

TRABAJO FIN DE GRADO



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

Grado en Derecho

Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la Comunidad Valenciana

Autor:
María Teresa Martínez Almela

Director/a:
Dr. D. Luis Antón Cano

Curso 2017/2018

ÍNDICE

RESUMEN	3
ABSTRACT	4
1. INTRODUCCIÓN	5
2. REGULACIÓN DEL ISD	7
2.1. Concepto de ISD	7
2.2. Características del ISD	10
2.3. Ámbito territorial	12
2.4. Elementos esenciales	13
2.4.1. <i>Hecho imponible</i>	13
2.4.2. <i>Sujeto pasivo</i>	15
2.4.3. <i>Base imponible y base liquidable</i>	16
2.4.4. <i>Cuota tributaria, devengo y gestión</i>	19
3. EVOLUCIÓN DEL ISD EN LA COMUNIDAD VALENCIANA	21
3.1. La regulación del ISD en la Comunidad Valenciana	21
3.2. Beneficios fiscales	23
3.2.1. <i>Reducción por parentesco</i>	23
3.2.2. <i>Reducción por discapacidad</i>	24
3.2.3. <i>Reducción por adquisición de vivienda habitual del causante</i>	24
3.2.4. <i>Reducción por transmisión de empresa o participaciones en determinadas entidades</i>	24
3.2.5. <i>Reducción por transmisión de bienes del patrimonio histórico artístico</i>	25
3.3. Bonificación en la cuota	25
3.3.1. <i>Bonificación por parentesco</i>	25
3.3.2. <i>Bonificación por discapacidad</i>	26
3.3.3. <i>Comentario sobre la evolución legislativa de las bonificaciones</i>	26
3.4. La regulación del ISD en el resto de España	27
4. SUPUESTO PRÁCTICO	29
4.1. Aplicación de la regulación en la Comunidad Valenciana	30
4.2. Estudio comparativo por CCAA	33
5. CONCLUSIONES	37
6. REFERENCIAS	40
7. ABREVIATURAS	43

RESUMEN

Los impuestos constituyen la principal fuente de financiación del gasto público en España basados en la igualdad y la progresividad, reconocidos por el artículo 31.1 de la Constitución. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es uno de ellos, concretamente, uno de los más controvertidos, entre otros motivos, por las profundas diferencias que existen entre Comunidades Autónomas por su carácter de tributo cedido.

Tras la introducción, se plantea, en primer lugar, ofrecer una visión general del ISD respecto a la normativa vigente dentro del Sistema Impositivo Español, detallando la estructura del impuesto con el objetivo de comprender sus características y elementos esenciales, el ámbito territorial y el plazo de gestión.

En segundo lugar, se busca analizar la evolución histórica del ISD en la Comunidad Valenciana, pasando por las distintas reducciones, tarifas, cuotas y bonificaciones, hasta llegar a su regulación actual.

Concretamente, y a través de un supuesto práctico, se realizará una detención sobre las modificaciones más significativas que han ido surgiendo en las distintas regulaciones del impuesto y se analizarán aquellos aspectos más problemáticos, en comparación con otras CCAA.

El trabajo finalizará con unas conclusiones orientadas a unificar y reflexionar sobre su contenido.

Palabras clave: Comunidad Valenciana, donación, impuesto, ISD, herencia.

ABSTRACT

Taxes are the main source of financing public spending in Spain based on equality and progressivity, recognized by Article 31.1 of the Constitution. The Inheritance and Donations Tax is one of them, concretely, one of the most controversial, among other reasons, due to the deep differences that exist between Autonomous Communities due to their nature of ceded tax.

After the introduction, it is proposed, first, to offer an overview of the ISD with respect to the current regulations within the Spanish Tax System, detailing the structure of the tax in order to understand its characteristics and essential elements, the territorial scope and the term of management.

Secondly, it seeks to analyze the historical evolution of ISD in the Valencian Community, through the different reductions, rates, fees and bonuses, until reaching its current regulation.

Specifically, and through a practical assumption, a stop will be made on the most significant modifications that have been emerging in the different tax regulations and those more problematic aspects will be analyzed, in comparison with other CCAA.

The work will end with some conclusions aimed at unifying and reflecting on its content.

Keywords: donation, ISD, inheritance, tax, Valencian Community.

1. INTRODUCCIÓN

Los impuestos constituyen la principal fuente de financiación del gasto público en España: cubrir este gasto, orientado a satisfacer el bien común, precisa de un Estado encargado de recaudar ingresos, en este caso, a través de los impuestos directos. De hecho, el art. 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) refiere que “todos (los ciudadanos) contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Por su parte, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) es uno de ellos, concretamente, uno de los más controvertidos, entre otros motivos, por las profundas diferencias que existen entre Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA). Estas divergencias se dan porque el ISD es un tributo cedido¹.

La descentralización fiscal en España ha provocado que el ISD haya tenido un importante desarrollo a nivel autonómico. Tanto es así que la concreción de elementos clave del impuesto por las CCAA, como las tarifas, deducciones o coeficientes, produce importantes diferencias en el importe de la deuda tributaria entre las mismas. Esta diferencia es aún mayor si se contrastan algunas deducciones autonómicas con el régimen estatal aplicable a los no residentes. Concretamente, y en algunos supuestos, las deducciones autonómicas alcanzan el 99%, menguando el importe de la deuda tributaria a cantidades prácticamente simbólicas².

Actualmente, el ISD está regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), y desarrollado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD). A su vez, se trata de un impuesto cedido en virtud de la Ley 22/2009, de 8 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las

¹ BARCIELA PÉREZ, J. A. (2015). El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales. *Revista Quincena Fiscal*, 6, p. 1.

² SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D. (2017). Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España (C-127/12, EU:C:2013:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones. *Actualidad Jurídica*, 46, p. 143.

Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican ciertas normas tributarias.

A efectos de la atribución del rendimiento, se toma como punto de conexión la residencia habitual del causante en las sucesiones y en las cantidades percibidas por beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida. En el caso de las donaciones, se toma como punto de conexión la residencia habitual del donatario, salvo en el caso de bienes inmuebles, donde habrá que tener en cuenta el lugar donde radiquen estos.

La necesaria reforma, revisión o supresión del ISD, que venía siendo ya debatida en diversos círculos técnicos, académicos y doctrinales, ha adquirido una nueva dimensión política, económica y social debido a las recientes desigualdades territoriales que se están produciendo entre Comunidades Autónomas³.

En los últimos años se han llevado a cabo diversas reformas a nivel autonómico del ISD, generando un intenso debate sobre si las CCAA están preparadas para asumir estas capacidades normativas, si se cumple con los principios básicos de los impuestos regulados en el art. 31 de la CE, si este impuesto debería suprimirse, etc. Por su parte, y pese al debate existente, la mayoría de autores considera necesario que se conserve el ISD dentro del sistema tributario⁴. Sin embargo, se critica que el ISD desincentiva el trabajo, el ahorro y la inversión puesto que afecta a uno de las principales motivaciones que tienen los padres para trabajar y ahorrar: dejar una herencia a los hijos, independientemente de la riqueza que tengan⁵.

Tras esta introducción, se plantea, en primer lugar, ofrecer una visión general del ISD respecto a la normativa vigente dentro del Sistema Impositivo Español, detallando la estructura del impuesto con el objetivo de comprender sus características y elementos esenciales, el ámbito territorial y el plazo de gestión. En segundo lugar, se busca analizar la evolución histórica del ISD en la Comunidad Valenciana, pasando por las distintas reducciones, tarifas, cuotas y bonificaciones, hasta llegar a su regulación actual. Concretamente, y a través de un supuesto práctico, se realizará una detención sobre las modificaciones más significativas que han ido surgiendo en las distintas regulaciones del

³BOZA I RUCOSA, M., y SÁNCHEZ MOLERO, J. (2008). La necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones. *Diario La Ley*, 6984, p. 1.

⁴LÓPEZ ESPADAFOR, J. M. (2012). Consideraciones sobre la no confiscatoriedad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Quincena Fiscal*, 4, p. 26.

⁵BARLETT, B. (1997). The end os State Tax? *Special Report*, Tax Notes, pp. 105-110.

impuesto y se analizarán aquellos aspectos más problemáticos, en comparación con otras CCAA. El trabajo finalizará con unas conclusiones orientadas a unificar y reflexionar sobre su contenido.

2. REGULACIÓN DEL ISD

2.1. Concepto de ISD

El ISD es un impuesto directo, personal, subjetivo, progresivo e instantáneo que grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas, vía actos *inter vivos*, en el caso de donaciones, vía actos *mortis causa*, en el caso de las sucesiones o de la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida⁶. Es un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), y se aplica en todo el territorio español, si bien en el País Vasco y Navarra está regulado por sus propias leyes forales, con algunas diferencias importantes. No cabe duda de que esta adquisición gratuita es una manifestación de riqueza y, como tal, debe ser sometida a gravamen.

El ISD está vigente en España desde el año 1987 y es regulado por la LISD, desarrollada por el RSID. Concretamente, la exposición de motivos presenta el impuesto como aquel que ayuda a redistribuir la riqueza por reducir un porcentaje de cada adquisición lucrativa en favor del Tesoro Público. Este porcentaje cambia en función de la cuantía de dicha adquisición y de la relación de parentesco.

El ISD ha sido cedido a las CCAA a través de la Ley de Cesión de 1983 y Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. En España, la democracia implicó reorganizar el Estado y el desarrollo autonómico a través de la descentralización administrativa y de los ingresos tributarios, siendo el ISD una figura directa (además de los impuestos del

⁶ ESPAÑA (1987). Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 303, de 19 de diciembre de 1987, pp. 37402-37408.

patrimonio) diseñada para cumplir funciones de cierre del sistema fiscal por su capacidad para controlar la evolución de la riqueza personal y la renta⁷.

Las CCAA no tienen únicamente poder recaudatorio, sino importantes competencias normativas como pueden ser⁸:

- Reducciones de la base imponible.
- Tarifa del impuesto.
- Cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.
- Gestión y liquidación del impuesto.

El hecho de que las distintas CCAA tengan capacidad para modificar dicho impuesto ha supuesto la existencia de una competencia fiscal entre las mismas, estableciendo importantes reducciones o bonificaciones, que suponen barreras a la capacidad recaudatoria del ISD dependiendo de la CCAA. Por este motivo, existen importantes desigualdades entre ellas, dando lugar a regiones en las que se aplican bonificaciones del 99% en la cuota tributaria, frente a otras en las que, por ausencia de regulación específica, deben aplicar las normas estatales.

Debido a esta desigualdad territorial, algunos autores sostienen que el ISD vulnera los principios básicos de la tributación como son: progresividad, capacidad económica e igualdad. Concretamente, y siguiendo a Pan-Montojo, parece que se ha acentuado la tendencia a la erosión de la progresividad del sistema al aumentarse las vías de elusión y fraude, al deslocalizar el tributo declarando domicilios en CCAA con regímenes más ventajosos. Además, la falta de acuerdo global sobre principios y prácticas de financiación autonómicas ha potenciado un debate tributario basado en el reparto de ingresos y gastos entre

⁷ PAN-MONTOJO, J. (1996). “Una larga e inconclusa transición: la reforma tributaria, 1977- 1986.” En: TUSELL, J. y SOTO, A. (Eds.). Historia de la transición y consolidación democrática en España. Madrid: Alianza, pp. 264-304.

⁸ VV. AA. (2017). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* [Internet]. Madrid: Wolters Kluwer [consultado 10 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>.

comunidades⁹. En cualquier caso, y a tal efecto, es el art. 31 de la CE el que alude a estos principios, tal y como ya se ha manifestado.

Por su parte, Tejerizo López¹⁰ considera que el ISD debe ser mantenido, dado que todavía cumple con la mencionada función redistributiva, pese a las promesas políticas de supresión por su carácter calificado de obsoleto¹¹. De hecho, y aunque la cesión general se mantenga prácticamente intacta desde 1983, la cesión de la potestad normativa se ha ampliado. Por ello, entre otras causas, las diferencias en el ejercicio de la potestad normativa entre CCAA dan lugar a los problemas más importantes que la aplicación del ISD plantea hoy en día.

Otra de las sugerencias más apoyadas es la armonización del ISD, con la fijación de unos límites mínimo y máximo, los cuales permitieran homogeneizar las reglas de valoración de activos, en atención a que sean los mismos en cada uno de los diferentes tributos. De hecho, y en relación con los tributos cedidos, con el fin de reducir la conflictividad sería interesante una mayor coordinación entre el Gobierno central y los autonómicos¹².

Sánchez López¹³, en su trabajo sobre una posible reforma del ISD, opina que “la condición de tributo cedido que ostenta el ISD ha provocado, en buena medida, una desafortunada gestión territorial del mismo, contribuyendo, en numerosos casos, a su práctica eliminación.”

La necesaria reforma, revisión o supresión del ISD, que venía siendo ya debatida en diversos círculos técnicos, académicos y doctrinales, ha adquirido, por tanto, una nueva dimensión política, económica y social debido a las recientes desigualdades territoriales que se están produciendo entre CCAA. Es por ello que Tejerizo López¹⁴, en su trabajo, menciona

⁹ PAN-MONTOJO, J. (1996). “Una larga e inconclusa transición: la reforma tributaria, 1977- 1986.” En: TUSELL, J. y SOTO, A. (Eds.). *Historia de la transición y consolidación democrática en España*. Madrid: Alianza, pp. 264-304.

¹⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2016). *El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas*. Madrid: UNED, p. 8.

¹¹ CIUDADANOS (2018). *El impuesto de sucesiones y donaciones en Cataluña: posicionamiento político* [Internet]. Madrid: Ciudadanos [consultado 10 de julio de 2018]. Recuperado de: <https://www.ciudadanos-es.org/statico/pdf/manifiestos/IMPUESTO-DE-SUCESIONES.pdf>.

¹² GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. (2018). *Hacia un nuevo sistema de financiación autonómica: ¿qué nos queda?* *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, 51, pp. 373.

¹³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2015). Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales. *Quincena Fiscal*, 18, p. 33-52.

¹⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2016). *El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas*. Madrid: UNED, p. 31.

la necesidad de distinguir claramente entre distintas adquisiciones en razón del parentesco entre los transmitentes y los adquirentes; simplificar los tratamientos favorables y reducirlos sólo a los parientes en línea recta, y clarificar y mejorar el procedimiento de aplicación.

2.2. Características del ISD

Tal y como se ha afirmado anteriormente, el ISD es un impuesto que destaca por su carácter directo y subjetivo que grava en exclusiva los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas y en los límites previstos por la Ley¹⁵. Aunque se trata de impuesto que considera dos hechos impositivos diferentes, se considera una única figura impositiva que acoge las transmisiones patrimoniales de manera gratuita por *mortis causa* para la sucesión, e *inter vivos* para la donación.

La exposición de motivos de la LISD también presenta el ISD como un tributo personal y directo, complementario del IRPF, y que ayuda a redistribuir la riqueza por reducir un porcentaje de cada adquisición lucrativa en favor del Tesoro Público. A su vez, el art. 1 de la LISD expone las características básicas del tributo: “el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley”¹⁶.

El ISD no es, únicamente, una forma de recaudar, sino que se trata de un instrumento de justicia redistributiva, de impulso económico, de ordenación del territorio, de protección de la naturaleza, e incluso instrumento eficaz del llamado Estado del Bienestar, y así lo reconoce Aparicio Pérez¹⁷. De ahí que Tejerizo López considere que el ISD deba ser mantenido, aunque bajo una necesaria reforma o revisión¹⁸.

Se trata de un impuesto directo, porque se aplica sobre la obtención de rentas o sobre el patrimonio del sujeto pasivo, es decir, se aplican directamente sobre el contribuyente, por la

¹⁵ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. (2015). La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea. *Revista de Estudios Jurídicos*, 15, p. 5.

¹⁶ ESPAÑA (1987). Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 303, de 19 de diciembre de 1987, pp. 37402-37408.

¹⁷ APARICIO PÉREZ, A. (2014). “La constitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones.” En: *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Madrid: Dykinson SL, p. 94.

¹⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2016). El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas. Madrid: UNED, p. 31.

adquisición de bienes o derechos a título gratuito¹⁹. Cuando fallece una persona, los herederos que reciben bienes del fallecido quedan obligados a pagar el impuesto de sucesiones, por otro lado, cuando se recibe una donación u obsequio que supera un determinado importe, el contribuyente queda obligado a pagar el impuesto de donaciones. Responde, asimismo, a un método impositivo de naturaleza directa constituido por Ley, pues ordena la obligación de pago al obligado tributario, sin otorgar derecho legal a que otra persona pueda resarcirlo.

Además, se indica que este tributo es de naturaleza subjetiva, porque a la hora de determinar la cuantía de la carga tributaria, se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, como es el grado de parentesco con el causante y la cuantía de su propio patrimonio²⁰. Este impuesto es, además, instantáneo, individual, progresivo y jurídico²¹.

En el caso de las sucesiones *mortis causa*, es de gran trascendencia que el patrimonio del difunto no sea acumulado sin más por la familia²². Esta característica determina su progresividad pues, conforme aumenta el patrimonio del beneficiario, se acrecienta la base liquidable y la deuda tributaria, bajo el pretexto de acentuar la función social de los impuestos en general y de eliminar la desigualdad en la obligación. Sin embargo, ha sido la implantación de una tarifa única del ISD lo que ha logrado mejorar significativamente el procedimiento tributario hasta alcanzar una mayor progresividad²³.

Igualmente, el ISD es especialmente jurídico, dada la obligación de que la regulación y liquidación tributaria de los contratos de actos o negocios efectuados por sucesión o donación, se tornarán respetando la identidad legal de la adquisición efectuada.

Por último, y a pesar de su cesión a las CCAA, éstas únicamente ostentan la capacidad de ordenar las reducciones y regular las tarifas. Es el Estado el que configura su razón de ser y vela por la igualdad de los españoles ante la ley, que se desprende del art. 14 de la CE. Se

¹⁹ BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F. (1992). *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*. Granada: Comares, p. 66.

²⁰ BALLESTER GINER, E. (1989). *Derecho de sucesiones, Aspecto civil y fiscal*. 2ª edición. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, p. 279.

²¹ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y PEÑA ALONSO, J. L. (2002). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa, pp. 27-30.

²² PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. (2006). *Guía del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. 3ª edición. Valencia: CISS, p. 24.

²³ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. (2015). La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea. *Revista de Estudios Jurídicos*, 15, p. 5.

preservará la singularidad y autonomía de las personas físicas respecto a su obligación individual y, en base a su suficiencia, se repercutirá en los principios de justicia e igualdad.

2.3. **Ámbito territorial**

El ISD es un impuesto cedido en virtud de la Ley 22/2009, de 8 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican ciertas normas tributarias. Esta cesión supone, siguiendo el art. 48 de la citada norma, la delegación de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, así como de la competencia normativa sobre reducciones, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones²⁴. Sin embargo, no se cede la totalidad de la recaudación por el ISD sino solo la producida por los sujetos pasivos residentes en nuestro país, quedando fuera la recaudación de sujetos pasivos no residentes que tributen en nuestro país por obligación rea.

Por su parte, el ISD es un impuesto exigible en todo el territorio español, independientemente de los regímenes tributarios forales de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, y de los Tratados o Convenios internacionales suscritos por España en esta materia.

En ese sentido, y teniendo en cuenta que el ISD en el País Vasco y Navarra está regulado por sus propias leyes forales, con algunas diferencias con respecto al resto del país, las citadas normas reguladoras son las siguientes:

- **Concierto Económico con el País Vasco**, determinado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- **Convenio Económico con Navarra**, determinado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de

²⁴ ESPAÑA (2009). Ley 22/2009, de 8 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican ciertas normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, 305, de 19 de diciembre de 2009, pp. 107086-107155.

julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

El punto de conexión será la residencia del causante al tiempo de su fallecimiento y en el caso de las cantidades percibidas por beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida (sucesiones), o la residencia del donatario (donaciones). Sin embargo, en estas últimas, existe una regla especial relativa a los bienes inmuebles, ya que si la donación se refiere a éstos se atenderá al lugar donde estos radiquen.

En el caso del País Vasco, se exige que la residencia habitual del causante se haya mantenido durante los cinco años anteriores a su fallecimiento. En caso contrario, serán competentes para la exacción las Diputaciones Forales, pero aplicando la normativa de territorio común. En el caso de Navarra, la residencia ha de haberse mantenido durante el año anterior a la fecha del devengo para que se aplique la normativa foral.

Respecto del resto las CCAA, y siguiendo lo dispuesto en el art. 28.b de la Ley 22/2009, se considerará que, a efectos del ISD, las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días en el período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo²⁵.

2.4. Elementos esenciales

2.4.1. Hecho imponible

El ISD grava cualquier incremento patrimonial del que se benefician las personas físicas a título lucrativo o gratuito. Esta manifestación de capacidad económica y riqueza determina el hecho imponible del impuesto que, como señala la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), constituye el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo. Así, es su realización efectiva la que origina el nacimiento de la obligación tributaria principal consistente en el pago del impuesto.

²⁵ ESPAÑA (2009). Ley 22/2009, de 8 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican ciertas normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, 305, de 19 de diciembre de 2009, pp. 107086-107155.

Las normas que regulan el ISD llevan a cabo la definición del hecho imponible por medio del establecimiento de un concepto positivo (delimitación positiva) que se complementa con determinados supuestos de no sujeción al impuesto (delimitación negativa).

Por su parte, el art. 3.1 de la LISD determina que ese incremento patrimonial antes mencionado se deriva de:

- La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio.
- La adquisición de bienes y derechos por donación u otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*.
- La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo en los supuestos en que tienen la consideración de rendimientos del trabajo expresamente regulados en la normativa del IRPF.

El art. 3.2 de la LISD recuerda que los incrementos de patrimonio anteriormente referidos obtenidos por personas jurídicas no están sujetos al ISD, sino al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, ISS).

No obstante, existen una serie de supuestos de no sujeción al ISD²⁶:

- Los premios obtenidos en juegos autorizados.
- Los premios e indemnizaciones exentos en el IRPF.
- Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios concedidos por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.
- Las cantidades, prestaciones o utilidades que entreguen las corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus empleados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo.
- Las cantidades que perciban los beneficiarios de planes y fondos de pensiones o de sistemas alternativos, estando integradas en la base imponible del IRPF.
- Las cantidades percibidas por un acreedor, como beneficiario de un seguro de vida que garantiza el pago de una deuda previa, debidamente probada.

²⁶ VV. AA. (2017). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* [Internet]. Madrid: Wolters Kluwer [consultado 10 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>.

2.4.2. Sujeto pasivo

Al establecer la delimitación de los sujetos pasivos del impuesto, las normas que disciplinan el régimen jurídico del ISD, se refiere únicamente a los contribuyentes. Por tanto, estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas, y según el art. 5 de la LISD:

- En las adquisiciones *mortis causa*, los causahabientes.
- En las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- En los seguros sobre la vida, para caso de muerte del asegurado, y en los seguros de accidentes, para caso de fallecimiento de la persona asegurada, el beneficiario.

Es decir, se señala como sujeto pasivo del ISD a la persona que, en función del título que se le atribuya en cada caso, se beneficia de la adquisición patrimonial lucrativa que determina el sometimiento al ISD y que, en consecuencia, experimenta un incremento de su acervo patrimonial resultado de la realización del hecho imponible del impuesto. Dicho de otro modo, el adquirente de los bienes y derechos es el obligado a contribuir.

Los contribuyentes por este impuesto podrán serlo por²⁷:

- **Obligación personal:** aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en España, con independencia de la nacionalidad del adquirente o transmitente. Serán gravados por todos los bienes o derechos que integren el incremento patrimonial lucrativo, tanto si están en España como en el extranjero.
- **Obligación real:** aquellas personas físicas no residentes en territorio español. Serán gravados por las adquisiciones, bienes y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, además de por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el mismo haya sido realizado en España, aunque sea con entidades extranjeras que operen en España.

²⁷ VV. AA. (2017). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* [Internet]. Madrid: Wolters Kluwer [consultado 10 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>.

2.4.3. Base imponible y base liquidable

Según lo dispuesto en el art. 9 de la LISD, constituye la base imponible del ISD los siguientes aspectos:

- En las transmisiones *mortis causa*, el valor real de dichos bienes, minorado por las cargas, deudas y gastos que fueran deducibles.
- En las donaciones y transmisiones *inter vivos*, el valor real de los bienes y derechos adquiridos.
- En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Dichas cuantías se liquidarán acumulando su importe al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

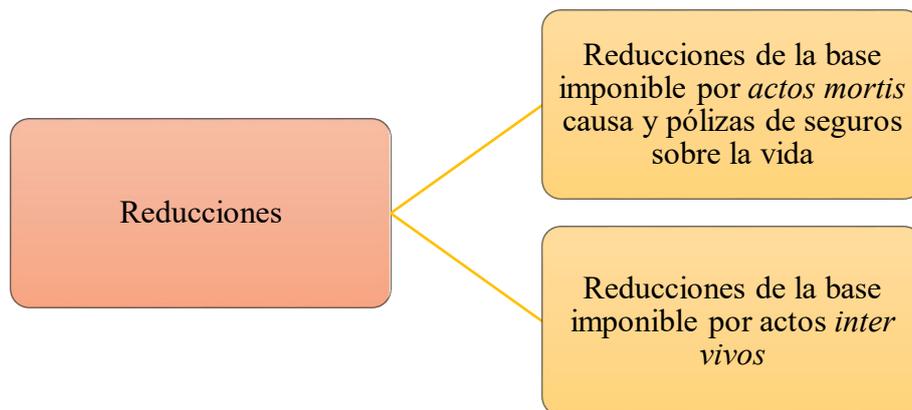
Para la valoración de los diferentes elementos, la LISD aplica el criterio de valor real atribuido por el adquirente, permitiendo la deducción de las cargas y deudas que minoran ese valor. No obstante, la Administración tiene la facultad de comprobar esos valores²⁸.

De hecho, y según el art. 10 de la misma ley, “con carácter general, la base imponible se determinará por la Administración Tributaria en régimen de estimación directa sin más excepciones que las determinadas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de bases imponibles.”

Por su parte, la base liquidable se erige como el resultado de aplicar reducciones, tanto estatales como autonómicas (cuando procedan y en ese orden), sobre la base imponible anteriormente definida. Dos son los tipos de reducciones, según lo dispuesto en el art. 20 de la LISD (véase figura I):

Figura I. Reducciones

²⁸ VV. AA. (2017). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* [Internet]. Madrid: Wolters Kluwer [consultado 10 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>.



Fuente. LISD (1989)

- **Reducciones de la base imponible por actos *mortis causa* y pólizas de seguros sobre la vida.** En la legislación estatal existen cinco tipos:

1. En función del grado de parentesco del causante. Según la clasificación de los grupos establecida por la legislación civil, se determinan reducciones que serán mayores cuanto más cercano sea el parentesco:

- ✓ Grupo I. Descendientes o adoptados menores de 21 años. Reducción general de 15.956,87 euros. Además, por cada año menos de 21 que tenga el beneficiario, una reducción 3.990,72 euros. La reducción total por ambos conceptos no puede exceder de 47.858,59 euros.
- ✓ Grupo II: Descendientes de 21 años o más y cónyuges, ascendientes o adoptantes de cualquier edad. Reducción general de 15.956,87 euros.
- ✓ Grupo III: Colaterales de 2º y 3º grado y ascendientes y descendientes por afinidad. Reducción general de 7.993,46 euros.
- ✓ Grupo IV: Resto. Sin reducción.

2. Por la condición física o psíquica del adquirente:

- ✓ Grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, reducción de 47.858,59 euros.
- ✓ Grado de discapacidad igual o superior al 65%, reducción de 150.253,03 euros.

3. Por adquisición *mortis causa* de la empresa familiar y de la vivienda habitual. Podrá aplicarse una reducción del 95% de la base imponible del impuesto siempre que se realice a favor del cónyuge, descendientes (en el caso de empresa familiar), ascendientes y colaterales (vivienda habitual) cuando se mantengan en el patrimonio del causahabiente durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.
 4. Transmisiones hereditarias consecutivas. Si unos mismos bienes, en un periodo máximo de 10 años, son objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en favor de descendientes, en la segunda transmisión o posteriores, se deduce de la base imponible, además de lo que corresponda, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes.
 5. Ciertos contratos de seguros. Se aplicará una reducción del 100%, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el del cónyuge, ascendiente, descendiente o adoptado.
- **Reducciones de la base imponible por actos *inter vivos*.** Sólo se admite en el caso de transmisiones a título lucrativo a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual o negocio profesional o, en su caso, de las participaciones sociales exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), donde se aplicará una reducción del 95% del valor de adquisición, siempre que concurren las siguientes condiciones:
1. Que el donante tenga 65 años o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente absoluta.
 2. Si el donante ejerciera funciones de dirección, dejará de ejercer y percibir remuneraciones por esas funciones desde el momento de la transmisión.
 3. El donatario deberá mantener la adquisición durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

Además, se establece una reducción en las adquisiciones por donación a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de bienes del Patrimonio Histórico español o Histórico y

Cultural de las Comunidades Autónomas. Esta reducción será del 95% del valor de los bienes recibidos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el donante tenga 65 años o más o se halle en situación de incapacidad permanente.
- Que el donatario mantenga lo adquirido y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante 10 años, salvo que fallezca dentro de ese plazo.

En cualquier caso, el incumplimiento de los requisitos exigidos llevará consigo el pago del ISD dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.

2.4.4. Cuota tributaria, devengo y gestión

Según el art. 22.1 de la LISD, la cuota íntegra del ISD se obtiene por la aplicación a la base liquidable de la tarifa progresiva del impuesto, así como del coeficiente multiplicador, y reduciendo la cantidad generada con la deducción por doble imposición internacional y bonificación por Ceuta y Melilla, si procede.

Por su parte, el art. 21 de la LISD determina que la tarifa es única para las transmisiones *inter vivos* y para *mortis causa*, progresiva por escalones, cuyos tipos impositivos se incrementan en función de la cuantía de la base liquidable, creciendo moderadamente en los primeros escalones (véase tabla I).

Tabla I. Escala tarifa ISD

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

Fuente. LISD (1989)

Para aumentar la progresividad de esta tarifa, se establecen una serie de coeficientes multiplicadores en función de:

- La cuantía del patrimonio preexistente del contribuyente.
- El grado de parentesco entre el causante y el heredero.

Los citados coeficientes oscilan entre 1, para el caso de los parentescos más cercanos, hasta el 2,4 en los más lejanos, con patrimonios preexistentes muy elevados (véase tabla II).

Tabla II. Coeficientes multiplicadores

Patrimonio preexistente (en euros)	Grupos de parentesco (art. 20 de la LISD)		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente. LISD (1989)

Por su parte, el art. 23 de la LISD refiere la deducción por doble imposición internacional resaltando que, en el caso de tributación por obligación personal, el contribuyente tendrá derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo abonado en el extranjero por un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD al incremento patrimonial correspondiente a bienes radicados o derechos ejercitados fuera de España, sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Igualmente, el art. 23.bis de la LISD delimita la bonificación por Ceuta y Melilla. En este caso, y cuando el causante hubiera tenido su residencia habitual en Ceuta y Melilla en el momento del devengo del impuesto o durante los cinco años anteriores, tendrán una bonificación del 50% de la cuota las cantidades derivadas de las transmisiones *mortis causa*, así como las percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida. Esta bonificación se elevará al 99% para los causahabientes más cercanos de parentesco.

Por su parte, el devengo del ISD dependerá del hecho imponible del mismo. Concretamente, y según el art. 24 de la LISD:

- En las adquisiciones *mortis causa*, el día del fallecimiento del causante.

- En las transmisiones lucrativas *inter vivos*, el día que se celebre el acto o contrato.
- En los seguros sobre la vida, el día del fallecimiento del asegurado.

La competencia funcional para su gestión y liquidación corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda, además de a las oficinas con funciones equivalentes de las CCAA que tengan cedida la gestión del tributo, si es el caso. Igualmente, algunas de ellas han atribuido con distinto alcance la gestión y liquidación a las Oficinas Liquidadoras del Distrito Hipotecario, las cuales están a cargo de los Registradores de la Propiedad.

Por último, y según el art. 25, la prescripción del ISD se aplicará de acuerdo a lo previsto en el art. 64 y siguientes de la LGT. Igualmente, y en el caso de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, ese plazo contabilizará desde la fecha de su presentación, salvo que un documento internacional suscrito por España fije una fecha diferente.

3. EVOLUCIÓN DEL ISD EN LA COMUNIDAD VALENCIANA

3.1. La regulación del ISD en la Comunidad Valenciana

La aplicación del ISD en el ámbito de la Comunidad Valenciana no ha estado exenta de polémica: desde que la STS 60/2015, de 18 de marzo²⁹, determinase la necesidad de acabar con las diferencias autonómicas, ya no sólo se ha declarado la inconstitucionalidad de la norma valenciana del ISD vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, sino que se ha visibilizado la vulneración de la CE y del Derecho Comunitario. De hecho, la STJUE de 3 de septiembre de 2014³⁰ ya había declarado esa vulneración por permitir la discriminación en determinados supuestos a los contribuyentes no residentes en territorio español, como es el caso de la Comunidad Valenciana.

En ese sentido, la normativa del ISD vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 establecía que, en herencias que debían tributar en la Comunidad Valenciana por razones de

²⁹ ESPAÑA. Tribunal Constitucional (Pleno). *Sentencia núm. 60/2015, de 18 de marzo* [Internet] [consultado 20 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://hj.tribunalconstitucional.es/>.

³⁰ TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. *Impuesto de Sucesiones y Donaciones (C-2130/14)* [Internet]. Sentencia de 3 de septiembre de 2014 [consultado 20 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://curia.europa.eu/>.

residencia del causante, sólo era posible aplicar la bonificación a los herederos residentes en dicha comunidad. Se observaba, por tanto, una discriminación por razón de residencia producida por la normativa de una única comunidad, vulnerando el principio de igualdad establecido por el art. 14 de la CE y generando unas consecuencias totalmente desproporcionadas. De ahí que la STS 60/2015, de 18 de marzo, advirtiera que:

(...) Para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, no sólo tiene que existir una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos (...).

Por su parte, y a lo largo de la VI Conferencia de Presidentes de Comunidades Autónomas³¹, los partidos mayoritarios también manifestaron su acuerdo con la idea de armonizar los impuestos cedidos a las autonomías, entre ellos, el ISD, fijando unos topes mínimos y máximos. Para ello, se acordó un nuevo sistema de financiación autonómica como un primer paso, autorizando la creación de dos Comisiones de Expertos que revisarán los modelos de financiación autonómica y local.

Actualmente, el ISD está regulado por el Capítulo II de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos. En general, en la Comunidad Valenciana se aplica la reducción de unas cantidades fijas en la base imponible, y de un porcentaje de bonificación en la cuota tributaria, porcentaje éste que se ha ido reduciendo en los últimos años.

No obstante, lo más relevante en la evolución de los beneficios fiscales de referencia es que, siguiendo las indicaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) y del Tribunal Constitucional (en adelante, TC), la entrada en vigor de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, permitió superar la barrera de la exigibilidad de la residencia para aplicar la bonificación del ISD en la Comunidad Valenciana. De este modo ya no sólo se obligaba a retirar el requisito de tener la residencia habitual en la Comunidad Valenciana para

³¹ CONFERENCIA DE PRESIDENTES (2017). VI Conferencia de Presidentes. 17 de enero de 2017. Acuerdos adoptados [Internet]. Madrid: Ministerio de Política Territorial y Función Pública [consultado 20 de julio de 2018]. Recuperado de: http://www.seat.mpr.gob.es/portal/areas/politica_autonomica/coop_autonomica/Confer_Presidentes.html.

acceder al descuento en el pago del ISD, sino que dejaba la puerta abierta a una posible reclamación por parte de los afectados por esta discriminación.

Por todo ello, a continuación se realizará una distinción de los beneficios fiscales en el ISD en la Comunidad Valenciana, aplicables a las herencias y donaciones producidas en 2018³², con especial referencia a evolución e incidencia de las bonificaciones en cuota, atendida su potente efecto desgravador.

3.2. Beneficios fiscales

3.2.1. Reducción por parentesco

En relación con las adquisiciones por herencia o legado, las reducciones en la base imponible por parentesco ascenden, según la Ley 13/1997, a:

- 156.000€, según la edad, si se trata de descendientes menores de 21 años (art. 10.1.a).
- 100.000€, si se trata del resto de descendientes, ascendientes, cónyuge o pareja de hecho (art. 10.1.b).

Los mismos beneficios resultan de aplicación a las adquisiciones *inter vivos* a título lucrativo, si bien se exige el cumplimiento de determinados requisitos (art. 10 bis):

- Que el donatario tenga un patrimonio previo de hasta 600.000€.
- Que la donación se efectúe en documento público dentro del plazo de la declaración.
- Que, cuando los bienes donados sean en metálico o cualquiera de los contemplados en el art. 12 de la Ley 19/1991, de 6 junio, del Impuesto sobre el Patrimonio³³ (en adelante, LIP), se justifique en documento público su procedencia y los medios efectivos de entrega.
- Que la entrega de importes dinerarios se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta.

³² GENERALITAT VALENCIANA (2018). *Beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones y donaciones 2018* [Internet] [consultado 20 de julio de 2018]. Valencia: Conselleria d'Hisenda y Model Econòmic. Recuperado de: <http://www.hisenda.gva.es/en/web/tributos-y-juego/beneficios-fiscales-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-2018>.

³³ ESPAÑA (1991). Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 136, de 7 de junio de 1991, pp. 18692-18696.

3.2.2. Reducción por discapacidad

En las adquisiciones por herencia o legado, las reducciones en la base imponible por discapacidad suponen, según la Ley 13/1997, no pagar nada hasta 240.000€ o 120.000€, según el grado de discapacidad (art. 10.1.b).

En las adquisiciones por donación, las reducciones en la base imponible suponen, en este caso:

- 120.000€, si se trata de donaciones entre padres e hijos o, si el padre o madre ha fallecido antes de la donación, entre abuelos y nietos, siempre que el donatario padezca discapacidad física o sensorial entre el 33 y el 65% (art. 10 bis.2).
- 240.000€, si el donatario padece una discapacidad física o sensorial mayor o igual al 65%, cualquiera que sea la relación de parentesco entre donante y donatario (art. 10 bis.2).
- 240.000€ si el donatario padece una discapacidad psíquica mayor o igual al 33%, cualquiera que sea la relación de parentesco entre donante y donatario (art. 10 bis.2).

3.2.3. Reducción por adquisición de vivienda habitual del causante

En las adquisiciones por herencia o legado, la reducción en la base imponible por adquisición de vivienda habitual supone, según la Ley 13/1997, el 95% del valor de la vivienda, con el límite máximo de 150.000€, siempre que la adquisición se mantenga por cinco años (art. 10.1.c).

3.2.4. Reducción por transmisión de empresa o participaciones en determinadas entidades

En las adquisiciones por herencia o legado, las reducciones en la base imponible por transmisión de empresa o participaciones en determinadas entidades suponen, según la Ley 13/1997:

- Reducción del 95% del valor de la explotación agrícola, cumpliendo una serie de requisitos (art. 10.2.1).

- Reducción del 95% del valor de la empresa individual o del negocio profesional, cumpliendo una serie de requisitos (art. 10.2.3).
- Reducción del 95% del valor de las participaciones en determinadas entidades, cumpliendo una serie de requisitos (art. 10.2.4).

En el caso de las donaciones, y según la Ley 13/1997, las reducciones en la base imponible suponen lo mismo que en el caso de las adquisiciones por herencia o legado:

- Reducción del 95% del valor de la explotación agrícola, cumpliendo una serie de requisitos (art. 10 bis.3).
- Reducción del 95% del valor de la empresa individual o del negocio profesional, cumpliendo una serie de requisitos (art. 10 bis.4).
- Reducción del 95% del valor de las participaciones en determinadas entidades, cumpliendo una serie de requisitos (art. 10 bis.5).

3.2.5. Reducción por transmisión de bienes del patrimonio histórico artístico

En las adquisiciones por herencia o legado, las reducciones en la base imponible por transmisión de bienes del patrimonio histórico artístico, siempre que sean cedidos para su exposición con las condiciones que determina la ley, ascienden, según la Ley 13/1997, al 95%, 75% o 50% del valor del bien, en función del período de cesión del mismo (art. 10.2.2).

3.3. Bonificación en la cuota

3.3.1. Bonificación por parentesco

La Ley 13/1997 refiere las siguientes, aplicables exclusivamente a las adquisiciones mortis causa:

- El 75% de la parte de la cuota tributaria que, proporcionalmente, corresponda a los bienes y derechos declarados, si se trata de descendientes menores de 21 años (art. 12 bis.1.a).
- El 50% de la parte de la cuota tributaria que, proporcionalmente, corresponda a los bienes y derechos declarados, si se trata del resto de descendientes, ascendientes, cónyuge o pareja de hecho (art. 12 bis.1.b).

3.3.2. Bonificación por discapacidad

En relación a las bonificaciones por discapacidad en las adquisiciones *mortis causa*, la Ley 13/1997 refiere el 75% de la parte de la cuota tributaria que, proporcionalmente, corresponda a los bienes y derechos declarados (art. 12 bis.1.c).

3.3.3. Comentario sobre la evolución legislativa de las bonificaciones

Un comentario especial merece la evolución de la regulación de las bonificaciones en la cuota del ISD en la Comunidad Valenciana. Dichas bonificaciones no se contemplan en la legislación estatal del ISD, mientras que, en la Comunidad Valenciana, se introducen por primera vez con efectos desde el 1 de enero de 2004 y únicamente para las adquisiciones *mortis causa* por parte de descendientes y adoptados menores de 21 años (Grupo I), siendo el porcentaje de bonificación del 99%. Por ello, y desde esa fecha, al menos para los herederos y legatarios más jóvenes del indicado Grupo I, el impuesto, de facto, deja de representar carga material o económica para los sujetos pasivos.

Posteriormente, y con efectos desde el 1 de enero de 2006, se generalizó la aplicación de la bonificación del 99%, al extenderse a todas las adquisiciones *mortis causa* del Grupo I y del Grupo II (descendientes o adoptados de 21 años o más y cónyuges, ascendientes o adoptantes de cualquier edad) y también a las adquisiciones *inter vivos* por hijos o adoptados del donante menores de 21 años, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros, si bien, respecto de estas últimas, el límite de la bonificación era de 420.000 euros.

A partir del 1 de enero de 2007, aún se amplió considerablemente el espectro de los potenciales beneficiarios de la bonificación, por cuanto desapareció el requisito de los donatarios fuesen menores de 21 años.

En estos términos (99% tanto para herencias como para donaciones, y con el límite para estas últimas de 420.000 euros de bonificación), se mantuvo vigente la regulación hasta que, con efectos de 6 de agosto de 2013, se inicia la tendencia a la minoración de las bonificaciones: desde dicha fecha, los adquirentes *mortis causa* del Grupo I y II, ven reducida la bonificación a un 75%, e igual porcentaje, pero con un límite de 150.000 euros, pasa a ser aplicable a las donaciones. Esta minoración de la bonificación vino acompañada - compensando, en parte, el incremento del gravamen- de la aplicación de mayores reducciones

en la base imponible, que pasaron de 40.000 euros, con carácter general, a los 100.000 euros, actualmente vigentes.

A la fecha de cierre del presente trabajo, la última modificación es la que tuvo efectos desde el 1 de enero de 2017, y que supuso la desaparición de las bonificaciones en cuota para las adquisiciones *inter vivos*, y una nueva “vuelta de tuerca” a las bonificaciones *mortis causa* correspondientes a adquirentes del Grupo II sin discapacidad, que pasan a ser del 50% en lugar del 75%.

3.4. La regulación del ISD en el resto de España

Contrastando con la evolución indicada en nuestra comunidad, a lo largo de 2018, la mayoría de las CCAA han decidido bajar el ISD, tendencia que se observa si se analizan los resultados publicados por el informe anual Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral³⁴, elaborado por el Registro de Economistas y Asesores Fiscales (en adelante, REAF). Concretamente, el documento señala que hasta cinco autonomías han rebajado el ISD en el caso de las herencias entre familiares directos en el año 2018: Andalucía, Asturias, Castilla y León, Extremadura y Murcia, mientras Cantabria y Navarra han optado por aumentarlo.

Concretamente, el citado informe realiza una división de CCAA, en función del ISD:

- **Herencias del Grupo I (hijos menores de 21 años):** se abonan importes simbólicos en Asturias, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid, Murcia, La Rioja, Navarra y País Vasco, mientras en el resto de CCAA no se tributa si se dan unos determinados requisitos.
- **Herencias del Grupo II (cónyuge, padres e hijos mayores de 21 años):** el importe del ISD es insignificante en Navarra, País Vasco, Asturias, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid, Murcia y La Rioja. En el resto de CCAA es posible que no se tribute, una vez más, si se dan una serie de condiciones.

³⁴ REGISTRO DE ECONOMISTAS Y ASESORES FISCALES (2018). *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2018* [Internet] [consultado 30 de julio de 2018]. Madrid: Consejo General de Economistas. Recuperado de: <https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/REAF-%20Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20CCAA-2018.pdf>.

Se observa, por tanto, una competencia fiscal a la baja entre CCAA en lo que al ISD se refiere: si bien numerosas autonomías optaron por incrementar este tributo en ejercicios anteriores, no ha sido así en 2018, y así lo destaca la REAF.

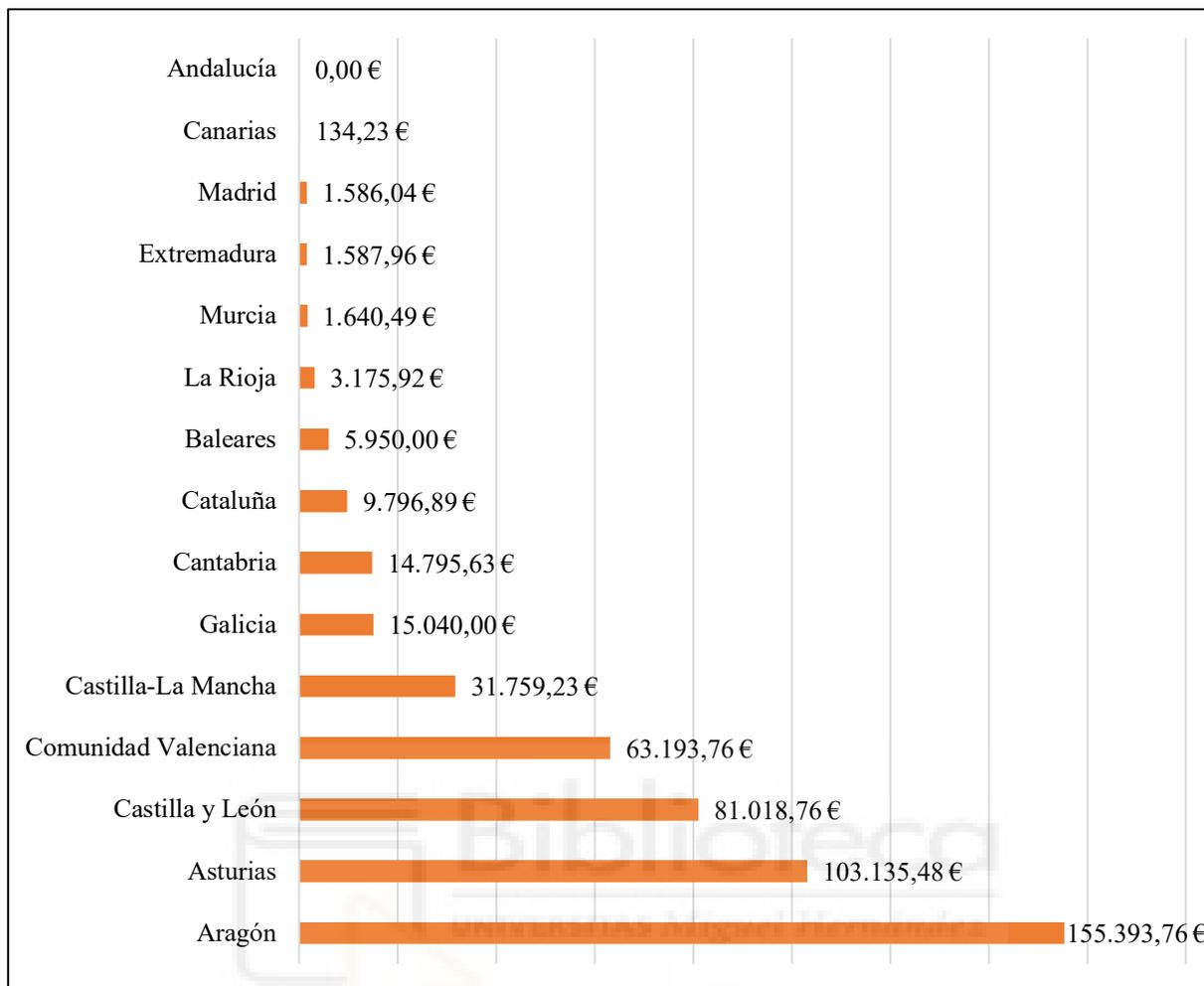
A modo de inciso, y aprovechando su proximidad con la Comunidad Valenciana, la Región de Murcia ha introducido una serie de modificaciones a lo largo de este año que sería interesante destacar:

- En el caso de las **sucesiones**, se aumenta la bonificación hasta el 99% para el Grupo II de parentesco (antes era del 60%).
- En el caso de las **donaciones**, se aumenta la bonificación hasta el 99% para los Grupos I y II (antes era del 60%).

Con la finalidad de ofrecer una imagen más clara de las diferencias autonómicas, la REAF³⁵ utiliza un ejemplo en el que una persona soltera de 30 años hereda bienes de su progenitor por un valor de 800.000€, de los que 200.000€ corresponden a su vivienda. El mismo permite observar la cuota a pagar del ISD en las diferentes CCAA (véase figura II).

Figura II. Ejemplo cuota ISD por CCAA

³⁵ REGISTRO DE ECONOMISTAS Y ASESORES FISCALES (2018). *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2018* [Internet] [consultado 30 de julio de 2018]. Madrid: Consejo General de Economistas. Recuperado de: <https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/REAF-%20Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20CCAA-2018.pdf>.



Fuente. REAF (2018)

4. SUPUESTO PRÁCTICO

El presente supuesto práctico va a permitir analizar la evolución histórica en la imposición de las adquisiciones lucrativas inter vivos en el ámbito de la Comunidad Valenciana desde que se dictara la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. Por otra parte, analizará el coste impositivo de una misma adquisición lucrativa según resulte de aplicación la vigente normativa de la Comunidad Valenciana, o la de las cuatro comunidades autónomas limítrofes con aquélla: la Región de Murcia, Castilla La Mancha, Aragón y Cataluña.

4.1. Aplicación de la regulación en la Comunidad Valenciana

Para analizar la evolución histórica, en términos de carga impositiva en el ISD de la Comunidad Valenciana, se examinará cuál sería la cantidad resultante de la liquidación por la realización del siguiente hecho imponible: madre que dona a su hija de 30 años, que carece de patrimonio preexistente, la cantidad de 180.000 €, en las siguientes fechas:

- **Viernes, 31 de agosto de 2001.**

A la fecha arriba reseñada, se encontraba vigente la Ley 13/1997³⁶, en su **modificación de 29/12/2000**. Las tarifas vigentes, señaladas por el art. 11, correspondían con la modificación publicada el 31/12/1999, en vigor a partir del 01/01/2000.

Tabla III. Resolución a fecha 31 de agosto de 2001

Base imponible	30.000.000 ptas. (180.000 €)	
Reducciones	0 ptas. (0,00 €)	
Base liquidable	30.000.000 ptas. (180.000 €)	
Cuota íntegra	Hasta 26.040.000 ptas. (156.503,55 €)	3.761.956 ptas. (22.609,81 €)
	Resto 3.960.000 ptas. al 21,25%	841.500 ptas. (5.057,52 €)
TOTAL		4.603.456 ptas. (27.667,33€)
Coefficiente multiplicador	1,0000	Parentesco de primer grado (madre-hija) sin patrimonio preexistente
Cuota tributaria a ingresar	4.603.456 ptas. (27.667,33€)	

Fuente. Elaboración propia (2018)

- **Viernes, 31 de agosto de 2007.**

A la fecha arriba reseñada, se encontraba vigente la Ley 13/1997, en su **modificación del 28 de diciembre de 2006**. Las tarifas vigentes, señaladas por el art. 11, correspondían con la modificación publicada el 19/12/2003, en vigor a partir del 01/01/2004.

Tabla IV. Resolución a fecha 31 de agosto de 2007

Base imponible	30.000.000 ptas. (180.000 €)	
Reducciones	Adquisiciones por hijos de 21 o más años que tengan un patrimonio preexistente, en todos los casos, de hasta 2.000.000 €	
	6.655.440 ptas. (40.000 €)	
Base liquidable	23.294.040 ptas. (140.000 €)	

³⁶ GENERALITAT VALENCIANA (1997). Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. *Boletín Oficial del Estado*, 83, de 7 de abril de 1998, pp. 11643.11649.

	Hasta 19.535.000 ptas. (117.407,71 €)	2.545.521 ptas. (15.300,09 €)
Cuota íntegra	Resto 3.759.040 ptas. al 18,70%	702.940 ptas. (4.224,75 €)
	TOTAL	3.248.461 ptas. (19.523,64€)
Coefficiente multiplicador	1,0000	Parentesco de primer grado (madre-hija) sin patrimonio preexistente
Bonificación adquisiciones inter vivos Comunidad Valenciana	99%	Adquisiciones ínter vivos por los hijos que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 € y su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo, con un límite de 420.000 €
Cuota tributaria a ingresar		32.485 ptas. (195,24 €)

Fuente. Elaboración propia (2018)

- **Sábado, 31 de agosto de 2013.**

A la fecha arriba reseñada, se encontraba vigente la Ley 13/1997, en su **modificación del 6 de agosto de 2013**. Las tarifas vigentes, señaladas por el art. 11, correspondían con la modificación publicada el 19/12/2003, en vigor a partir del 01/01/2004.

Tabla V. Resolución a fecha 31 de agosto de 2013

Base imponible		30.000.000 ptas. (180.000 €)
Reducciones		Adquisiciones por hijos de 21 o más años que tengan un patrimonio preexistente, en todos los casos, de hasta 2.000.000 €
		16.638.600 ptas. (100.000 €)
Base liquidable		13.310.880 ptas. (80.000 €)
	Hasta 13.030.000 ptas. (78.311,88 €)	1.494.963 ptas. (8.984,91 €)
Cuota íntegra	Resto 280.880 ptas. al 16,15%	45.362 ptas. (272,63 €)
	TOTAL	1.540.325 ptas. (9.257,54€)
Coefficiente multiplicador	1,0000	Parentesco de primer grado (madre-hija) sin patrimonio preexistente
Bonificación adquisiciones inter vivos Comunidad Valenciana	75%	Adquisiciones ínter vivos por los hijos que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 € y su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo, con un límite de 420.000 €
Cuota tributaria a ingresar		385.081 ptas. (2.314,38 €)

Fuente. Elaboración propia (2018)

- **Viernes, 31 de agosto de 2018.**

A la fecha arriba reseñada, se encontraba vigente la Ley 13/1997, en su **modificación del 28 de julio de 2018**. Las tarifas vigentes, señaladas por el art. 11, correspondían con la modificación publicada el 19/12/2003, en vigor a partir del 01/01/2004.

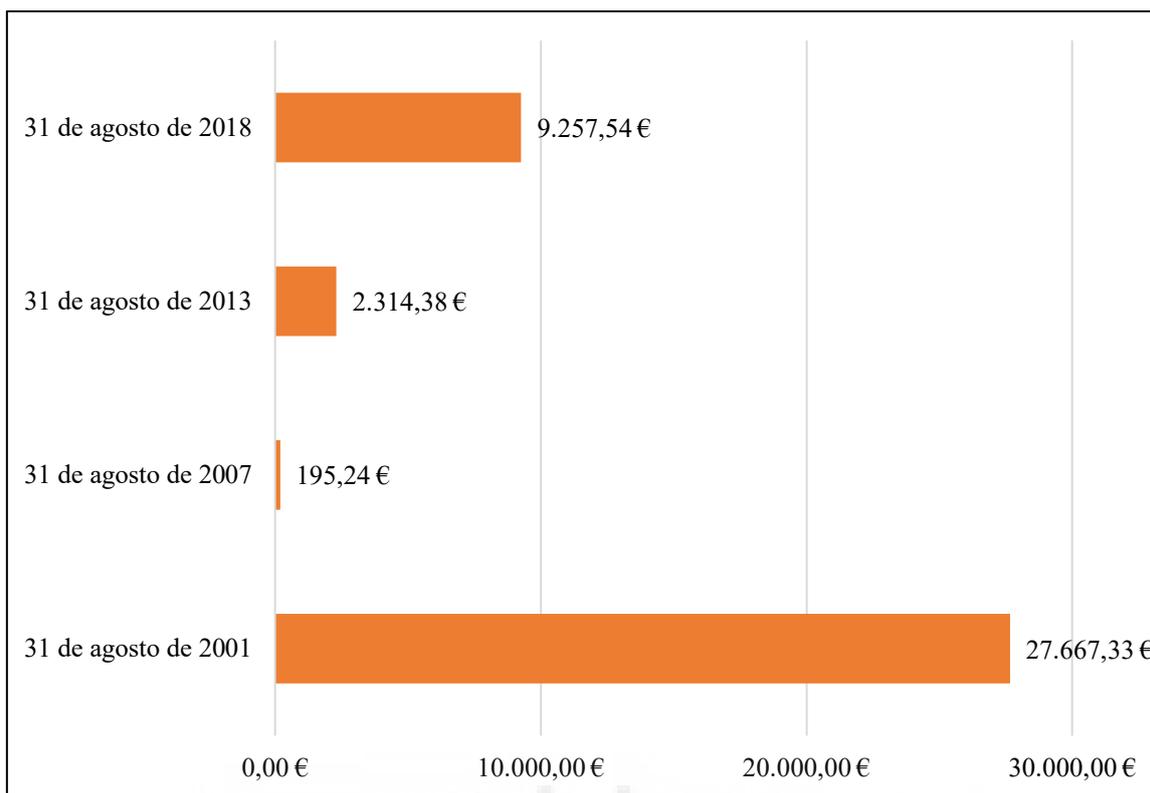
Tabla VI. Resolución a fecha 31 de agosto de 2018

Base imponible	30.000.000 ptas. (180.000 €)	
Reducciones	Adquisiciones por hijos de 21 o más años que tengan un patrimonio preexistente, en todos los casos, de hasta 2.000.000 €	
	16.638.600 ptas. (100.000 €)	
Base liquidable	13.310.880 ptas. (80.000 €)	
Cuota íntegra	Hasta 13.030.000 ptas. (78.311,88 €)	1.494.963 ptas. (8.984,91 €)
	Resto 280.880 ptas. al 16,15%	45.362 ptas. (272,63 €)
TOTAL		1.540.325 ptas. (9.257,54€)
Coefficiente multiplicador	1,0000	Parentesco de primer grado (madre-hija) sin patrimonio preexistente
Cuota tributaria a ingresar	1.540.325 ptas. (9.257,54€)	

Fuente. Elaboración propia (2018)

A continuación, y a través de la siguiente figura, será posible observar las diferencias en la cuota tributaria a ingresar del ISD en la Comunidad Valenciana, para el caso expuesto anteriormente, en las diferentes fechas (véase figura III).

Figura III. Resolución cuota tributaria a ingresar



Fuente. Elaboración propia (2018)

4.2. Estudio comparativo por CCAA

En cuanto al estudio comparativo entre el coste de una misma operación según sea de aplicación la normativa de la Comunidad Valenciana o la de alguna de las comunidades limítrofes, se calculará la cantidad a pagar por la indicada donación de 180.000 euros en fecha 31/8/2018 en las anteriormente citadas CCAA.

En su caso, también se contemplará el tratamiento de la indicada donación para el caso de que se destine al importe a adquirir la vivienda habitual por el donatario.

- Región de Murcia.

A la fecha arriba reseñada, se encuentra en vigor el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos³⁷.

Tabla VII. Resolución Región de Murcia

³⁷ COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA (2010). Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial del Estado*, 144, de 17 de junio de 2011, pp. 62569-62593.

Base imponible		180.000 €
Reducciones		0,00 €
Base liquidable		180.000 €
Cuota íntegra	Hasta 159 634,83 €	23 063,25 €
	Resto 23.36517 € al 21,25%	4.327,60 €
	TOTAL	27.390,85 €
Coefficiente multiplicador	1,0000	Parentesco de primer grado (madre-hija) sin patrimonio preexistente
Bonificación adquisiciones inter vivos Región de Murcia	99%	Adquisiciones ínter vivos por sujetos pasivos pertenecientes a los grupos I y II de parentesco
Cuota tributaria a ingresar		273,91 €

Fuente. Elaboración propia (2018)

Por otro lado, el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos ha derogado, para hechos imponible producidos a partir del 1/01/2018, la reducción autonómica por adquisición de vivienda habitual.

- Castilla-La Mancha.

A la fecha arriba reseñada, se encuentra en vigor la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha³⁸, revisada con fecha 01/06/2016.

Tabla VIII. Resolución Castilla-La Mancha

Base imponible		180.000 €
Reducciones		0,00 €
Base liquidable		180.000 €
Cuota íntegra	Hasta 159 634,83 €	23 063,25 €
	Resto 23.36517 € al 21,25%	4.327,60 €
	TOTAL	27.390,85 €
Coefficiente multiplicador	1,0000	Parentesco de primer grado (madre-hija) sin patrimonio preexistente
Bonificación adquisiciones inter vivos Castilla-La Mancha	90%	Adquisiciones ínter vivos por sujetos pasivos pertenecientes a los grupos I y II de parentesco, cuya base liquidable sea igual o superior a 120.000 € e inferior a 240.000 €
Cuota tributaria a ingresar		2.739,09 €

Fuente. Elaboración propia (2018)

Por su parte, la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, no contempla la reducción autonómica por adquisición de vivienda habitual.

³⁸ COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA (2013). Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. *Boletín Oficial del Estado*, 35, de 10 de febrero de 2014, pp. 11119-11158.

- **Aragón.**

A la fecha arriba reseñada, se encuentra en vigor la Ley 2/2017, de 30 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria³⁹, que modifica el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos⁴⁰.

Tabla IX. Resolución Aragón

Base imponible		180.000 €
Reducciones		0,00 €
Base liquidable		180.000 €
Cuota íntegra	Hasta 159 634,83 €	23 063,25 €
	Resto 23.36517 € al 21,25%	4.327,60 €
TOTAL		27.390,85 €
Coefficiente multiplicador	1,0000	Parentesco de primer grado (madre-hija) sin patrimonio preexistente
Cuota tributaria a ingresar		27.390,85 €

Fuente. Elaboración propia (2018)

Por su parte, la Ley 2/2017, de 30 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, que modifica el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, no contempla la reducción autonómica por adquisición de vivienda habitual en el caso de las donaciones.

- **Cataluña.**

A la fecha arriba reseñada, se encuentra en vigor la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones⁴¹.

³⁹ COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN (2017). Ley 2/2017, de 30 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 97, de 24 de abril de 2017, pp. 31607-31608.

⁴⁰ COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN (2005). Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial de Aragón*, 128, de 28 de octubre de 2005, pp. 12806-12815.

⁴¹ COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA. Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 165, de 8 de julio de 2010, pp. 60037-60066.

Tabla X. Resolución Cataluña

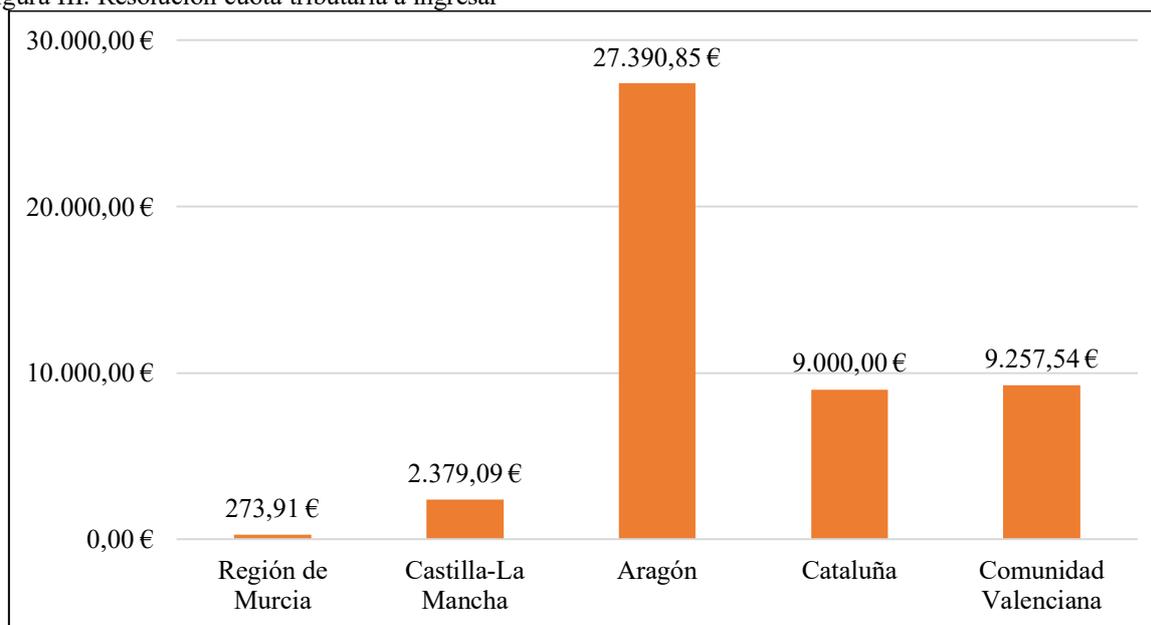
Base imponible		180.000 €
Reducciones		0,00 €
Base liquidable		180.000 €
Cuota íntegra	Hasta 0,00 €	0,00 €
	Resto 180.000 € al 5%	9.000 €
TOTAL		9.000 €
Coefficiente multiplicador	1,0000	Parentesco de primer grado (madre-hija) sin patrimonio preexistente
Cuota tributaria a ingresar		9.000 €

Fuente. Elaboración propia (2018)

Por su parte, la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones contempla la reducción por la donación de una vivienda que ha de constituir la primera vivienda habitual o por la donación de dinero destinado a la adquisición de dicha primera vivienda habitual. Concretamente, y según el art. 54, en las donaciones a descendientes de una vivienda que debe constituir su primera vivienda habitual o de dinero destinado a su adquisición, puede aplicarse una reducción del 95% del valor de la vivienda o el importe dados, con una reducción máxima de 60.000 €, límite que se fija en 120.000 € para los donatarios que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

La siguiente figura representa las diferencias en la cuota tributaria a ingresar del ISD en las cuatro CCAA limítrofes a la Comunidad Valenciana, para el caso expuesto anteriormente, y a fecha de 31/08/2018.

Figura III. Resolución cuota tributaria a ingresar



Fuente. Elaboración propia (2018)

5. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo ha sido posible ofrecer una imagen pormenorizada del ISD, tanto dentro del Sistema Impositivo Español como en el ámbito de la Comunidad Valenciana, teniendo en cuenta la regulación de las CCAA más próximas a través de una actividad práctica. De hecho, y tal como se ha podido comprobar, los impuestos se alzan como la más importante fuente de financiación del gasto público, aunque algunos de ellos puedan resultar un tanto polémicos, como es el caso del ISD.

La cesión del ISD a las CCAA a través de las distintas regulaciones ha provocado ya no sólo la esperada descentralización fiscal, sino un importante desarrollo autonómico del impuesto capaz de producir importantes diferencias en el importe de la deuda tributaria entre las mismas, en base a las distintas y dispares tarifas, deducciones o coeficientes. No existe una unidad ni mucho menos un criterio común, lo que además de percibirse sin demasiado esfuerzo, afecta directamente, en mayor o menor medida, a los habitantes de según qué CCAA cuando, por ejemplo, deciden aceptar una herencia o una donación inter vivos.

El componente ideológico del ISD también es más que evidente: con tan sólo echar un vistazo a las diferencias existentes en las cuotas tributarias a ingresar en las distintas CCAA que lindan con la Comunidad Valenciana, es posible concluir una tendencia a las bonificaciones generalizadas en los gobiernos autonómicos más conservadores (como es el caso de la Región de Murcia), frente a la inclinación por los beneficios fiscales (como es el caso de Aragón), en los gobiernos más progresistas.

Por su parte, la Comunidad Valenciana ha experimentado una evolución descendente en las bonificaciones generalizadas de la cuota tributaria a ingresar en el caso del ISD. En el año 2013, el gobierno popular propuso, junto a otras medidas, reducir el déficit público de la Generalitat Valenciana, algo que aparece en la exposición de motivos del Decreto-ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunitat Valenciana, así como otras medidas en materia de ordenación del juego⁴². Por ejemplo, la bonificación por adquisiciones

⁴² GENERALITAT VALENCIANA (2013). Decreto-ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunitat Valenciana, así como otras medidas en materia de ordenación del juego. *Diari Oficial de la Comunitat Valenciana*, 7083, de 6 de agosto de 2013, pp. 23308-23321.

inter vivos pasaría de un 99% (establecido en 2007) a un 75%, en el caso de las adquisiciones *inter vivos* por los hijos que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 € y su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo, con un límite de 420.000 €.

