidos en el ámbito de aplicación se realizará mediante la aplicación de la siguiente expresión:

$$V_{\text{real}} = V_{\text{cat}} \times K$$

Siendo:

V_{real} Valor real del inmueble
 V_{cat} Valor catastral del inmueble
k Coeficiente multiplicador del valor catastral

El coeficiente K multiplicador del valor catastral se obtendrá para los inmuebles incluidos en el ámbito de aplicación de la presente orden mediante la siguiente expresión:

$$K = C_m \times C_d \times C_p \times C_u$$

Siendo:

C_m Coeficiente de municipio
 C_d Coeficiente de distrito
 C_p Coeficiente de planta
 C_u Coeficiente de uso garaje o trastero

2. Coeficiente de municipio (C_m)

El coeficiente de municipio (Cm) se obtiene como cociente entre el coeficiente de variación del mercado inmobiliario (CVMI) y el producto del coeficiente de relación al mercado (RM) por el coeficiente de actualización del valor catastral (CAVC) aplicando la siguiente fórmula.

$$C_m = CVMI / (RM \times CAVC)$$

Siendo:

Cm Coeficiente de municipio
CAVC Coeficiente de actualización del valor catastral
RM Coeficiente de relación al mercado
CVMI Coeficiente de variación del mercado inmobiliario

Cada uno de estos coeficientes se calcula para cada municipio tanto de forma directa como indirecta. El procedimiento de cálculo directo se basa en la obtención a fecha actual de la relación directa existente entre los valores catastrales y los valores de mercado mientras que el procedimiento de cálculo indirecto analiza de forma separada tanto la evolución del mercado como de los valores catastrales desde el año de aprobación de la ponencia de valores totales en cada municipio hasta el momento actual, utilizando para ello las estadísticas de precios de la vivienda publicadas por el Ministerio de Fomento a nivel estatal, autonómico, provincial y de municipio.

Los resultados obtenidos con el cálculo directo son los que se utilizan de forma preferente para la obtención de los coeficientes de municipio mientras que los resultados del cálculo indirecto se utilizan en los municipios con muy baja dinámica inmobiliaria o de forma supletoria cuando no existen suficientes datos para obtener los coeficientes de municipio de forma directa.

2.1. Coeficiente de actualización del valor catastral (CAVC)

En el cálculo directo los coeficientes de actualización del valor catastral será los que se publiquen a dichos efectos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Para su aplicación será necesario que los Ayuntamientos hayan solicitado su aplicación para el ejercicio 2018 y cumplan los requisitos necesarios de acuerdo con el artículo 32.2 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

La relación de municipios concretos en los que resultarán de aplicación los coeficientes que, en su caso, establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2018 viene establecida en la Orden HFP/885/2017, de 19 de septiembre, por la que se establece la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

A falta de su publicación se consideran los coeficientes previstos de la siguiente tabla de acuerdo con la información suministrada por la Gerencia Regional del Catastro. En las tablas de coeficientes del Anexo II se determina para cada municipio su aplicación.

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coficiente de actualización 2018
1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989 y 1990	1,08
1994	1,07
1995	1,06
1996	1,05
1997, 1998, 1999 y 2000	1,04
2001, 2002 y 2003	1,03
2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010	0,96
2011	0,95
2012	0,91

En el cálculo indirecto el coeficiente de actualización del valor catastral se obtiene multiplicando los coeficientes de actualización del valor catastral publicados por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los ejercicios comprendidos entre el año de aprobación de las ponencias de valores totales y el año 2018.

2.2. Coeficiente de relación al mercado (RM)

El coeficiente de relación al mercado RM expresa la relación que existe entre el valor catastral y el valor de mercado es decir:

$$RM = \text{Valor catastral} / \text{Valor de mercado}$$

Para el cálculo directo el coeficiente de relación al mercado RM en cada municipio se obtiene como la media aritmética de los coeficientes

RM de una muestra significativa de mercado formada por valores declarados en escrituras públicas de transmisiones de bienes inmuebles de naturaleza urbana de uso residencial, aparcamiento, almacén y trastero con fecha de devengo comprendida entre el 1 de junio de 2016 y el 30 de julio de 2017.

La muestra utilizada para la obtención del RM de cada municipio está formada solo por testigos de ese municipio cuando se dispone de una muestra estadísticamente significativa de testigos válidos. Cuando la muestra esté por debajo el RM se obtiene de forma ponderada entre el RM obtenido solo con los testigos del municipio (RMM) y el RM obtenido agrupando los municipios en función del año de aprobación de la ponencia de valores (RMA) es decir:

- a) Municipios con un número de testigos validados mayor o igual de 60: $RM = RMM$.
- b) Municipios con un número de testigos validados comprendido entre 30 y 60: $RM = (RMM + RMA) / 2$.
- c) Municipios con un número de testigos validados comprendido entre 10 y 29: $RM = (RMM + RMA \times 2) / 3$.
- d) Municipios con un número de testigos validados menor de 10: $RM = RMA$. En este caso el coeficiente multiplicador K finalmente obtenido será el menor entre los obtenidos por la metodología de cálculo directa e indirecta.

Para el cálculo indirecto se toma el coeficiente RM de la ponencia de valores de acuerdo con las siguientes disposiciones:

- a) Para los municipios cuyas revisiones catastrales han surtido efecto en el año 1994 y siguientes, de acuerdo con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de octubre de 1998, sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores, es de 0,50.
- b) Para el resto de los municipios, de acuerdo con lo establecido en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 13 de junio de 1983, por la que se dictan

normas sobre cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones, de aplicación en la revisión de los valores catastrales de bienes de naturaleza urbana, el coeficiente de relación al mercado, obtenido como la relación entre el valor catastral y el valor de mercado, es de 0,71.

2.3. Coeficiente de variación del mercado inmobiliario (CVMI)

En el cálculo directo el coeficiente de variación del mercado inmobiliario toma valor 1, puesto que se utilizan valores actuales de mercado. En el cálculo indirecto el coeficiente de variación del mercado inmobiliario expresa la variación experimentada por el mercado inmobiliario desde el año de aprobación de las ponencias de valores totales hasta el año 2017 y se obtiene dividiendo el valor medio anual de tasación del metro cuadrado de vivienda en el año 2017 por el valor medio del año de aprobación de la ponencia de valores. Los valores medios de tasación se obtienen de las estadísticas elaboradas por los departamentos de la Administración del Estado competentes en materia de Vivienda sobre precios de la vivienda, con datos obtenidos de las tasaciones hipotecarias de las compraventas formalizadas en escritura pública. Para los municipios de menos de 25.000 habitantes se utilizan los datos a nivel nacional, autonómico o provincial y para el resto los datos a nivel municipal.

3. Coeficiente de distrito (Cd)

En aquellos municipios que por su importancia, tamaño y dinámica inmobiliaria se han observado diferencias entre distintas zonas urbanas que dan lugar a variaciones significativas en el coeficiente RM de referencia al mercado, se han determinado los coeficientes RM desagregados por distritos postales (RMD).

El coeficiente de distrito (Cd) se obtiene por tanto como la relación entre el RM de todo el municipio y el RM de la zona determinada por el código postal.

Para el año 2018 se han considerado los siguientes municipios desagregados por distritos postales:

Municipios con coeficiente de distrito
--

Cod. INE	Municipio
3009	ALCOY
3014	ALICANTE
3018	ALTEA
3031	BENIDORM
3063	DÉNIA
3065	ELCHE/ELX
3082	JÁVEA
3099	ORIHUELA
3133	TORREVIEJA
12004	ALCALÀ DE XIVERT
12011	ALMENARA
12040	CASTELLÓN DE LA PLANA
12082	NULES
46105	CULLERA
46131	GANDIA
46235	SUECA
46250	VALENCIA

Para el resto de municipios el coeficiente de distrito toma el valor 1,00 en cualquier caso.

4. Coeficiente de planta (Cp)

El coeficiente de planta (Cp) se establece para modular aquellas situaciones de carácter especial donde el valor catastral no recoge determinadas características de situación de los inmuebles que dan lugar a apreciaciones o depreciaciones del valor de los inmuebles. Estas situaciones son:

- a) Viviendas situadas en la planta baja de edificios de vivienda colectiva en régimen de propiedad horizontal: coeficiente 0,90.
- b) Viviendas situadas en la planta primera de edificios de vivienda colectiva en régimen de propiedad horizontal: coeficiente 0,90.

c) Viviendas situadas en la planta segunda o tercera de edificios de vivienda colectiva en régimen de propiedad horizontal sin ascensor: coeficiente 0,80.

d) Viviendas situadas en la planta cuarta o superior de edificios de vivienda colectiva en régimen de propiedad horizontal sin ascensor: coeficiente 0,75.

e) Viviendas con terraza privativa, situadas en la planta ático de edificios de vivienda colectiva en régimen de propiedad horizontal: coeficiente 1,10.

5. Coeficiente de uso (Cu)

El coeficiente de uso (Cu) es, para cada municipio o zona del mismo, la relación entre el RM de los testigos de uso vivienda y el RM de los testigos de uso garaje o trastero. Su aplicación se limita a operaciones sobre plazas de garaje y/o trasteros que cuenten con valor catastral independiente de cualquier otro bien.

En cualquier otro caso el coeficiente de uso adoptará el valor 1,00.



12 BIBLIOGRAFÍA

VVAA, ALIAGA AGULLÓ, Eva:

- *Ordenamiento tributario español. Los impuestos.* Tirant Tributario, Valencia, 2015

APARICIO PÉREZ, Antonio:

- *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral,* Dykinson, Madrid, 2014
- *Historia de la Fiscalidad en España (edad media: años 476-1469),* Grupo Editorial Universitario. GEU, Madrid, 2007

ÁLVAREZ ARROYO, Francisco:

- *La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión,* Revista Quincena Fiscal, Aranzadi S.A.U., 1/2017

VVAA, NAVARRO FAURE, Amparo:

- *Manual de Derecho Financiero y Tributario, Parte General,* Tirant Tributario, Valencia, 2013

LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, Carmen:

- *Revista Internacional de Derecho Romano UCLM,* Abril 2015

MARTÍN NIÑO, Jesús:

- *La Hacienda Española, Estudios de Hacienda Pública.* Ministerio de Hacienda, 1968

GARCÍA DE PABLO, Jesús Félix:

- *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: Problemas Constitucionales y comunitarios, Tesis Doctoral,* Aranzadi, Mayo 2010
- *La normativa autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,* Carta Tributaria n 10, 2016
- *La urgente reforma del ISD a la luz del derecho comunitario*

FERNÁNDEZ VILLAVERDE, Raimundo:

- *Una Campaña Parlamentaria: Discursos pronunciados por Raimundo Fernández Villaverde, Sucesores de Rivadeneyra*, Madrid, 1900

SÁNCHE LÓPEZ, María Esther:

- *Posible reforma del ISD a la luz de los principios constitucionales*, Revista Quincena n. 18/20015, Aranzadi S.A.U.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, Montserrat y ARRIBAS LEON, Mónica

- *“Competencia Fiscal desde la Perspectiva interna del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014

MARCOS CARDONA, Marta:

- *La adopción por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia de un método objetivo para la valoración de los bienes inmuebles que van a ser objeto de transmisión o de adquisición*, Anales de Derecho, Universidad de Murcia, N° 20, 2002

LORENZO-REGO, Irene:

- *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Artículo Revista Derecho vLex, El Concepto de familia en el Derecho español: un estudio multidisciplinar, págs. 261 a 271, J.M Bosch Editor, Barcelona

BARBERÁN LAHUERTA, Miguel Ángel:

- *El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición*, Revista Asturiana de Economía, n 32, 2005

CHECA GONZÁLEZ, Clemente:

- *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones: materiales para la reflexión*. IDELCO-Marcial Pons, Madrid, 1996

LÓPEZ I CASASNOVAS, Guillem y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio:

- *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la Corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español*, InDret Revista para el análisis del derecho, nº1 2018

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel:

- *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas*, UIMP, Julio 2014

WEBGRAFÍA

- <http://www.gvaoberta.gva.es/es/financiación>
- www.madrid.org/portaldelcontribuyente
- www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/cedidos/anexo650.htm#recaudaciones-a
- <http://www.elmundo.es/comunidad-valenciana/2018/05/20/5b00663d22601d6c7e8b4593.html>
- <https://www.lavozdeasturias.es/noticia/asturias/2016/11/14/simpleza-decir-sucesiones-doble-imposicion/00031479140913006927675.htm>
- http://cadenaser.com/programa/2018/02/14/hoy_por_hoy/1518590158_256320.html
- <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>
- <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Resumen%20Informe.pdf>
- http://www.minhafp.gob.es/es-ES/prensa/en%20portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx