

**TRABAJO DE FIN DE GRADO
ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS
CURSO ACADÉMICO 2019/2020**



**EL IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES EN ESPAÑA
COMO TRIBUTOS CEDIDOS:
CUESTIONES CONTROVERTIDAS**

ALUMNA

Alba Pérez López

TUTOR ACADÉMICO

Juan Benito Gallego López

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE
UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

RESUMEN

El trabajo expuesto a continuación analiza el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su modalidad *mortis causa*, regulado mediante la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, mediante el cual se aprueba el Reglamento del impuesto. El ISD es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas que, mediante la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, tienen competencia normativa sobre ciertas materias que se desarrollarán más adelante. Es por este hecho que se estudian las diferencias entre cuatro de ellas, en concreto: la Comunidad Valenciana, la Región de Murcia, la Comunidad de Madrid y Andalucía. Para una mejor comprensión se apoya el estudio con un ejemplo práctico que compara una autoliquidación del impuesto en las cuatro Comunidades y también con la normativa estatal.

Seguidamente y, debido a que es un tributo al que nunca le ha faltado la polémica, se expone la controversia del Impuesto sobre Sucesiones en España y en la Unión Europea.

Como consecuencia de este análisis, se concluye que es un impuesto que genera muchas desigualdades en el trato al contribuyente dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que tribute, ya que, por su diversidad normativa, pueden establecer diferentes reducciones y bonificaciones. Estas diferencias han generado polémicas en torno al ISD y han hecho que surjan diferentes corrientes que aboguen por la supresión del Impuesto o por una reforma del mismo.

Un claro ejemplo de esta polémica es la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo de 2015, debido a que la norma autonómica de la Comunidad Valenciana solo permitía que se aprovecharan de la bonificación del 99% en cuota a los sujetos residentes en dicha CA. Esta bonificación fue suprimida, al declararla inconstitucional por el Tribunal Constitucional, mediante la Ley 7/2014, de 22 de diciembre de la Generalitat Valenciana.

No solo dentro de nuestras fronteras se ha puesto en entredicho el Impuesto sobre Sucesiones. La Comisión Europea solicitó un cambio en el impuesto al darse cuenta del trato discriminatorio que sufrían los ciudadanos no residentes al tributar por

obligación real y no poder beneficiarse de las deducciones y bonificaciones autonómicas. Además de este hecho, se estaría vulnerando el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea restringiendo la libre circulación de capitales entre Estados Miembros y entre Estados Miembros y terceros países. Como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del 3 de septiembre de 2014, se modificó el impuesto, equiparando a los no residentes, con los residentes en España.

En efecto, la DF 3ª de la Ley 26/2014, modificó la LISD para eliminar el trato discriminatorio que recibían los SP no residentes pero esta modificación dejaba excluidos de la norma autonómica a los no residentes ajenos a la UE y al EEE (formado por Islandia, Liechtenstein y Noruega).

La DGT mediante la consulta vinculante V3151-18, de 11 de diciembre de 2018, aplicó la doctrina, concluyendo que el art. 63 del TFUE prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Por lo tanto, el régimen que se reguló por medio de la dicha DF, será aplicable a todos los no residentes, residan en un Estado miembro de la UE o no.

Tras el análisis realizado a lo largo del trabajo, vemos que se podrían generar diferencias en el trato de los sujetos pasivos según su lugar de residencia, vulnerando el principio de igualdad, restringiendo la libre circulación en el caso de los ciudadanos no residentes y generando una pérdida de finalidad recaudatoria al fijar unas elevadas bonificaciones en cuota. Esta pérdida supone un choque con los principios de autonomía financiera y de suficiencia de las CCAA.

Se concluye, por lo tanto, que podría analizarse una modificación del impuesto. Esta modificación versaría en una unificación de reducciones y bonificaciones para todas las Comunidades Autónomas, un mínimo exento para favorecer a las rentas más bajas y, una reducción en la tarifa que se movería dentro de una horquilla de mínimos y máximos, pudiendo así, seguir dotando de cierta autonomía a las Comunidades Autónomas.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA.....	8
3. ASPECTOS GENERALES	9
3.1 Naturaleza y objeto	9
3.2 Ámbito de aplicación.....	10
4. HECHO IMPONIBLE.....	10
4.1 Hecho imponible: aspecto espacial.....	11
4.2 Hecho imponible: aspecto temporal.	13
5. SUJETOS PASIVOS	13
6. BASE IMPONIBLE	14
7. BASE LIQUIDABLE.....	16
8. CUOTA TRIBUTARIA	19
8.1 Tipo de gravamen	19
8.2 Cuota tributaria	20
8.3 Deducciones y bonificaciones.	20
9. GESTIÓN DEL IMPUESTO	21
10. NORMATIVA AUTONÓMICA DEL IMPUESTO POR COMUNIDADES	22
10.1 El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Valenciana	22
10.1.1 Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Valenciana.	23
10.1.2 Bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Valenciana	27
10.1.3 Tarifa y coeficientes multiplicadores en la Comunidad Valenciana	27
10.2 El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Murcia.....	28

10.2.1 Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Murcia.....	29
10.2.2 Bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Murcia.....	30
10.2.3 Tarifa y coeficientes multiplicadores en la Comunidad de Murcia .	30
10.3 El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Madrid.....	31
10.3.1 Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Madrid	31
10.3.2 Bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Madrid	34
10.3.3 Tarifa y coeficientes multiplicadores en la Comunidad de Madrid.	34
10.4 El Impuesto sobre sucesiones en la Comunidad de Andalucía.....	35
10.4.1 Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Andalucía.....	36
10.4.2 Bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Andalucía.....	40
10.4.3 Tarifa y coeficientes multiplicadores en la Comunidad de Andalucía	40
11. EJEMPLO PRÁCTICO COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS	42
12. CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES	45
12.1 CONTROVERSIA DEL IMPUESTO EN ESPAÑA	45
12.2 CONTROVERSIA DEL IMPUESTO EN LA UNIÓN EUROPEA.....	52
14. CONCLUSIONES	56
15. BIBLIOGRAFÍA	59

ABREVIATURAS

art.	Artículo.
BI	Base Imponible.
BL	Base Liquidable.
CA	Comunidad Autónoma.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CE	Constitución Española.
CI	Cuota íntegra.
DA	Disposición adicional.
DF	Disposición final.
DGT	Dirección General de Tributos
EEE	Espacio Económico Europeo.
HI	Hecho Imponible.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
RD	Real Decreto.
SP	Sujeto Pasivo
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
TS	Tribunal Supremo.
UE	Unión Europea.

1. INTRODUCCIÓN

La razón principal de la elección del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su modalidad *mortis causa* como objeto de estudio es el poco conocimiento que tenía sobre él, sobre todo, en la cesión de las competencias a las CCAA y la polémica que gira en torno a él. Desde que comencé a estudiar las asignaturas de tributación durante el Grado en Administración y Dirección de Empresas, me di cuenta que eran las que más curiosidad me transmitían. Conocía de la existencia del ISD, pero al empezar a tratarlo en profundidad me sorprendieron varios aspectos.

El aspecto más destacable fue su diversidad normativa al ser un impuesto cedido a las CCAA. En este sentido, me resultaron muy curiosas las grandes diferencias que se generaban en la cuota tributaria dependiendo simplemente de la normativa de la Comunidad que se aplique. Tras comenzar a leer más sobre él me hice eco de polémicas como, por ejemplo, la de los grupos que piensan que es un Impuesto que hace que tributemos a la muerte de nuestros seres queridos lo que ellos ya tributaron en vida; o la desigualdad de trato entre residentes y no residentes al aplicar la normativa estatal para estos últimos, más gravosa que las normativas autonómicas.

En cuanto a la doctrina y jurisprudencia, me he basado tanto en la nacional como en el ámbito de la Unión Europea. En cuanto a la doctrina, la normativa reguladora del ISD se encuentra recogida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, mediante el cual se aprueba el Reglamento del impuesto. Además, he utilizado la normativa de cada CA que es caso de estudio y de los Tratados de la UE, así como, revistas especializadas y recursos electrónicos que versan sobre dicho impuesto tanto en España como en la UE.

El primer objetivo del trabajo es conocer más en profundidad el impuesto, en primera instancia, en su forma estatal. Para ello, he analizado sus aspectos generales, el cálculo de la base imponible, los tipos de reducciones existentes de la normativa estatal y el cálculo de la cuota tributaria.

El siguiente objetivo era la comparativa del impuesto según se le aplicase la normativa autonómica de una CA o de otra. Basándonos en las normativas de cada una de ellas hemos analizado las características específicas del Impuesto en la Comunidad

Valenciana, por ser en la que vivo; en la Región de Murcia, por cercanía geográfica; en la Comunidad de Madrid, debido a las grandes reducciones y bonificaciones que hacen casi mínima la cuota a ingresar del impuesto y por último, de la Comunidad de Andalucía que, antes de la reforma del impuesto del año 2019, era una de las Comunidades cuya normativa resultaba más gravosa.

Tras analizar las características de las CCAA, mediante un ejemplo práctico para facilitar su comprensión, se compara una liquidación del ISD con la normativa de cada una de ellas y con la normativa estatal.

En último lugar, mediante los dos apartados del punto doce, pretendo analizar la controversia que genera el impuesto tanto dentro de nuestras fronteras, como en la UE. Mediante la jurisprudencia y estudios de distintos autores, basados en la diferencia de gravamen según cada CA; y la vulnerabilidad del principio de igualdad que recojo de la Constitución Española, expongo varios argumentos acerca de mantener el impuesto, suprimirlo o mantenerlo, pero con modificaciones.

En el plano de la UE, expongo basándome en el Derecho de la UE y en los pronunciamientos del TJUE, así como en las diferentes actuaciones que ha llevado a cabo la Comisión Europea respecto al ISD y de esta manera, analizar si el Impuesto genera un trato desigual entre los residentes españoles, los residentes de otros estados miembros de la UE y terceros Estados.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

El gravamen de las transmisiones gratuitas en España viene de muy lejos, datando las primeras fechas a finales del siglo XVIII. En el año 1798, la Real Cédula de Carlos IV, reglamentaba los “oficios de hipotecas” para consignar un registro de cargas y gravámenes creando así el primer Impuesto sobre las Herencias. Este tributo fue modificado por primera vez en 1800, comenzando a someter a imposición las herencias y legados en línea no directa para financiar provisionalmente a la Hacienda Real cuyos recursos se vieron mermados tras las guerras contra Francia. Las herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta, así como las que se dejaban a favor del alma, estaban exentas. El impuesto se gravaba con un 2% al valor líquido, pudiendo duplicarse en caso de que la herencia ascendiera a más de 11.000 reales si no había vínculo de parentesco. En el caso de que la herencia fuera entre cónyuges se gravaba un 1%¹.

La siguiente etapa del impuesto data de 1811 donde las Cortes de Cádiz en España mediante un RD crean “*la manda pía forzosa*”, con el objetivo de satisfacer y socorrer a los damnificados por la Guerra de la Independencia. Se recaudaba a modo de legado forzoso sobre los testamentos que se otorgasen².

Durante el resto del siglo XIX fue cambiando el impuesto y se mantuvo el principio de proporcionalidad de la tarifa para aliviar la carga fiscal en los parientes más cercanos. Ya en 1900, y debido a una reforma tributaria, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones queda englobado en el Impuesto sobre Derechos Reales, siendo separados nuevamente en la reforma del 11 de junio de 1964.

Con la Ley 29/1987, se sustituyó al Impuesto General sobre las Sucesiones del año 1967 y con la nueva norma se introdujeron novedosos elementos. Una de ellas, fue dejar fuera del impuesto las adquisiciones lucrativas a favor de personas jurídicas que pasaron a gravarse en el Impuesto sobre Sociedades. Esta Ley de 1987 es la que sigue vigente en la actualidad, aunque ha sufrido diversas modificaciones desde entonces.

¹ GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix: “*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*”. (Tesis Doctoral). Universidad Complutense de Madrid, 2010, pág. 15.

² <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/3149-10531-1-PB.pdf>. Consultado el 25/03/2020

Al ser un tributo cedido a las CCAA, los residentes de las mismas que hayan asumido competencias normativas aplicarán lo contenido en las leyes autonómicas, en lugar de la normativa estatal.

A continuación, pasamos a desarrollar los aspectos generales del ISD a través de su naturaleza y objeto; y el ámbito de aplicación.

3. ASPECTOS GENERALES

3.1 Naturaleza y objeto

“El ISD grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas, ya sean *inter vivos* (donaciones) o *mortis causa* (sucesiones), tal como establece el art. 1º de la Ley, el ISD es un impuesto directo y subjetivo que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas³”.

Es un impuesto de naturaleza directa ya que grava los incrementos de patrimonio que obtienen a título gratuito las personas físicas.

Al tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo para la determinación de la base imponible y la cuota tributaria, podemos decir que es un impuesto subjetivo.

Es también un impuesto personal puesto que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede ser concebido por referencia a una persona determinada y recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica. Es decir, es un impuesto que no puede ser pensado sin relacionarlo con una determinada persona⁴.

En último lugar, es progresivo ya que la cuota tributaria se determina mediante un tipo de gravamen que crece al aumentar la BI.

³ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 5ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 303.

⁴ VV. AA, MARTÍN QUERALT, Juan (dir.): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 30ª ed., Tecnos, Madrid, 2019, pág. 79.

3.2 Ámbito de aplicación

El impuesto es exigible en todo el territorio nacional, excepto en Navarra y el País Vasco. Estos dos territorios tienen regímenes especiales que por razones tradicionales los regulan de manera autónoma.

Al ser impuesto cedido a las CCAA, dentro del régimen común también existen diferencias. En efecto, las CCAA, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 48 de la Ley 22/2009, pueden asumir competencias normativas; es decir, modificar las reducciones en la base imponible, la tarifa del impuesto, los coeficientes del patrimonio existente y en las deducciones y bonificaciones de la cuota⁵.

La normativa que haya aprobado cada CA será aplicable a los SP que sean residentes en España, en un Estado miembro de la UE o del EEE, o en un tercer Estado. Si la transmisión es *mortis causa*, la normativa autonómica que se ha de aplicar atiende a la residencia habitual del causante a fecha del devengo⁶.

4. HECHO IMPONIBLE

Según el art. 3 de la LISD, “Constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio o por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, así como la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando sean distintos del contratante⁷”.

Por lo tanto, podemos ver que nos encontramos con tres hechos imponibles: las adquisiciones *mortis causa*, las adquisiciones en virtud de los seguros de vida y las adquisiciones *inter vivos*.

Para entrar más en detalle y abordar la polémica de la tributación de las sucesiones transfronterizas en España y la UE, nos centraremos en las adquisiciones *mortis causa* como HI del ISD.

⁵ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, ob. cit., pág. 304.

⁶ *Ibidem*.

⁷ *Ibid.* págs. 304 y 305.

A continuación, profundizaremos en el HI del impuesto mediante su aspecto espacial y temporal.

4.1 Hecho imponible: aspecto espacial

Obligación personal y obligación real

La normativa reguladora del ISD diferencia dos modalidades de sujeción que dependen de la residencia habitual del SP. Dependiendo de si son residentes o no residentes dentro del territorio español, estarán sujetos al impuesto por obligación personal o por obligación real.

El art. 6 de la LISD, establece que las personas físicas que residan de forma habitual en el territorio español están sujetas por obligación personal. De esta forma los contribuyentes deberán tributar por todos los bienes y derechos que perciban independientemente de donde se encuentren geográficamente.

Por otro lado, por obligación real, se exige el impuesto a los no residentes en España. El impuesto abarcaría los bienes y derechos situados en España y las percepciones recibidas por los seguros realizados en entidades españolas o en entidades extranjeras que operen en España⁸.

Cuando se ha fijado la modalidad de tributación personal o real, con la residencia del heredero como punto de conexión, se concreta la normativa aplicable. La normativa aplicable puede ser la estatal o la determinada por cada Comunidad Autónoma. Para fijar la normativa aplicable, en la modalidad *mortis causa*, tendremos en cuenta la residencia habitual del causante.

Si el causante es residente en España a fecha de devengo, se le aplicará la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde tuviera su residencia habitual siempre que el SP sea residente en España, en un Estado miembro de la UE o del EEE.

Si el causante no es residente en España, pero sí es miembro de la UE o del EEE (Noruega, Islandia y Liechtenstein), también se le aplicará la normativa autonómica,

⁸ VV. AA, MARTÍN QUERALT, Juan (dir.): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 801.

pero en este caso, la de la comunidad donde estén la mayoría de sus bienes y derechos del caudal relicto.

Cabe destacar que según la Agencia Tributaria⁹ a Liechtenstein no se le podría aplicar la normativa autonómica, al no existir intercambio efectivo de información. Esta información contrasta con la obtenida en otras fuentes¹⁰ que indican que, a partir del 1 de enero del año 2017, Liechtenstein firmó el tratado de información y también 48 tratados bilaterales de intercambio automático de información, en estos tratados estaría incluida España.

Si el causante no es residente en España ni tampoco en un Estado miembro de la UE o del EEE, los contribuyentes aplicarán la normativa estatal¹¹.

Cuadro 1. Modalidades de sujeción

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

Fuente: Manual Ordenamiento tributario español: los impuestos.

⁹ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas/Fiscalidad_de_no_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes/Sin_establecimiento_permanente/INFORMACION/Normativa_manuales_y_folletos/Ayuda_Manual_tributacion_No_Residentes/Anexos/Anexo_VI_Paises_UE_y_EEE_efectivo_intercambio_informa_tributaria/Anexo_VI_Paises_UE_y_EEE_efectivo_intercambio_informa_tributaria.html Consultado el 01/09/2020

¹⁰ <https://www.offshore.finance/es/blog/paraisos-fiscales/liechtenstein> Consultado el 01/09/2020

¹¹ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes: "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, ob. cit., pág. 307.

Atribución al correspondiente territorio foral o autonómico

Como hemos adelantado en el punto anterior y teniendo en cuenta que es un impuesto cedido a las CCAA, hay que determinar a qué territorio atribuimos el impuesto en cada caso.

Según el art. 32 de la Ley 22/2009, en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, el punto de conexión es el *territorio donde el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo*. Esta misma Ley en su art. 28, expone que se es residente en el territorio de una CA cuando se permanezca en ella un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior del devengo. Esta determinación de la presencia física se rige según las reglas aplicables del IRPF.

4.2 Hecho imponible: aspecto temporal

Según el art. 24 de la LISD, la fecha de devengo del IS, será el día del fallecimiento del causante o del asegurado. Cuando la efectividad de la adquisición esté suspendida por que exista alguna condición, un término, un fidecomiso o cualquier otra limitación, se entenderá realizada el día en que desaparezcan dichas limitaciones¹².

Es decir, cuando hay una condición para que los herederos dispongan efectivamente de la herencia, la fecha del devengo será cuando se cumpla dicha condición.

5. SUJETOS PASIVOS

Tal como detalla el art. 5 de la Ley 29/1987, en las adquisiciones *mortis causa* la consideración de contribuyente la tienen los causahabientes, es decir, los herederos. En el caso de los seguros de vida, los contribuyentes son los beneficiarios de los mismos.

¹² VV. AA, MARTÍN QUERALT, Juan (dir.): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 800.

6. BASE IMPONIBLE

La base imponible en las adquisiciones *mortis causa* la constituye “*el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles*” según el art. 9 de la LISD.

Para el cálculo del valor neto de la adquisición individual, hay que seguir tres pasos:

1. Determinación del caudal hereditario

Se hace un inventario con los bienes y derechos a fecha de la muerte del causante atendiendo a su valor real.

2. Añadir el ajuar doméstico

Al caudal hereditario le sumamos el ajuar doméstico. Este se valora en el 3% del importe del caudal relicto del causante, constituido por el valor total de los bienes y derechos menos las cargas y gravámenes deducibles¹³.

Si el causante estuviere casado, el ajuar doméstico se minorará con el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.

Esta era la regulación del ajuar doméstico por el art. 15 de la Ley 19/1987 pero la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2020, 956/2020 establece un cambio de criterio sobre la valoración del ajuar doméstico, reduciendo su valoración.

El nuevo criterio implica que el cálculo del 3% debe recaer sobre aquellos bienes que afecten por su identidad, valor y función, al uso particular o

¹³ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, ob. cit., pág. 310.

personal del causante, con exclusión de todos los demás que integren la herencia¹⁴.

Por lo tanto, quedan excluidos de dicho concepto los bienes inmuebles que no sean vivienda habitual del causante, los bienes susceptibles de producir renta, los afectos a actividades profesionales o económicas y, en particular, el dinero, los títulos-valores y los valores mobiliarios, puesto que no tienen vinculación con las funciones esenciales de la vida o el desarrollo de la personalidad¹⁵.

3. Deducción de cargas, deudas y gastos

Solo son consideradas cargas deducibles las que recaigan directamente sobre los bienes y hagan por este motivo disminuir su valor.

Las deudas deducibles son las que hayan sido contraídas por el causante y sean acreditadas a título público o privado. Pero no son deducibles las deudas a favor de los herederos de parte alícuota.

En cuanto a los gastos, solo pueden deducirse 3 tipos de gastos que han de estar justificados, serían los siguientes: los ocasionados por el entierro y funeral si han sido pagados por los causahabientes, los de última enfermedad y los que ocasionan la testamentaría, si son de interés común a todos los herederos.

Llegado a este punto, tenemos calculada la masa hereditaria neta, que ha de repartirse entre los distintos herederos en partes iguales. Si alguno de los SP recibiera una participación individual con valor superior a las demás, se produciría un exceso de adjudicación que debería ser gravado como una transmisión patrimonial onerosa o como una donación.

¹⁴ <https://joanmuntada.com/language/es/derecho-tributario/novedad-tributaria-sobe-el-ajuar-domestico-en-el-impuesto-de-sucesiones-se-adjunta-formulario-para-herencias/> Consultado el 22/07/2020.

¹⁵ <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/06/El-concepto-de-ajuar-domestico.pdf> Consultado el 22/07/2020.

Cuadro 2. Cálculo de la Base Imponible

VALOR REAL DE BIENES Y DERECHOS
CAUDAL HEREDITARIO
+ ajuar doméstico.
-cargas, deudas y gastos.
CAUDAL HEREDITARIO NETO A REPARTIR ENTRE HEREDEROS
+bienes o derechos atribuidos individualmente al SP
BASE IMPONIBLE INDIVIDUAL

Fuente: Elaboración propia.

7. BASE LIQUIDABLE

Para determinar la base liquidable hay que aplicar sobre la BI una serie de reducciones. La LISD diferencia esas reducciones según el grado de parentesco y edad del heredero; y, según el tipo de bienes que son objeto de transmisión.

Como ya hemos comentado a lo largo de estas páginas, las CCAA tienen competencia normativa para modificar el importe fijado de las reducciones que se encuentra establecido en la LISD. La mayor parte de las CCAA han ampliado las cuantías de las reducciones que establece el impuesto o han introducido otras que no estaban reguladas. Si la CA no ha modificado o establecido nuevas reducciones, se aplicarán las que están establecido en la Ley estatal.

1. Reducciones en función del grado de parentesco que une al sujeto pasivo con el causante y de la edad del heredero

Cuadro 3. Reducciones en la BI en función del grado de parentesco.

Grupo I	Adquisiciones por descendientes y adoptados menor de veintiún años.	15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.
Grupo II	Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.	15.956,87 euros
Grupo III	Adquisiciones colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.	7.993,46 euros.
Grupo IV	Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.	No se aplicarán ninguna reducción.

Fuente: Manual Ordenamiento tributario español: los impuestos.

Cuando el SP tenga la consideración legal de minusválido, se le añadirá una reducción adicional según el grado de minusvalía. Si tiene un 33% o superior hasta el 65%, la reducción adicional será de 47.858,59€ y de 150.253,03€ si es mayor del 65%¹⁶.

¹⁶ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes: "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, ob. cit., pág. 314.

2. Reducciones según el tipo de bienes que son objeto de transmisión

Son tres las reducciones que se pueden añadir independientemente a las anteriores teniendo en cuenta el objeto de transmisión.

En primer lugar, si en la BI que corresponde al cónyuge, descendientes o adoptados figura el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades y se consolida el pleno dominio únicamente en ellos, se practicará el 95% del valor si la adquisición se mantiene durante los 10 años siguientes a la muerte del causante.

En segundo lugar, una reducción del 95% de la vivienda habitual incluida en la BI, con un límite de 122.606,47€ para cada sujeto pasivo. Para beneficiarse de esta reducción los SP han de ser cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien un pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que haya convivido durante los dos años anteriores al fallecimiento y mantenga la vivienda en su propiedad durante un periodo de diez años.

Por último, de igual manera que las dos anteriores, si se transmite a favor del cónyuge, descendientes o adoptados y pertenecen en sus patrimonios al menos diez años, bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA, también se les aplicará una reducción del 95%¹⁷.

Adicionalmente, en los supuestos de transmisiones hereditarias consecutivas, es decir, si unos bienes han sido objeto de segundas y posteriores transmisiones en un periodo máximo de diez años a favor de descendientes, se puede deducir en las siguientes transmisiones el importe de los impuestos satisfechos.

En cuanto a los seguros de vida, si el contratante fallecido era el cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado del beneficiario; se aplicará una reducción del 100% a las cantidades que perciban esos beneficiarios con límite de 9.195,49€

¹⁷ *Íbid.* pág. 316

8. CUOTA TRIBUTARIA

El siguiente paso, después de aplicar las reducciones y obtener la BL es realizar una serie de operaciones que nos hagan obtener la cuota tributaria. Se detallan estas operaciones en el siguiente cuadro.

Cuadro 4. Cálculo de la Cuota Tributaria

BASE LIQUIDABLE <i>x Tipo de gravamen (estatal o autonómico)</i>
CUOTA ÍNTEGRA <i>x coeficiente multiplicador (estatal o autonómico)</i>
CUOTA TRIBUTARIA (Ajuste de error de salto) <i>-bonificaciones -deducciones (estatal y autonómica)</i>
CUOTA A INGRESAR

Fuente: Manual Ordenamiento tributario español: los impuestos.

8.1 Tipo de gravamen

En primer lugar, a la BL le aplicamos una tarifa progresiva que nos va a dar como resultado la cuota íntegra.

“En virtud de las previsiones contenidas en la LOFCA y en la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas de régimen común tienen atribuida la competencia normativa para establecer la tarifa y los tipos de gravamen del Impuesto¹⁸”.

Se aplicará la tarifa progresiva estatal si la CA no hubiera aprobado una escala diferente a esta, si no hubiese asumido competencias respecto al impuesto o si al sujeto pasivo no se la aplicara la normativa autonómica.

¹⁸ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (dir.): “Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios”, 12ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pág. 470.

8.2 Cuota tributaria

El art. 22 de la Ley 29/1987, detalla que la cuota tributaria se obtiene aplicando a la CI el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y según el grado de parentesco.

El coeficiente multiplicador tiene como función darle subjetividad al impuesto redistribuyendo la riqueza.

Las CCAA tienen competencia normativa para fijar la cuantía y los coeficientes de patrimonio preexistente. Si no los cambia la CA, se aplican los aprobados estatalmente.

8.3 Deducciones y bonificaciones

Deducción por doble imposición internacional

Si la sujeción al impuesto se produce por obligación personal y ha sido gravado en otro país por el mismo impuesto se le aplicara la deducción por doble imposición internacional.

Esta doble imposición se resuelve mediante el art. 23 de la LISD, el SP tiene derecho a deducir la menor de las siguientes cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por un impuesto similar o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto al incremento patrimonial que corresponda a los bienes y derechos que radiquen o puedan ser ejercitados fuera de España.

Esta normativa será de aplicación excepto para los países con los que España haya firmado convenios para evitar la doble imposición.

En materia de sucesiones, en España no existen a penas Convenios para evitar la Doble Imposición. Los únicos tres Convenios están suscritos con Grecia (6 de marzo de

1919), Francia (8 de enero de 1963) y Suecia (25 de abril de 1963)¹⁹. En los demás casos en los que haya inexistencia de Convenio por Doble Imposición, como hemos comentado anteriormente, acudiremos a la corrección por normativa interna.

Deducciones y bonificaciones autonómicas. Otras bonificaciones

Las CCAA pueden aprobar deducciones y bonificaciones que estimen convenientes siempre que sean compatibles con las establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y sin que puedan suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones han de aplicarse con posterioridad a las reguladas por la normativa estatal²⁰.

9. GESTIÓN DEL IMPUESTO

El art. 34 de la Ley expone que las CCAA podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación de este impuesto según lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando la CA no hubiese regulado dichos aspectos, los sujetos pasivos deben presentar la declaración tributaria en un plazo de seis meses que empieza a contar desde el fallecimiento del causante. Es posible prorrogar el plazo seis meses más previa solicitud al órgano competente.

Después de haber conocido más en profundidad el Impuesto y su estructura, pondremos el foco en la cesión de competencias normativas a las CCAA. Para ello escogeremos cuatro Comunidades y estudiaremos las diferencias que hay entre ellas.

¹⁹ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes: "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, ob. cit., pág. 303.

²⁰ VV.AA., MARTÍN QUERALT, Juan (dir.): *Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios*, ob. cit., pág. 472.

10. NORMATIVA AUTONÓMICA DEL IMPUESTO POR COMUNIDADES

En este punto del trabajo vamos a desarrollar el Impuesto sobre Sucesiones analizando varias CCAA y sus diferencias según las diferentes competencias normativas que haya adoptado. La primera será la Comunidad Valenciana, por ser en la que residimos; después analizaremos Murcia, por cercanía y finalmente Madrid y Andalucía por sus destacables modificaciones normativas.

Según la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, modificada por la Ley Orgánica 3/2009, y la nueva Ley 22/2009, corresponden a las CCAA las siguientes competencias:

- a) Reducciones de la base imponible, comprende el establecimiento de reducciones propias y mantenimiento o mejora de las estatales.
- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Se aplican con posterioridad a las reguladas por la normativa estatal.
- e) Gestión y liquidación²¹.

10.1 El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Valenciana

El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Valenciana se encuentra regulado por la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

²¹JUÁREZ GONÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: *“Todo sucesiones 2018*, Wolters Kluwer, Madrid, pág. 38.

10.1.1 Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Valenciana

Dividiremos en subjetivas y objetivas las reducciones en la BI en la Comunidad Valenciana para el Impuesto sobre Sucesiones²².

1) Reducciones subjetivas

a) Reducción por grupos de parentesco

Cuadro 5. Reducciones en la BI según el grado de parentesco en la Comunidad Valenciana

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

Fuente: Todo Sucesiones 2018.

b) Reducción por discapacidad

Se reducirá la cantidad de 120.000€ en las adquisiciones de personas con discapacidad física o sensorial, además de la correspondiente reducción por parentesco.

²² CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA. *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020*, REAF asesores fiscales y Consejo General Economistas de España, Madrid, 2020, págs. 245-247.

Este importe se ampliará a 240.00€ en adquisiciones de personas con discapacidad psíquica con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, y por personas con discapacidad física o sensorial con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

2) Reducciones objetivas

a) Reducción por vivienda habitual

Reducción del 95% del valor de la vivienda habitual del causante incluido en la base con límite de 150.000€ por cada sujeto pasivo, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los 2 años anteriores al fallecimiento.

b) Reducción por transmisión de empresa individual agrícola

Reducción del 99% del valor neto de la empresa individual agrícola transmitida a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta el 3º grado. El causante tendría que haber cumplido como mínimo 65 años.

Si el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos, la reducción aplicable será del 90%.

Además, han de cumplirse los siguientes requisitos:

- Que la actividad no constituya la principal fuente de renta del causante.
- Que el causante haya ejercido la actividad de forma habitual, personal y directa.
- Que la empresa se mantenga en el patrimonio del adquirente durante 5 años.

Se prevé la aplicación de la reducción respecto al valor neto de los bienes del causante afectos al desarrollo de la actividad empresarial del cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los mismos.

Cuando el causante ya estuviera jubilado de la actividad en el momento de su fallecimiento, se aplica una regla especial:

La actividad deberá haberse ejercido de forma habitual, personal y directa por alguno de sus parientes adquirentes de la empresa.

La reducción se aplicará únicamente al pariente que ejerciera la actividad y que cumpla los demás requisitos con carácter general, y por la parte en que resulte adjudicatario en la herencia.

c) Reducción por transmisión de empresa individual y negocio profesional

Reducción del 99% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos cuando sean adquiridos por el cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes, o parientes colaterales hasta el 3º grado cuando estos últimos no existieran, por los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado. El causante tendría que haber cumplido como mínimo 65 años.

Si el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos, la reducción aplicable será del 90% debiendo cumplirse los siguientes requisitos:

- Habría que mantener la actividad durante 5 años.
- Que la actividad se ejerza por el causante de forma habitual, personal y directa.
- Dicha actividad debía constituir la principal fuente de renta del causante.

-En caso de pluralidad de actividades, la reducción se aplicará sobre todos los bienes y derechos afectos, y la fuente de renta estará compuesta por el conjunto de rendimientos obtenidos en ellas.

-La reducción resulta igualmente aplicable, con los mismos requisitos que para la transmisión de empresa individual o negocio profesional, en aquellas transmisiones

de bienes del causante afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional del cónyuge superviviente y adjudicados a este último.

d) Reducción por transmisión de participaciones en entidades

Se aplicará una reducción del 99% del valor de participaciones en entidades transmitidas a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes o parientes colaterales hasta el 3º grado. El causante tendría que haber cumplido como mínimo 65 años.

Si el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos, la reducción aplicable será del 90%, los requisitos que deben darse son los siguientes:

-Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

-Que el importe neto de la cifra de negocios de la empresa posibilite la aplicación de los incentivos fiscales para entidades de reducida dimensión.

-Que la participación del transmitente en el capital de la entidad se al menos del 5% de forma individual, o del 20% de forma conjunta.

-Que el causante ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y que la retribución que perciba por ello suponga la mayor fuente de sus ingresos.

-Mantenimiento de participaciones durante 5 años.

e) Reducción por la cesión de bienes del Patrimonio Histórico

El porcentaje de la reducción varía dependiendo de los años que sean cedidos, además han de cumplirse una serie de requisitos que se detallan a continuación:

- Reducción del 95% para cesiones de más de 20 años.
- Reducción del 75% para cesiones de más de 10 años.
- Reducción del 50% para cesiones de más de 5 años.

-Inscripción en el momento del devengo o antes de finalizar el plazo de presentación de la liquidación, en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano.

-Que la cesión sea a favor de la Generalitat y las entidades locales de la Comunidad Valenciana; los entes del sector público de la Generalitat y de las entidades locales, las universidades públicas; los centros superiores de enseñanzas artísticas públicas y los centros de investigación de la Comunidad Valenciana.

-Que la cesión sea a título gratuito.

10.1.2 Bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Valenciana

-75% de la cuota tributaria para las adquisiciones por el Grupo I.

-50% para las adquisiciones por el Grupo II.

-75% por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, o discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.

10.1.3 Tarifa y coeficientes multiplicadores en la Comunidad Valenciana

La Comunidad Valenciana aplica una tarifa y unos coeficientes multiplicadores específicos que pueden consultarse en la normativa autonómica del ISD²³.

²³ JUÁREZ GONÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2018*” ob. cit., págs. 418 y ss

Cuadro 6: Tarifa Comunidad Valenciana

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

Fuente: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020.

10.2 El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Murcia

El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Murcia se encuentra regulado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de la región de Murcia, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la región de Murcia en materia de tributos cedidos.

10.2.1 Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Murcia

Las reducciones en la BI en la Región de Murcia para el Impuesto sobre Sucesiones *mortis causa* son solo de carácter objetivo y son las siguientes:

- 1) Reducciones de carácter objetivo²⁴**
 - a) Reducción por transmisión de empresa individual o negocio profesional situados en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, o de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**

Reducción del 99% del valor aplicable al adquirente que se adjudique la empresa individual o el negocio profesional o las participaciones, siempre que esté incluido en los Grupos I, II y III, así como en el Grupo IV hasta colaterales de 4º grado, cuando se den los requisitos que se detallan a continuación:

-Será aplicable a empresas individuales, negocios profesionales y entidades con domicilio fiscal y social en la Región de Murcia.

-La participación del causante en la entidad debe ser, al menos, el 5% o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el 4º grado por consanguinidad, afinidad o adopción.

-Que se mantenga la inversión, en los mismos activos o similares, por un periodo de 5 años.

-Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la entidad en el territorio de la Región de Murcia durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

²⁴ CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA. *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020*, ob. cit. págs. 216-217.

b) Reducción por cesión de bienes muebles de interés cultural o catalogados para su cesión temporal a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Reducción del 99% de su valor en la BI debiendo cumplirse los siguientes requisitos:

- Que la adquisición de los bienes muebles se lleve a cabo en documento público.
- Que el adquirente ceda dichos bienes a la CA de la Región de Murcia para su exposición en museos cuya titularidad o gestión correspondan a la misma.
- La cesión de los bienes deberá ser por un período de al menos 10 años, desde la suscripción del acta de entrega de los mismos.
- La entrega de los bienes a la Administración deberá ser efectuada en el plazo de 30 días hábiles contados a partir del día siguiente al de la presentación de la autoliquidación del impuesto.

10.2.2 Bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Murcia

- Bonificación 99% en las adquisiciones por los Grupos I y II.

10.2.3 Tarifa y coeficientes multiplicadores en la Comunidad de Murcia

La Región de Murcia aplica una tarifa que puede consultarse en la normativa autonómica del ISD.

Cuadro 7: Tarifa en la Región de Murcia

Base liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto base liquidable Hasta €	Tipo %
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

Fuente: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020.

10.3 El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Madrid

El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Madrid está regulado mediante el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del consejo de gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el estado.

10.3.1 Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Madrid

En la aplicación de las reducciones en la BI, así como en los coeficientes multiplicadores en función de la cuantía del patrimonio preexistente y del grupo de parentesco, los miembros de uniones de hecho que cumplan los requisitos que establece

la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, serán considerados cónyuges.

Las reducciones en la BI en la Comunidad de Madrid para el Impuesto sobre Sucesiones *mortis causa* son las siguientes²⁵.

1) Reducciones subjetivas

a) Reducción por grupos de parentesco

-Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menos de 21 años, 16.000€ más 4.000€ por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente. La reducción no puede exceder de 48.000€

-Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes 16.000€

-Grupo III: adquisiciones por colaterales de 2º y 3º grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000€

-Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de 4º grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

b) Reducción por discapacidad

Reducción de 55.000€ Sujetos pasivos minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%.

Reducción de 153.000€ Sujetos pasivos minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

²⁵ CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA. *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020*, ob. cit. págs. 205-207.

c) Reducción por seguros sujetos

Reducción del 100% por las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el beneficiario sea cónyuge, ascendientes, descendiente, adoptante o adoptado del contratante fallecido con límite de 9.200€ por SP.

d) Reducción por indemnizaciones percibidas, e integradas en la BI, por los herederos de los afectados por el Síndrome Tóxico y por los herederos de víctimas por actos de terrorismo, salvo sujeción a IRPF

Reducción del 99% de las indemnizaciones percibidas e integradas en la BI.

2.Reducciones objetivas

a) Reducción por transmisión de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades

Reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos o del valor de las participaciones cuando se cumplan los siguientes requisitos:

-Al valor que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, le sea de aplicación la exención regulada en la normativa del IP.

-Requisito de permanencia: mantenerla durante 5 años.

-Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el 3º grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95%.

c) Reducción por vivienda habitual

Reducción del 95% del valor con el límite de 123.000€ por sujeto pasivo, en adquisiciones por el cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante los 2 años anteriores al fallecimiento.

El requisito para beneficiarse de la reducción es mantenerla durante 5 años.

d) Reducción por la cesión de bienes del Patrimonio Histórico

Reducción del 95% del valor en la adquisición *mortis causa* de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA, siempre y cuando se mantengan durante 5 años

10.3.2 Bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Madrid

-99% por los Grupos I y II.

-15% para los hermanos del causante (Grupo III).

-10% para los tíos y sobrinos por consanguineidad (Grupo III).

10.3.3 Tarifa y coeficientes multiplicadores en la Comunidad de Madrid

La Comunidad de Madrid aplica una tarifa y unos coeficientes multiplicadores específicos que pueden consultarse en la normativa autonómica del ISD.

Cuadro 8: Tarifa Comunidad de Madrid

Base liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto base liquidable Hasta €	Tipo aplicable %
0,00	0,00	8.313,20	7,65
8.313,20	635,96	7.688,15	8,50
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9,35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10,20
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11,05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11,90
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12,75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13,60
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14,45
72.006,05	7.954,01	8.000,68	15,30
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16,15
119.947,58	15.628,56	39.940,87	18,70
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21,25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,50
399.408,59	80.780,17	399.408,61	29,75
798.817,20	199.604,23	en adelante	34,00

Fuente: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020.

10.4 El Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Andalucía

Se regula el Impuesto sobre Sucesiones en Andalucía mediante el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

10.4.1 Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Andalucía²⁶

Se establecen las siguientes equiparaciones exclusivamente para la aplicación de las reducciones en la BI, los coeficientes multiplicadores y las bonificaciones de la cuota:

-Las personas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía se equiparán a los cónyuges.

-Las personas objeto de un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparán a los adoptados.

-Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparán a los adoptantes.

Las reducciones en la BI en Andalucía para el Impuesto sobre Sucesiones *mortis causa* son las siguientes.

1) Reducciones subjetivas

a) Reducciones por grupos de parentesco

-Grupos I y II: reducción de una cantidad variable cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000€

Debiendo cumplirse los siguientes requisitos:

-Los adquirentes han de ser descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes, adoptantes o las personas que se equiparan a estos SP exclusivamente para la aplicación de las reducciones en la BI y de los coeficientes multiplicadores regulados en la normativa estatal.

-Su patrimonio preexistente ha de ser inferior o igual a 1.000.000€

²⁶ CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA. *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020*, ob. cit. págs. 42-46.

b) Reducción por discapacidad

-Grupos I y II con la consideración legal de persona con discapacidad: cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000 de euros.

-Grupos III y IV: una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 250.000 euros. Siempre que su patrimonio sea inferior o igual a 1.000.000€

Esta reducción es incompatible con la del punto anterior.

2) Reducciones objetivas

a) Mejora de la reducción de adquisición de vivienda habitual

Se aplican distintos porcentajes en función del valor real del inmueble.

Cuadro 9. Porcentajes de reducción de la vivienda habitual según su valor real neto en Andalucía

Valor real neto del inmueble en la base imponible de cada sujeto pasivo (en euros)	Porcentaje de reducción
Hasta 123.000,00	100%
Desde 123.000,01 hasta 152.000	99%
Desde 152.000,01 hasta 182.000	98%
Desde 182.000,01 hasta 212.000	97%
Desde 212.000,01 hasta 242.000	96%
Más de 242.000	95%

Fuente: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020.

Los requisitos para aplicar la reducción son los siguientes:

-Que los causahabientes sean el cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el mismo durante los 2 años anteriores al fallecimiento.

-Que la adquisición se mantenga durante los 3 años siguientes al fallecimiento.

b) Reducción por transmisión de empresa individual, negocio profesional y participaciones de entidades

99% con un plazo mínimo de 5 años en el mantenimiento por el adquirente de las empresas y participaciones, así como del domicilio social en la Comunidad.

c) Reducción por transmisión de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades para aquellas personas que no tengan ninguna relación de parentesco con el transmitente

Reducción del 99% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos o del valor de las participaciones cuando se cumplan los siguientes requisitos:

-Tener contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha del fallecimiento de éste y acreditar una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio.

-Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha del fallecimiento y con una antigüedad mínima en el ejercicio de éstas de 5 años.

d) Reducción por la adquisición de explotaciones agrarias

Reducción del 99% del valor, por el cónyuge o descendientes del causante, o supuesto equiparables recogidos en la norma autonómica siempre que:

-El adquirente ha de mantener en su patrimonio la explotación agraria durante los 3 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese en este plazo.

-Que el causante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento o donación.

Si el causante se encontrase jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha del fallecimiento, la actividad agraria deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes. La reducción se aplicará únicamente al cónyuge o descendientes que ejerzan la actividad agraria y que cumplan los demás requisitos.

e) Reducción por la adquisición de explotaciones agrarias para aquellas personas que no tengan ninguna relación de parentesco con el transmitente

Reducción del 99% del valor cuando se cumplan los requisitos que se detallan a continuación:

-Que el causante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento o se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida.

-Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que fallezca en este plazo.

-Que el adquirente tenga un contrato laboral con el transmitente a jornada completa, que esté directamente relacionado con el ejercicio de la actividad agraria de la explotación, que conste en la Tesorería General de la Seguridad Social por afiliación al Régimen General, que esté vigente a la fecha del fallecimiento y acredite una antigüedad mínima de 5 años.

-Que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional o la obtenga en el plazo de un año desde la adquisición

10.4.2 Bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad de Andalucía

-Grupos I y II: 99%.

10.4.3 Tarifa y coeficientes multiplicadores en la Comunidad de Andalucía²⁷

La Comunidad de Andalucía aplica una tarifa y unos coeficientes multiplicadores específicos que pueden consultarse en la normativa autonómica del ISD.

Cuadro 10: Tarifa Comunidad de Andalucía

Base liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto base liquidable Hasta €	Tipo aplicable %
0	0	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

Fuente: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020.

A modo de resumen que facilite la comprensión de los datos expuestos, se expone a continuación, la siguiente tabla con las reducciones y bonificaciones de las cuatro CCAA objeto de análisis.

²⁷ JUÁREZ GONÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2018*” ob. cit., pág. 390.

Cuadro 11: Resumen de reducciones y bonificaciones autonómicas

REDUCCIONES		C.Valenciana	R. Murcia	C. Madrid	Andalucía
Reducciones subjetivas	Grupos de parentesco				
	Grupo I	100.000€ *Límite 150.000€ *8.000€/año <21	-	16.000€ *Límite 48.000€ *4.000€/año < 21	Cantidad variable *Lím. 1.000.000€
	Grupo II	100.000 €	-	16.000 €	Cantidad variable *Lím. 1.000.000€
	Grupo III	-	-	8.000 €	-
	Discapacidad				
	Discapacidad < 33%	120.000 €	-	-	-
	Discapacidad > 33% y <65%	240.000 € *psíquica	-	153.000 €	-
	Discapacidad > 65%	240.000 € *psíquica o sensorial	-	55.000 €	-
	Grupos I y II	-	-	-	Cantidad variable *Lím. 1.000.000€
	Grupos III y IV	-	-	-	Cantidad variable *Lím. 250.000€
	Seguros sujetos	-	-	100% *Lím. 9.200€	-
	Indemnizaciones (Síndrome Tóxico y víctima de terrorismo)	-	-	99%	-
	Reducciones objetivas	Vivienda habitual	95% *Lím. 150.000€	-	95% *Lím. 123.000€
Transmisión de empresa individual agrícola		99% *90% causante 60-64 años	-	-	-
Transmisión de empresa individual, negocio profesional y participación en entidades		99% *90% causante 60-64 años	99% *situados en Murcia	95%	99%
Cesión de bienes del Patrimonio Histórico		95% cesión 20 años 75% cesión 10 años 50% cesión 5 años	99%	95%	-
Transmisión de empresa indiv., negocio prof. y participación en entid. sin relación de parentesco.		-	-	-	99%
Transmisión de explotación agraria		-	-	-	99%
Transmisión de explotación agraria sin relación de parentesco		-	-	-	99%
BONIFICACIONES					
Grupo I	75%	99%	99%	99%	
Grupo II	50%	99%	99%	99%	
Grupo III	-	-	15% hermanos 10% tíos y sobrinos	-	
Discapacitados físicos o sensoriales grado >= 6	75%	-	-	-	
Discapacitados psíquicos grado >= 33%	75%	-	-	-	

Fuente: elaboración propia

11. EJEMPLO PRÁCTICO COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A continuación, con la intención de facilitar la comprensión y ver con mayor claridad las diferencias existentes entre las CCAA objeto de estudio, se expone el siguiente caso práctico:

El SP es residente de forma habitual en el territorio español, por lo tanto, tributa por obligación personal. La normativa aplicable, que se tiene en cuenta por la residencia habitual del causante, es la autonómica. En el supuesto se va a comparar las diferencias existentes en caso de que el fallecido resida en La Comunidad Valenciana, La Comunidad de Madrid, La Región de Murcia, La Comunidad de Andalucía y, por último, con la normativa estatal del impuesto.

A 01/07/2020 fallece el causante a la edad de 65 años. Es viudo y todos sus bienes son heredados por su único hijo que tiene 30 años en el momento del fallecimiento de su padre. El patrimonio preexistente del heredero asciende a 350.000€

Los bienes del causante a fecha del fallecimiento son:

-Vivienda habitual con un valor real de **350.000€**, de la hipoteca de la casa quedan por amortizar **50.000€**

-Propiedad del 100% de una empresa de la cual era Administrador único y recibía el 100% de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas; el valor real de la empresa es de **2.000.000€**

-Vehículo en propiedad por valor en el mercado de **30.000€**

-Libreta de ahorro en el banco con **120.000€**

Además, el hijo ha pagado los gastos de enfermedad y conservado las facturas por importe de **15.000€**

El valor del ajuar doméstico incluye la vivienda habitual y el vehículo puesto que, el valor de la empresa y el dinero de la libreta de ahorro no se consideran de uso esencial, desde la Sentencia del TS 956/2020, como hemos detallado anteriormente.

Teniendo en cuenta estos datos, la liquidación del impuesto queda resumida en la siguiente tabla.

Tabla 1. Cálculo del caudal hereditario neto

VALOR REAL BIEN Y DERECHOS	
Vivienda habitual	350.000,00 €
Empresa individual	2.000.000,00 €
Vehículo	30.000,00 €
Libreta ahorro	120.000,00 €
CAUDAL HEREDITARIO	2.500.000,00 €
+ Ajuar doméstico	11.400,00 €
CAUDAL HEREDITARIO BRUTO	2.511.400,00 €
- Gastos enfermedad	- 15.000,00 €
- Hipoteca	- 50.000,00 €
CAUDAL HEREDITARIO NETO	2.446.400,00 €

Fuente: elaboración propia.

El importe que resulta como caudal hereditario neto es 2.446.400€. A partir de esta cantidad, las CCAA haciendo uso de su capacidad normativa, aplican diferentes reducciones y bonificaciones además de tablas de gravamen distintas. En la siguiente tabla se aplican las normativas autonómicas y se puede ver el resultado de la cuota a ingresar en cada CA.

Tabla 2. Cálculo de la cuota a ingresar según CCAA y normativa estatal.

	C. VALENCIANA	C. MADRID	R. MURCIA	C. ANDALUCÍA	ESTATAL
BASE IMPONIBLE	2.446.400,00 €	2.446.400,00 €	2.446.400,00 €	2.446.400,00 €	2.446.400,00 €
Reducción por parentesco	g. II - 100.000,00 €	g. II - 16.000,00 €	No tiene	g. II - 1.000.000,00 €	g. II - 15.956,87 €
Reducción por vivienda habitual	Límite - 150.000,00 €	Límite - 123.000,00 €	No tiene		Límite - 122.606,47 €
Reducción adq. empresa ind. o negocio prof.	99% - 1.980.000,00 €	95% - 1.900.000,00 €	99% - 1.980.000,00 €		99% - 1.980.000,00 €
BASE LIQUIDABLE	216.400,00 €	407.400,00 €	466.400,00 €	1.446.400,00 €	327.836,66 €
(x T.g) CUOTA ÍNTEGRA	35.337,81 €	83.157,61 €	102.125,21 €	444.095,35 €	62.565,16 €
(x Coeficiente multiplicador)	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
CUOTA ÍNTEGRA PONDERADA	35.337,81 €	83.157,61 €	102.125,21 €	444.095,35 €	62.565,16 €
BONIFICACIONES Parentesco grupo II	50%	99%	99%	99%	
CUOTA A INGRESAR	17.668,91 €	831,58 €	1.021,25 €	4.440,95 €	62.565,16 €

Fuente: elaboración propia.

Fijándonos solo en las reducciones, la Comunidad Valenciana tiene una normativa autonómica más ventajosa. Tanto en la Comunidad Valenciana, como en Madrid, el SP se beneficia de la reducción por parentesco del grupo II, la reducción por vivienda habitual y la reducción por adquisición de empresa individual o negocio profesional. En esta última, goza de una reducción del 99% ya que el causante tiene 65 años. En el caso de la Comunidad Valenciana los límites son mayores, por eso la BL resulta menor. En la normativa estatal también se beneficia de estas tres reducciones, pero la reducción por parentesco es bastante menor que en las demás CCAA con apenas una reducción de 15.956,87€

La Comunidad de Andalucía siempre ha tenido un ISD muy gravoso para el contribuyente, pero tras la reforma del 2019 se aplicó una reducción de 1.000.000€ para asegurarse que solo los grandes patrimonios pagasen el impuesto. En el ejemplo, a pesar de restarle el millón de euros, queda una BL de 1.446.400€

Si nos quedamos solo en las reducciones, tras aplicar la tabla de tipos de gravamen y el coeficiente multiplicador, la Comunidad Valenciana, con 35.337,81€ sería la Comunidad donde menos impuesto se pagaría frente a Andalucía, que sería la más cara, con 444.095,35€ más incluso que con la normativa estatal.

Pero las CCAA tienen también la capacidad normativa para añadir bonificaciones en la CI y las cuatro CCAA objeto de nuestro trabajo, tienen bonificación de parentesco para el grupo II. La Comunidad Valenciana tan solo bonifica un 50% frente al 99% que bonifican las otras tres. Esto hace que, finalmente, resulte que el impuesto en la Comunidad Valenciana tenga un resultado más gravoso que las demás. Si el causante fuera residente en la Comunidad de Madrid, el SP tendría una cuota a ingresar de 831,58€ la cantidad más baja que en cualquier otra de las tres CCAA del supuesto, pero si el causante residiera en la Comunidad Valenciana, su heredero tendría que ingresar la cantidad de 17.668,91€ una cifra casi veintidós veces mayor.

Gracias al ejemplo puede verse con mayor claridad las diferencias que se generan según la residencia, este hecho ha supuesto siempre una gran polémica tanto dentro como fuera de nuestras fronteras. En el siguiente punto analizaremos en mayor profundidad las diferentes cuestiones controvertidas que giran en torno al Impuesto.

12. CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

12.1 CONTREVERSA DEL IMPUESTO EN ESPAÑA

Hace ya varios años que el ISD se encuentra en entredicho. Uno de los aspectos más polémicos del ISD en España es la diferencia de gravamen según la normativa autonómica que sea de aplicación, esto se debe a la cesión de capacidades normativas que vienen reguladas por la Ley 22/2009.

Estas diferencias hacen que existan grandes disparidades en la carga fiscal del SP, dependiendo de la residencia habitual del causante, por lo que, un mismo sujeto, con idéntica capacidad económica que otro, soporta cuotas tributarias muy diferentes dependiendo de la CA donde tribute.

La consecuencia de esta situación, sin embargo, no fue prevista por el Estado ni por las CCAA. Con el objeto de reducir la carga impositiva, los ciudadanos trasladan su residencia donde resulte un impuesto con menor carga fiscal. Este traslado de residencia está amparado en el art. 19 de la CE, que proclama la libertad de elección del lugar donde pueden establecerse como residentes dentro del territorio nacional. Además, amparan la libertad de movimiento, el TFUE en su art. 49, mediante la prohibición de las restricciones a la libertad de establecimiento y el art. 45.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea sobre la libre elección de residencia en cualquier parte del territorio comunitario²⁸.

El cambio de residencia ha de ser veraz, porque en caso contrario, podría suponer una vía de escape para conductas defraudatorias. Para evitar este hecho, el periodo para la determinación de la vivienda habitual en el ISD pasó de uno a cinco años, para dificultar de este modo, la planificación fiscal en los años previos al fallecimiento.

²⁸ MACARRO OSUNA, José Manuel: "Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones". En VV. AA., RAMOS PRIETO, Jesús (dir.): *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*. 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, págs. 36 y ss.

Según el art. 31 de la CE, los contribuyentes sostendrán los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. El primero de ellos, el de igualdad, pretende que dos sujetos que se encuentren en la misma situación sean gravados de igual manera en todo el territorio nacional.

Las diferencias normativas en las CCAA pueden generar desigualdades entre sujetos pasivos que, teniendo la misma capacidad económica y resultando un impuesto con la misma BI, soportarán cuotas tributarias distintas según la residencia habitual del causante. Es por esto que el principio de igualdad estaría siendo vulnerado.

Una de las situaciones controvertidas que provocó un trato desigual a consecuencia de la diversidad normativa del ISD, ocurrió con la aplicación de una norma autonómica valenciana por la cual solo podían aprovechar los beneficios fiscales de la misma los SP residentes en dicha CA.

En este hecho, La Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, previó desde 2006, en el art. 12.bis, “una bonificación del 99% de la cuota tributaria del ISD para las adquisiciones mortis causa de parientes del causante (...) que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha de devengo del impuesto”²⁹.

La consecuencia de esta bonificación era en la práctica que, aunque el causante residiera en la Comunidad Valenciana y por ello resultara de aplicación su normativa autonómica, los herederos con las mismas circunstancias personales, mismo caudal hereditario, tributarán de una manera desproporcionadamente desigual por el simple hecho de no residir en la Comunidad Valenciana.

Esta diferencia de trato se traducía en una posible discriminación por el lugar de residencia que provocó que, el Tribunal Supremo planteara ante el Tribunal Constitucional, en un Auto de 8 de mayo de 2013 (recurso 4209/2011) una cuestión de inconstitucionalidad por infracción del antes mencionado art. 31.1 de igualdad tributaria, del art. 14 de igualdad ante la ley y del 139.1 de la CE, que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo de 2015.

²⁹https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contra-la-discriminacion-territorial-en-sucesiones Consultado el 20/07/2020

El requisito de residencia habitual en la Comunidad Valenciana para beneficiarse de la bonificación fue suprimido mediante la Ley 7/2014 de la Generalitat Valenciana.

Estas polémicas, sumada a otras que veremos a continuación, hacen que se generen distintas posiciones respecto a suprimir o mantener el impuesto.

A este respecto, son tres los argumentos principales a favor de mantener el ISD al considerarlo un instrumento útil para su fiscalidad:

En primer lugar, es un mecanismo que permite reducir las desigualdades de distribución de riqueza. El ISD colabora en esta reducción mediante un sistema tributario que responde a pautas normales de obediencia a los principios de capacidad, igualdad y progresividad sin efectos confiscatorios. Es por ello que estos principios, junto con los constitucionales de protección de la propiedad y de justicia tributaria, ayudan a redistribuir la riqueza con decisión y sin confiscaciones; facilitando un control patrimonial y evitando la acumulación de grandes fortunas³⁰. En definitiva, mediante la redistribución de riqueza se pretende corregir las desigualdades e impedir una concentración excesiva.

En segundo lugar, cumple el principio constitucional básico proclamado en el art. 31.1 de la CE: los impuestos deben gravar manifestaciones de capacidad económica³¹. Este hecho se produce cuando se perciba o paga una renta, es por esto que, la percepción de una renta constituye una manifestación de capacidad económica que debe ser sometida a gravamen.

Por último, en la mayoría de países europeos existe un impuesto que grava las transmisiones *mortis causa*, aunque existen grandes diferencias con el ISD en España.

En contraposición a los argumentos a favor de mantener el Impuesto, se exponen las razones que justificarían una supresión del mismo.

La posible sobreimposición del patrimonio sería un primer efecto negativo del ISD. El argumento radicaría en que los bienes y derechos que forman la masa patrimonial sometida a gravamen, ya habrían soportado carga fiscal en el IRPF por el

³⁰ MACARRO OSUNA, José Manuel: "Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones". En VV. AA., RAMOS PRIETO, Jesús (dir.): *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea.*, ob. cit., pág. 51.

³¹ *Ibidem.*

fallecido. Este argumento choca con el punto favorable sobre el efecto redistributivo del tributo.

Otra razón a favor de suprimir el impuesto está basada en el desincentivo para la acumulación de capital que supone el ISD, esto es, para el ahorro y la inversión³². Es por esta razón por la que existen opiniones que defienden que reducir los tipos de gravamen aplicados en las sucesiones dentro del núcleo familiar (cónyuges, ascendientes y descendientes), que es donde el efecto desincentivador del ahorro puede ser mayor. Hay un pensamiento en varios países, dentro de los cuales se incluye España, de que el capital ahorrado sirve para sufragar las necesidades tanto del titular como del resto de la familia. Es por esto que, si supone una alta carga fiscal para la familia, hará que disminuya la tendencia al ahorro.

El siguiente argumento en contra de mantener el Impuesto es la pérdida de su finalidad redistributiva de riqueza, sobre todo, en relación con los parientes del primer grupo. Los beneficios fiscales introducidos por las CCAA mediante bonificaciones a parientes cercanos influyen negativamente en el carácter redistributivo del impuesto, además de suponer una pérdida para su finalidad recaudatoria.

Por otra parte, a pesar de que en la mayoría de países de nuestro entorno existe un ISD, los tipos de gravamen del ISD en España están dentro de los más elevados.

En el siguiente gráfico podemos ver una comparativa de los tipos máximos de gravamen en la eurozona. España, con un 34% como tipo marginal máximo de gravamen, se encuentra en segundo lugar por detrás de Francia, que tiene un tipo máximo de un 45%. La diferencia con Italia, con un tipo de gravamen máximo del 4%, que es el país que sí tributa con el menor tipo máximo de gravamen, es considerablemente alta.

³² BAKER & MCKENZIE: *Propuestas para la reforma de los Impuestos Sobre el Patrimonio y Sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, pág. 55.

Gráfico 1. Impuesto sobre Sucesiones en la eurozona



Fuente: <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/8553777/08/17/Espana-aplica-el-segundo-tipo-mas-alto-en-Sucesiones-de-la-eurozona.html> Consultado el 25 de mayo de 2020.

Como se comenta al principio del apartado, el carácter no homogéneo del Impuesto en España, debido a las grandes diferencias entre las CCAA, podría generar discriminación entre los contribuyentes y puede dar lugar a movimientos migratorios dentro del país cuyas razones sean meramente fiscales. Con la intención de moderar este hecho haciendo cumplir el principio de igualdad y, a la vez, garantizar el efecto redistributivo del impuesto, surge otra corriente que aboga por el punto medio como virtud: mantener el impuesto, pero reformarlo.

Desde esta perspectiva y, puesto que el ISD, a pesar de ser un impuesto estatal, tiene la condición de cedido a las CCAA, la reforma del mismo podría plantearse desde la base de una capacidad normativa en cada una de ellas.

Por lo tanto, versaría en un diseño de la política fiscal entre Comunidades más homogéneo sin que se viera afectada la capacidad normativa de las mismas. Con el objetivo de coordinar las CCAA de manera que mejor se respete el interés general, hemos de remitirnos al artículo 2.1 de la LOFCA:” La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con

arreglo a los siguientes principios: a) El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución”.

A este respecto, GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ opina que hay diferentes posibilidades de modificar el impuesto y sus propuestas de modificación se exponen a continuación.

En primer lugar, la reforma ha de abordar el problema de la falta de homogenización en el Impuesto por lo que debe referirse a todo el territorio español³³. Al modificar un impuesto cedido a las CCAA cuya principal polémica es la diferencia de capacidad normativa en cada una de ellas y las desigualdades que genera, no tiene sentido no reformarlo en todo el territorio español. El problema surge con la garantía constitucional de los derechos históricos de los territorios forales. No obstante, ya la reforma del sistema de financiación autonómica de 2001 pretendía, mediante la atribución de competencias normativas a las CCAA, acercar el nivel de autogobierno de las comunidades de régimen foral, al nivel de las de régimen común. Es por eso que, para acabar con una injusta asimetría que afecta a las CCAA de régimen común y a sus contribuyentes, la reforma debería extenderse en todo el territorio español.

Con el objetivo de conseguir una homogenización del impuesto sin hacer perder autonomía financiera, surgen dos posibilidades de reforma que dejarían un margen para la diversidad normativa³⁴. Ambas posibilidades partirían de la base de una implantación de un impuesto general mediante normativa estatal cuya recaudación sería transferida a las CCAA. Los elementos fundamentales de dicho impuesto general serían los siguientes:

En primer lugar, fijar un mínimo de imposición común para todo el territorio nacional, dejando libertad para que se incremente el gravamen sin ningún límite. Por lo tanto, se igualaría por abajo a todos los SP del impuesto y quedaría un techo máximo

³³ GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Enrique: “Las competencias normativas de las CCAA en los impuestos cedidos: uniformidad o diversidad”. En BAKER & McKENZIE: *Propuestas para la reforma de los Impuestos Sobre el Patrimonio y Sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, pág. 167.

³⁴ *Ibid.*, pág. 170.

para que cada autonomía tuviera libertad. La decisión que habría que determinar con las CCAA es cuál sería ese mínimo común, puesto que, si se fijase muy alto, no dejaría margen para hacer una política fiscal a la baja.

La siguiente posibilidad sería establecer una horquilla de mínimos y máximos que tuvieran que respetar todas las Comunidades, tanto las de régimen común como las forales³⁵. De igual manera que, mediante una reforma, se pretende que ciertos territorios no tributen a la baja para que no haya privilegios entre unas CCAA y otras, ha de regularse un límite en la elevación del impuesto.

Moviéndose dentro de esa horquilla, se simplifican los grupos de parentesco con la fijación de los tipos de gravámenes en tres tramos, eliminando la consideración de patrimonio preexistente. En el Grupo I se incluiría a los familiares más directos (actualmente los Grupos I y II), fijando un mínimo exento y una horquilla en el tipo de gravamen. En el Grupo II pueden incluirse los colaterales y parientes por afinidad hasta el cuarto grado y en el Grupo III, el resto; de igual manera que el grupo anterior, el tipo impositivo oscilaría en una horquilla de máximo y mínimo. Con esta modificación, se conseguiría una progresividad moderada³⁶.

Por otra parte, la siguiente propuesta de modificación que destaca es la supresión o reducción de beneficios fiscales. Este cambio proporcionaría más equidad al impuesto y, junto con la reducción de los tipos de gravamen, serviría para reducir su incidencia negativa sobre la acumulación de capital y ayudaría a evitar elusión en el impuesto. La eliminación de beneficios fiscales no debería afectar a aquellos que puedan tener un efecto negativo sobre el crecimiento y la creación de empleo, un ejemplo sería los concedidos a la empresa familiar. Podría compensarse la reducción con el establecimiento de un mínimo exento de mayor cuantía que el actual.³⁷

³⁵GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Enrique: “Las competencias normativas de las CCAA en los impuestos cedidos: uniformidad o diversidad”. En BAKER & McKENZIE: *Propuestas para la reforma de los Impuestos Sobre el Patrimonio y Sobre Sucesiones y Donaciones en España*, ob. cit., pág. 171.

³⁶ MACARRO OSUNA, José Manuel: “Líneas de reforma de la normativa española: descentralización, justicia fiscal y adecuación al derecho de la Unión Europea.”. En VV. AA., RAMOS PRIETO, Jesús (dir.): *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*. ob. cit., pág. 302.

³⁷ BAKER & McKENZIE: *Propuestas para la reforma de los Impuestos Sobre el Patrimonio y Sobre Sucesiones y Donaciones en España*, ob. cit., pág. 22.

12.2 CONTROVERSIA DEL IMPUESTO EN LA UNIÓN EUROPEA

No solo el ISD ha suscitado polémica dentro de las fronteras españolas. El Estado puede gestionar y recaudar el impuesto que recae sobre los sujetos pasivos no residentes dentro de España, que tributen por obligación real. Este hecho puede provocar una discriminación entre residentes y no residentes, dando lugar a una mayor tributación para los no residentes ya que se le aplica la normativa estatal, que resulta más onerosa al no poder beneficiarse de las deducciones y bonificaciones de las diferentes CCAA. Para ver esta idea con más claridad, ponemos el siguiente ejemplo: un ciudadano alemán hereda una vivienda de su padre, la vivienda está situada en Madrid. Según el ISD, el sujeto pasivo debe tributar en España bajo la normativa estatal, perdiendo el derecho de bonificación por grado de parentesco del 99% que le pertenecería si se aplicara la normativa de la Comunidad de Madrid.

Gracias a la aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, todos los sujetos que posean la nacionalidad de un Estado miembro, poseerán la ciudadanía de la Unión. Este hecho hace que se intensifique la prohibición de discriminar a cualquier ciudadano y que se adquiera el mismo trato legal cuando las situaciones de los sujetos sean idénticas, sin importar el país al que se pertenezca³⁸.

Las diferencias que se generan según la normativa aplicable en el ISD dependiendo de si la tributación es por obligación real o por personal, hacen que no se esté tratando de la misma manera a un ciudadano español y a un ciudadano de otro estado miembro de la UE. Esto provoca una desigualdad de trato y la violación de una de las libertades fundamentales de la UE, la libre circulación de capitales, tal como encontramos en el art. 63 del TFUE: “1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

El TJUE, en la Sentencia, del 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), considera que las transmisiones lucrativas crean desplazamientos de capital. Por lo

³⁸ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Eva María: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”. En *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 15, 2015, pág 11.

tanto, al tener las herencias y legados la condición de movimiento de capitales para la UE, el Reino de España no podría ocasionar diferencia de trato entre los ciudadanos españoles y los miembros de la UE. De igual manera que sucedía con las diferencias entre CCAA, España no podría tratar de forma diferente a los sujetos pasivos en función de su lugar de residencia.

La Comisión Europea se dio cuenta de esta diferencia de trato, y que podría suponer una vulneración del art. 63 del TFUE, por lo que solicitó en varias ocasiones al Reino de España que se modificara la normativa interna que venía dada por la Ley 29/1987 del ISD.

En primera instancia, envió un dictamen a España solicitando la modificación del régimen jurídico del impuesto, al considerarlo un obstáculo a la libre circulación de empresas y capitales.

Como consentimiento de esta circunstancia, España introdujo modificaciones en algunas normas tributarias mediante la Ley 22/2009, que regulaba el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común³⁹.

A los ojos de la Comisión Europea, estas medidas fueron insuficientes por lo que tuvo que formalizar un recurso en marzo de 2012 por incumplimiento, en él alegaban las diferencias en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes⁴⁰. La defensa de España se basó en argumentar que los beneficios fiscales que provienen de las reducciones y bonificaciones, los regulan las CCAA por las competencias que tienen cedidas para ello.

El procedimiento terminó con el Dictamen de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del 3 de septiembre de 2014. En ella, el TJUE menciona que “ el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre

³⁹ *Íbid.*, pág. 13.

⁴⁰ CALVO VÉRGEZ, Juan: “El futuro del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En VV. AA., SIMÓN ACOSTA, Eugenio (dir.): *Problemas actuales de coordinación tributaria*, marzo 2016, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pág. 536.

las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en el territorio español y fuera de éste”.

Además, la citada sentencia también indica en el apartado 60 que “al no poder beneficiarse de esas reducciones fiscales, el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá” y que “dicha reducción constituye una restricción a la libre circulación de capitales”.

Como consecuencia de la citada sentencia se modificó la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, por la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2015⁴¹.

La exposición de motivos de la norma señala que: “ La DF 3ª modifica la Ley del ISD, a resultas de la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, que ha determinado que el Reino de España ha incumplido el ordenamiento comunitario al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este”.

Para eliminar las expuestas discriminaciones, se ha modificado la Ley del ISD para introducir nuevos puntos de conexión con la normativa de las CCAA. Se aplicará la normativa de la CA en la que radique el bien que tenga mayor valor. En el caso de no haber bienes en España, se le aplica la normativa de la CA en la que resida cada causahabiente.

Aplicado al ejemplo anterior, el ciudadano alemán aplicaría la normativa de la Comunidad de Madrid, pudiendo disfrutar de las reducciones y bonificaciones de la misma, sin estar obligado a aplicar la normativa estatal.

A pesar de esta modificación, seguía habiendo otro supuesto de discriminación ya que la modificación de la DA 2ª de la Ley 29/1987 del ISD por la DF 3ª de la Ley 26/2014 dejaba excluidos de la norma autonómica a los no residentes ajenos a la UE y al EEE (formado por Islandia, Liechtenstein y Noruega.)

⁴¹ JUÁREZ GONÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2018*” ob. cit., pág. 42.

La DF 3ª de la Ley 26/2014 dice: *“II.2- Aplicación en los supuestos de competencia estatal de la normativa autonómica más próxima a los residentes y no residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, con exclusión de los no residentes en otros ámbitos territoriales”*⁴².

Por lo tanto, la normativa española seguía incumpliendo el art. 63 del TFUE que prohíbe toda restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Es por esto que, el Tribunal Supremo, mediante la Sentencia de 19 de febrero de 2018 reconocía que el pronunciamiento del TJUE de 2003 no distinguía entre no residentes de la UE, EEE o Estados Terceros y que el principio de libre circulación de capitales del derecho originario de la UE está vigente y se aplica a todos ellos. Por lo tanto, reconoce que todos los no residentes tienen que tener el mismo tratamiento tributario en el ISD que los residentes en España. Es por ello que deja en evidencia la normativa de adaptación del Reino de España, concretada en la DA 2ª vigente en la Ley 29/1987, del ISD.

Como consecuencia de estos hechos, la propia DGT, a través de la consulta vinculante V3151-18, de 11 de diciembre de 2018, haciendo suya la doctrina jurisprudencial comentada, pone fin a dicho trato discriminatorio y contrario al derecho originario de la UE, sentando varias conclusiones:

“Primera: la normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Segunda: Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios.

⁴² <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/sentencias-fiscal/impuesto-de-sucesiones-y-no-residentes-extracomunitarios/> Consultado el 20/07/2020.

Tercera: En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

Cuarta: La consultante deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquiera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que resida (...).”

13. CONCLUSIONES

No cabe duda de que el ISD es un impuesto muy controvertido y antiguo que no ha sabido adaptarse al paso del tiempo. Las competencias normativas cedidas a las CCAA han provocado diferentes reformas que han dado lugar a una menor carga fiscal, provocando competencia entre las mismas. Al tratarse de un Impuesto complejo en su normativa, con tipos impositivos altos y desigualdad territorial, no ha gozado de un gran predicamento social; sumado a las circunstancias del mismo, puesto que se da en un momento doloroso por la pérdida de un familiar.

Tras analizar el ISD y concluyendo el trabajo, he podido determinar que las diferencias entre CCAA, debido a la cesión del impuesto a las mismas, son evidentes. Las CCAA, amparándose en su amplia competencia normativa, pueden aprobar reducciones y bonificaciones específicas; esto hace que se genere una distinta carga tributaria según el territorio en el que te encuentres.

Lo anterior podría ocasionar movimientos migratorios con la intención de soportar una menor presión fiscal.

El hecho de que existan diferencias normativas no debe extrañarnos, ya que la propia ley estatal es la que otorga facultades para la regulación del impuesto, esto

resulta incluso lógico. El problema más bien deriva en el grado de diferencia entre las distintas CCAA y hasta qué punto debe admitirse esa diferencia.

Según el art. 14 de la CE todos los españoles debemos tener los mismo derechos y obligaciones. Basándonos en este precepto, cabe pensar que debería haberse controlado más la delimitación de competencias puesto que cada CA toma distintas decisiones basándose en sus características económicas o políticas. Esto afecta inevitablemente a la igualdad de derechos y obligaciones que deben regir.

Es un hecho que la autonomía financiera de las CCAA puede generar desigualdades entre contribuyentes de los distintos territorios españoles, lo cual provoca que sujetos pasivos con idéntica capacidad económica, tributen más que otros simplemente por la razón de vivir en una CA y no en otra. Estas diferencias en el tratamiento tributario serían injustas y estarían incumpliendo la igualdad de derechos y obligaciones que encontramos en los art. 14 y 139 de la CE, tal como declaró el Tribunal Constitucional, alcanzando el carácter de inconstitucionalidad en el ISD

Además, la libertad por parte de las CCAA de aprobar sus propias reducciones y bonificaciones hace que, en determinados supuestos, el impuesto quede anulado de facto debido a sus reducciones en la BI y, sobre todo, a sus bonificaciones en la CI a partir del 90%. Provocando que el impuesto pierda finalidad recaudatoria.

Es por esto que, a lo largo del trabajo, he reflexionado sobre la cesión del impuesto por parte del Estado a las distintas Comunidades y de la necesidad, o no, de mantenerlo, valorando su posible armonización en caso afirmativo.

En cuanto al mantenimiento del impuesto, creo que es necesario mantenerlo, ya que supone un mecanismo de redistribución de riqueza y sirve de recurso financiero a las CCAA, pero habría que someterlo a una reforma.

En mi opinión, para hacer cumplir el artículo 31 de la CE que basa el sistema tributario en los principios de capacidad económica, de igualdad y progresividad, las reducciones y bonificaciones que vienen dadas en el ISD, deberían de suprimirse o reducirse. De esta manera los sujetos pasivos que tengan una misma situación, no serían discriminados por su lugar de residencia, pudiendo gozar de los mismos beneficios fiscales. Mantendría aquellas que recaen sobre el crecimiento y la creación de empleo, como la adquisición de empresa individual, de negocio profesional o de participaciones

en entidades de carácter familiar. Para que las CCAA puedan seguir tomando decisiones, haciendo efectivo el principio de autonomía, se fijarían unos máximos en el porcentaje de las reducciones a decisión de las mismas. Además de estas, las reducciones para las personas con discapacidad también habría que mantenerlas.

En cuanto a las reducciones que deberían suprimirse, incluiría la reducción por parentesco en la BI y por adquisición de vivienda habitual y por adquisición de bienes del patrimonio histórico.

Con esta modificación, se cumpliría el principio de igualdad tributaria y, a la vez, la libre circulación de capitales, puesto que estos beneficios se deben de extender también a los ciudadanos no residentes. Un ejemplo que apoya esta idea es la Sentencia del TC número 60/2015, que declaraba inconstitucional la bonificación del 99% de la normativa de la Comunidad Valenciana, únicamente para los parientes del causante que residiesen en dicha CA.

Con la finalidad de buscar una armonización tributaria, el Estado debería fijar un mínimo exento de tributación uniforme en todo el territorio español, de esta manera los patrimonios reducidos no tendrían que pagar el impuesto.

Por otro lado, la tarifa debería establecerse dentro de una horquilla de mínimos y máximos construida para tres grupos en función del parentesco. Se podría eliminar el coeficiente por patrimonio preexistente y el gravamen iría aumentando a medida que el vínculo familiar se aleja. Modificando de esta manera la tarifa, se sigue conservando el principio de progresividad y las CCAA siguen teniendo competencia normativa para moverse dentro de esa horquilla.

Para concluir, no existen argumentos suficientes para su supresión del ISD. La adquisición de bienes a título gratuito mediante una herencia es una manifestación de capacidad económica que debe ser objeto de tributación, además de la labor como redistribuidor de riqueza que el tributo tiene. No obstante, las diferencias que genera entre los distintos SP por las capacidades normativas de las CCAA, sumadas al darse en un momento personal complicado para el mismo, han hecho que siempre sea un impuesto que no goza del agrado social.

Con la reforma propuesta conseguiríamos un impuesto que no discriminara a los SP por su residencia, con unos tipos impositivos progresivos más moderados que

ayudarán a evitar la acumulación de riqueza y la elusión del impuesto junto a los movimientos migratorios.

15. BIBLIOGRAFÍA

BAKER & MCKENZIE: *Propuestas para la reforma de los Impuestos Sobre el Patrimonio y Sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015.

CALVO VÉRGEZ, Juan: “El futuro del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En VV. AA., SIMÓN ACOSTA, Eugenio (dir.): *Problemas actuales de coordinación tributaria*, marzo 2016, Thomson Reuters Aranzadi, 2016.

CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA: *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2020*, REAF asesores fiscales y Consejo General Economistas de España, Madrid, 2020.

GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix: “*El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*”. (Tesis Doctoral). Universidad Complutense de Madrid, 2010.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Enrique: “Las competencias normativas de las CCAA en los impuestos cedidos: uniformidad o diversidad”. En BAKER & MCKENZIE: *Propuestas para la reforma de los Impuestos Sobre el Patrimonio y Sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015.

JUÁREZ GONÁLEZ, Javier y GALIANO ESTEVAN, Juan: “*Todo sucesiones 2018*” ed. mayo 2018, Wolters Kluwer, Madrid, 2018.

MACARRO OSUNA, José Manuel:

- “Reflexión sobre el Impuesto de Sucesiones”. En VV. AA., RAMOS PRIETO, Jesús (dir.): *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

- “Líneas de reforma de la normativa española: descentralización, justicia fiscal y adecuación al derecho de la Unión Europea.”. En VV. AA., RAMOS PRIETO, Jesús (dir.): *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea.*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 5ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Eva María: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”. En *Revista de Estudios Jurídicos* núm. 15, 2015.

VV. AA, MARTÍN QUERALT, Juan (dir.):

- “*Manual de derecho tributario. Parte Especial Manuales Universitarios*” 12ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015.

-*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 30ª ed., Tecnos, Madrid, 2019.

WEBGRAFÍA:

- <https://www.offshore.finance/es/blog/paraisos-fiscales/liechtenstein> Consultado el 01/09/2020
- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas/Fiscalidad_de_no_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes/Sin_establecimiento_permanente/INFORMACION/Normativa_manuales_y_folletos/Ayuda_Manual_tributacion_No_Residentes/Anexos/Anexo_VI_Paises_UE_y_EEE_efectivo_intercambio_informa_tributaria/Anexo_VI_Paises_UE_y_EEE_efectivo_intercambio_informa_tributaria.html Consultado el 01/09/2020
- https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contrala-discriminacion-territorial-en-sucesiones Consultado el 20/07/2020
- <https://joanmuntada.com/language/es/derecho-tributario/novedad-tributaria-sobe-el-ajuar-domestico-en-el-impuesto-de-sucesiones-se-adjunta-formulario-para-herencias/> Consultado el 22/07/2020.

- https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/06/El-concepto_de_ajuar_domestico.pdf Consultado el 22/07/2020.
- <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/sentencias-fiscal/impuesto-de-sucesiones-y-no-residentes-extracomunitarios/> Consultado el 20/07/2020.
- <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/8553777/08/17/Espana-aplica-el-segundo-tipo-mas-alto-en-Sucesiones-de-la-eurozona.html> Consultado el 25 de mayo de 2020.
- <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/3149-10531-1-PB.pdf>. Consultado el 25/03/2020.