Ya en 2017, la supresión de las bonificaciones en el caso de los actos *inter vivos* ha formado parte del gobierno socialista, continuando con las medidas establecidas para la consolidación fiscal y la superación del déficit público, lo que ha obligado a reajustar las bonificaciones tributarias vigentes en aquella fecha a través de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat⁴³. A modo de ejemplo, la bonificación anteriormente (para adquisiciones *inter vivos*) citada fue suprimida por completo.

En ese sentido, y desde hace varios años, se observa un clamor popular orientado a la supresión del ISD, apoyado también por numerosos autores. Con el objetivo de evitar las más que alarmantes disparidades fiscales entre CCAA, que no conducen más que a crear conflictos y enfrentamientos, la idea es eliminar esta forma de financiación autonómica de manera definitiva. No se trata, pues, de una demanda regional exclusiva, a pesar de las asimetrías detectadas anteriormente, dado que el deterioro del ISD es más que evidente, ya no sólo para sí mismo sino para algunos españoles frente a otros, quienes se ven obligados a renunciar a una herencia o donación, o a migrar a otras CCAA en las que obtener mayores ventajas fiscales.

Queda claro que el ISD se ha convertido en el centro del debate político; de ahí que los distintos partidos, en sus programas electorales, propongan la reforma del modelo de financiación autonómica, aunque sin consenso a la hora de abolirlo o, por el contrario, reformarlo. En ese sentido, y si bien reduce los incentivos para trabajar, ahorrar y dejar herencias a familiares directos, los aumenta en el caso de evadir impuestos, a través de las migraciones entre CCAA. Además, y a pesar de que permite una mayor inversión en políticas públicas en beneficio de los sectores más desfavorecidos, la ciudadanía no está del todo de acuerdo en abonar cantidades económicas diferentes y desorbitadas, por ejemplo, en el caso de heredar bienes o inmuebles por los que sus progenitores, en su día, ya tributaron.

⁴³ GENERALITAT VALENCIANA. Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. *Boletín Oficial del Estado*, 34, de 9 de febrero de 2017, pp. 8694-8813.

En definitiva, la cesión del ISD ha sido la verdadera causa de su nefasta gestión territorial y de la desigualdad a pesar de las distintas reformas regionales. De ahí que, más que su abolición, sea necesaria una reforma integral del mismo en base a su esencia principal: financiar el gasto público, pues la ciudadanía tiene necesidades que, desde la Administración Pública, es necesario continuar satisfaciendo, como es la sanidad, la educación o la cobertura por desempleo o enfermedad. Resulta muy sencillo, como ciudadano, reclamar la desmesurada tributación por el ISD en ciertas CCAA, pero lo cierto es que el Estado de Bienestar también tiene un coste al que es necesario hacer frente, a ser posible, de una forma más equilibrada.

De ahí que, lejos de hablar de supresión, se defienda la idea de la reforma, pues el ISD es un instrumento de justicia redistributiva, basado en la eficiencia y la equidad, con numerosos inconvenientes constatables, pero también ventajas, al tratarse de una herramienta de impulso económico, de ordenación territorial, de protección de la naturaleza y, evidentemente, del Estado de Bienestar, algo que han reconocido Aparicio Pérez⁴⁴ y Tejerizo López⁴⁵. Se debe evitar, contra todo pronóstico, la competencia fiscal entre CCAA, ya no sólo como forma de eliminar la desigualdad, sino de recuperar la enjundia del ISD, ahora mismo enmascarada por los intereses regionales.

A modo de ejemplo, recordar que Tejerizo López⁴⁶, menciona la necesidad de distinguir claramente entre distintas adquisiciones en razón del parentesco, simplificar los tratamientos favorables, y clarificar y mejorar el procedimiento de aplicación. Además de todo ello, sería interesante equilibrar las cuantías en todas las CCAA, fijando unos límites mínimos y máximos que permitan homogeneizar este tributo, lo que también se lograría a través de una mayor y adecuada coordinación entre el Gobierno central y el autonómico.

De lo que no cabe duda es de que se necesita una intervención urgente y orientada a buscar el equilibrio del que, ahora mismo, no se tiene constancia, luchando contra la asimetría presente en las distintas CCAA y liberando de tintes ideológicos un impuesto que, lejos de beneficiar a la ciudadanía, la está perjudicando y enfrentando.

⁴⁴ APARICIO PÉREZ, A. (2014). “La constitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones.” En: *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Madrid: Dykinson SL, p. 94.

⁴⁵ TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2016). El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas. Madrid: UNED, p. 31.

⁴⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2016). El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas. Madrid: UNED, p. 31.

6. REFERENCIAS

- APARICIO PÉREZ, A. (2014). “La constitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones.” En: *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Madrid: Dykinson SL.
- BALLESTER GINER, E. (1989). *Derecho de sucesiones, Aspecto civil y fiscal*. 2ª edición. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa.
- BARCIELA PÉREZ, J. A. (2015). El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales. *Revista Quincena Fiscal*, 6, pp. 105-127.
- BARLETT, B. (1997). The end os State Tax? *Special Report*, Tax Notes, pp. 105-110.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F. (1992). *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*. Granada: Comares.
- BOZA I RUCOSA, M., y SÁNCHEZ MOLERO, J. (2008). La necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones. *Diario La Ley*, 6984.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A. y PEÑA ALONSO, J. L. (2002). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, Edersa.
- CIUDADANOS (2018). *El impuesto de sucesiones y donaciones en Cataluña: posicionamiento político* [Internet]. Madrid: Ciudadanos [consultado 10 de julio de 2018]. Recuperado de: <https://www.ciudadanos-es.org/statico/pdf/manifiestos/IMPUESTO-DE-SUCESIONES.pdf>.
- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN (2017). Ley 2/2017, de 30 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria. Boletín Oficial del Estado, 97, de 24 de abril de 2017, pp. 31607-31608.
- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN (2005). Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. Boletín Oficial de Aragón, 128, de 28 de octubre de 2005, pp. 12806-12815.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA (2013). Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. Boletín Oficial del Estado, 35, de 10 de febrero de 2014, pp. 11119-11158.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA. Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Boletín Oficial del Estado, 165, de 8 de julio de 2010, pp. 60037-60066.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA (2010). Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. Boletín Oficial del Estado, 144, de 17 de junio de 2011, pp. 62569-62593.

CONFERENCIA DE PRESIDENTES (2017). VI Conferencia de Presidentes. 17 de enero de 2017. Acuerdos adoptados [Internet]. Madrid: Ministerio de Política Territorial y Función Pública [consultado 20 de julio de 2018]. Recuperado de: http://www.seat.mpr.gob.es/portal/areas/politica_autonomica/coop_autonomica/Confer_Presidentes.html. GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. (2018). Hacia un nuevo sistema de financiación autonómica: ¿qué nos queda? Anuario Jurídico y Económico Escurialense, 51, pp. 355-378.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 60/2015, de 18 de marzo [Internet] [consultado 20 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://hj.tribunalconstitucional.es/>.

ESPAÑA (2009). Ley 22/2009, de 8 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican ciertas normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, 305, de 19 de diciembre de 2009, pp. 107086-107155.

ESPAÑA (1991). Ley 19/1991, de 6 del Impuesto sobre el patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 136, de 7 de junio de 1991, pp. 18692-18696.

ESPAÑA (1987). Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 303, de 19 de diciembre de 1987, pp. 37402-37408.

GENERALITAT VALENCIANA (2018). *Beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones y donaciones 2018* [Internet] [consultado 20 de julio de 2018]. Valencia: Conselleria d'Hisenda y Model Econòmic. Recuperado de: <http://www.hisenda.gva.es/en/web/tributos-y-juego/beneficios-fiscales-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-2018>.

GENERALITAT VALENCIANA. Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. *Boletín Oficial del Estado*, 34, de 9 de febrero de 2017, pp. 8694-8813.

GENERALITAT VALENCIANA (2014). Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat. *Boletín Oficial del Estado*, 35, de 10 de febrero de 2015, pp. 10810-10936.

GENERALITAT VALENCIANA (2013). Decreto-ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunitat Valenciana, así como otras medidas en materia de ordenación del juego. *Diari Oficial de la Comunitat Valenciana*, 7083, de 6 de agosto de 2013, pp. 23308-23321.

GENERALITAT VALENCIANA (1997). Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. *Boletín Oficial del Estado*, 83, de 7 de abril de 1998, pp. 11643.11649.

LÓPEZ ESPADAFOR, J. M. (2012). Consideraciones sobre la no confiscatoriedad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Quincena Fiscal*, 4.

PAN-MONTOJO, J. (1996). “Una larga e inconclusa transición: la reforma tributaria, 1977-1986.” En: TUSELL, J. y SOTO, A. (Eds.). *Historia de la transición y consolidación democrática en España*. Madrid: Alianza, pp. 264-304.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. (2006). *Guía del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. 3ª edición. Valencia: CISS.

REGISTRO DE ECONOMISTAS Y ASESORES FISCALES (2018). Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2018 [Internet] [consultado 30 de julio de 2018]. Madrid: Consejo General de Economistas. Recuperado de: <https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/REAF-%20Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20CCAA-2018.pdf>.

SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D. (2017). Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España (C-127/12, EU:C:2013:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones. *Actualidad Jurídica*, 46, pp. 142-146.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2015). Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales. *Quincena Fiscal*, 18, p. 33-52.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. (2015). La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea. *Revista de Estudios Jurídicos*, 15, pp. 1-31.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2016). *El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas*. Madrid: UNED.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. Impuesto de Sucesiones y Donaciones (C-2130/14) [Internet]. Sentencia de 3 de septiembre de 2014 [consultado 20 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://curia.europa.eu/>.

VV. AA. (2017). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* [Internet]. Madrid: Wolters Kluwer [consultado 10 de julio de 2018]. Recuperado de: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>.

7. ABREVIATURAS

CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
ISS	Impuesto de Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LIP	Ley 19/1991, de 6 del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPFRTC	la Ley 13/1997, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos
LISD	Ley 2421/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
REAF	Registro de Economistas y Asesores Fiscales
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea