



FACULTAD DE DERECHO

GRADO EN DERECHO

Curso Académico 2015/2016

Trabajo Fin de Grado

**EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
COMO
IMPUESTO CEDIDO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Alumno: José Luis Callejón Baena
Tutor: Miguel Ángel Luque Mateo

Junio, 2016

EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO
IMPUESTO CEDIDO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

ÍNDICE	1
I. Introducción.....	2
II. Aproximación conceptual.....	4
II.1. Fundamentos constitucionales.....	4
II.2. Elementos esenciales	7
1. Concepto.....	7
2. Naturaleza.....	7
3. Ámbito territorial.....	8
4. El hecho imponible.....	8
5. Sujeto pasivo.....	9
6. Responsables subsidiarios.....	9
III. Regulación del Impuesto	10
III.1. Atribución de Competencias.....	10
1. El proceso de transferencia.....	10
2. Desarrollo del proceso.....	10
III.2. Contenido normativo.....	13
1. Principios generales.....	13
2. Normativa estatal.....	14
3. Normativa Autonómica.....	18
III.3. Compatibilidad Autonomía-Igualdad Territorial (156CE-139 CE) ..	39
III.4. La doctrina del T. Supremo, del T. Constitucional y del TJUE, sobre la diferenciación por la residencia del beneficiario.....	41
1. Entre Comunidades.....	41
2. Entre residentes y no residentes.....	43
IV. Reforma del ISD.....	46
IV.1. El debate actual sobre el ISD y las propuestas de reforma.....	46
1. Argumentos en contra del Impuesto.....	46
2. Argumentos a favor de su mantenimiento y reforma.....	47
3. Necesidad de reforma.....	48
IV.2. Propuesta de reforma.....	49
1. Análisis de la propuesta de la Comisión de Expertos.....	49
2. Propuesta de reforma.....	50
V. Conclusiones.....	52
VI. Bibliografía, Normativa y Jurisprudencia.....	53

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), califica a este tributo como un impuesto “de naturaleza directa y subjetiva”, que “grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas”, es decir, los incrementos patrimoniales originados en la adquisición gratuita de bienes o derechos, por actos *inter vivos* (donaciones) o *mortis causa* (sucesiones).

A pesar de tratarse de un impuesto directo y, como tal, mucho más acorde con el mandato constitucional de contribuir al “sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”¹, desde hace unos años es, posiblemente, el tributo más cuestionado de nuestro sistema tributario.

Las recomendaciones a España desde los organismos internacionales como la Unión Europea (UE) o el Fondo Monetario Internacional (FMI) van siempre orientadas al aumento de la tributación indirecta, por ejemplo incrementando el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y disminuyendo la tributación directa, como el Impuesto sobre el renta de las personas físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) o el ISD

En el mismo sentido la Comisión de expertos, nombrada por el Gobierno de la Nación para el informe sobre la reforma fiscal, (informe Lagares)² se pronunciaba sobre la conveniencia de profundizar en la línea de incrementar la tributación indirecta en detrimento y disminuyendo la tributación directa. Para el Impuesto sobre Sucesiones, la citada Comisión propone una reducción significativa del ISD hasta niveles irrelevantes y, paralelamente, la eliminación del I sobre el Patrimonio.

Frente a los que optan sin más por su supresión, hasta el punto de organizar recogidas de firmas con vista a conseguir 500.000 y plantear una iniciativa legislativa popular, prevista, aunque prohibida en materias tributarias en el art. 87.3 CE, surgen opiniones absolutamente contrarias. ¿Debe suprimirse este impuesto de forma tal, que herencias como la de D. Emilio Botín se transmita a sus hijos sin que origine ingreso alguno en las arcas públicas, estatal o cántabra? ¿Y la Duquesa de Alba? ¿Y la Duquesa de Medina Sidonia? ¿Dónde tienen su domicilio? La pregunta no es banal, porque dependiendo de que su domicilio sea Cantabria, Madrid o Andalucía, el resultado es completamente distinto.

A primera vista, en los tres ejemplos citados hay una manifestación de incremento de capacidad económica en sus herederos, por lo que, de acuerdo con el art. 31 CE, se debería “contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. Esta contribución debería ser, además de real y no simbólica, “inspirada en los principios de igualdad y progresividad”. No disponemos de datos de lo aportado a las arcas públicas en cada uno de esos llamativos casos pero, de la normativa existente en ambas comunidades y por declaraciones en los medios, de responsables políticos y de los propios interesados, se deducen diferencias abismales, desde, a efectos prácticos no tributar, hasta hacerlo con millones de euros.

El panorama normativo actual implica unas diferencias sustanciales en la tributación por el ISD en las distintas CCAA del territorio de régimen común. Desde la cesión del impuesto a las CCAA, se han venido produciendo cambios normativos que conllevan ventajas o desventajas fiscales entre las CCAA, pudiendo hablar de una “carrera por reducir el ISD” en determinadas Comunidades. En los últimos años, algunas CCAA han optado por la reducción del ISD, llegando a una tributación que podría denominarse casi simbólica (si bien para determinados supuestos y no para todos los casos).

¹Según Calvo Ortega, “El sistema tributario justo se inspirará **siempre** en los principios de generalidad tributaria y capacidad económica y **puede** hacerlo en los de igualdad y progresividad”. Cfr .CALVO ORTEGA,R: *¿Hay un principio de Justicia Tributaria?* Aranzadi, 2012 Los Impuestos directos y personales cumplen con los cuatro principios.

²Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. Madrid, Febrero. 2014

El sistema tributario que da como resultado estas diferencias ¿es un sistema inspirado en la igualdad y la progresividad? En nuestra opinión, la diversidad normativa con que nos encontramos actualmente exige una revisión, y en su caso, una modificación de este impuesto. Las diferencias en la tributación pueden ser significativas, pudiendo afectar a decisiones tales como fijar la residencia habitual o en qué tipo de bienes canalizar el ahorro para su futura transmisión lucrativa (por fallecimiento o donación).

Sánchez López³, 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, la *desafortunada gestión territorial* del mismo, contribuyendo en muchos casos a su práctica eliminación”.

Sin embargo, esto no parece preocupar demasiado a una gran parte de la sociedad (generalmente la que tiene mayor capacidad económica) y a algunos partidos políticos (por lo general los defensores de una economía más liberal y menos social, con menos gasto público), y lo que se plantea no es corregir la regulación de este impuesto para hacerlo más igual y más progresivo sino directamente su supresión.

Por otra parte, además de una posible regulación inadecuada de la igualdad y la progresividad, hay un problema adicional y es que, generalmente, la mayor parte del caudal hereditario que debe sujetarse al ISD, la base imponible, está constituida por bienes ilíquidos; sin embargo el pago de la cuota tributaria ha de hacerse en dinero⁴, lo que puede crear problemas de liquidez insuperables y dar lugar a que se hayan producido bastantes renunciaciones en los últimos años de crisis económica. ¿Pueden estas renunciaciones contener indicios de alcance confiscatorio de este impuesto, en su regulación actual?

Se plantea en este trabajo analizar la situación jurídica del ISD; puesto que se trata de un impuesto cedido, es muy importante la regulación de cada Comunidad Autónoma, por sus consecuencias en las diferencias de cargas fiscales que pueden surgir por el hecho de tener la residencia en una u otra Comunidad; esas diferencias pueden ser importantes, planteándose su constitucionalidad; se hará un estudio comparativo de la regulación en las distintas CCAA, así como de la jurisprudencia constitucional y de la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Por último se analizarán algunas de las propuestas realizadas para la reforma de este impuesto y se planteará una propuesta propia. En cualquier caso, se pretende justificar la conveniencia y oportunidad del mantenimiento de este impuesto; si las distintas regulaciones de la CCAA han creado graves problemas de desigualdad, corrijáanse esas deficiencias y déjese a ese tributo cumplir con su función redistributiva.

³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal* num.18/2015.

⁴ “El tributo sólo se hace efectivo en especie en aquellos casos en que las deudas tributarias se extinguen con la entrega de bienes del patrimonio histórico o mediante adjudicación de bienes en el procedimiento ejecutivo”. MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; LOZANO SERRANO, C. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª ed., Tecnos, Madrid, 2014, p. 43.

II. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL.

II.1. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONES.

1. Artículo 31 CE:

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

Nos encontramos con varios conceptos, -“igualdad”, “progresividad” y “no alcance confiscatorio”, que requieren un comentario específico

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos: En la sucesión se manifiesta claramente un incremento de la capacidad económica del que hereda. Hay un incremento de la capacidad económica y, en consecuencia, se debe contribuir. Nadie cuestiona que los incrementos patrimoniales tributen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). No hay razón que justifique la no tributación de las transmisiones lucrativas. Pero es que, además, el mandato del artículo 31 vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos; si los ciudadanos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. En definitiva, es una exigencia de igualdad de todos ante la obligación constitucional de contribuir en el levantamiento de las cargas públicas, exigencia con dos vertientes; una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre⁵ y, por otra parte, la prohibición de concesión de privilegios tributarios discriminatorios, porque supondría una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

De acuerdo con su capacidad económica: La expresión constitucional “todos” incluye a toda persona, física o jurídica, residente o no residente, es decir, todos aquellos en que se manifieste capacidad económica están obligados a contribuir. Allí donde se manifieste esa capacidad económica, hay una posibilidad-deber de cumplir con la obligación de contribuir; esto tendrá que regularse en un sistema, que deberá respetar.

Principio de igualdad: Más allá de la igualdad formal, igualdad genérica, igualdad ante la Ley, exigida por el artículo 14 CE, el artículo 31CE exige, además, la igualdad tributaria, específica, igualdad material “en la Ley”.

Si el artículo 14 CE exige que los ciudadanos tienen que ser iguales ante una Ley, por el artículo 31 CE es la propia Ley la que tiene prohibido establecer privilegios discriminatorios, beneficios tributarios que desde el punto de vista constitucional constituyan una quiebra del deber genérico de contribuir a los gastos.

En este sentido, existe una amplia doctrina que el propio Tribunal Constitucional sintetiza⁶ en los siguientes términos: *“las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido.*

Entiende el Tribunal Constitucional que cualquier medida que establece diferencias será constitucional si tiene una justificación objetiva y razonable y existe proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Así pues, para el tribunal Constitucional⁷, *“en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del principio de igualdad previsto en su artículo 14 en este otro precepto, el 31.1, La igualdad ante la Ley tributaria, resulta,*

⁵ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

⁶ STC 96/2002 de 25 abril. RTC 2002\96, FJ 7.

⁷ STC 46/2000 de 17 febrero. RTC 2000\46, FJ 4.

pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado”.

De ahí que el legislador goza de un amplio margen de libertad en la regulación de los tributos; pero si las bonificaciones, exenciones, privilegios en definitiva, quiebran el principio de generalidad exigido por el artículo 31 CE, llegando a neutralizar la obligación tributaria derivada una manifestación de capacidad económica, sólo serán constitucionalmente admisibles cuando respondan a fines de interés general que la justifiquen, pues “*no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31*”⁸.

Para el Tribunal Constitucional lo importante no es la existencia de una medida tributaria diferente en una parte del territorio nacional, *sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente*”⁹ así como la proporcionalidad de la medida, “*entendida «como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido»*.”¹⁰

En definitiva, una capacidad económica distinta debe tener un tratamiento diferente; no se pueden establecer diferencias que lo harían discriminatorio, basadas en circunstancias personales tales como el sexo, religión, o lugar de residencia; precisamente, el lugar de residencia, ligado a la Comunidad Autónoma, está planteando ciertos problemas, dado que, al tratarse de un impuesto cedido, las CC AA, en el ejercicio de sus competencias, han generado importantes diferencias en su regulación, y, consecuentemente en la carga tributaria exigida, a veces muy distinta de una Comunidad a otra, lo que ha motivado un procedimiento contra España ante el TJUE, o una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo, (TS) sobre la normativa de la Comunidad Valenciana.

Principio de progresividad: Principio fundamental para hacer cumplir de forma justa con la obligación de contribuir cada uno *de acuerdo con su capacidad económica* y, especialmente, de conseguir la igualdad real. El que tiene más capacidad debe contribuir más y en mayor proporción; esto no es discriminatorio sino más igual en cuanto que iguala a todos según su capacidad económica sin atender a otras circunstancias.

El principio de progresividad no siempre se respeta en algunos elementos del sistema tributario. Con frecuencia este principio cede en beneficio de otro principio, el de la eficacia y la facilidad recaudatoria; para Calvo Ortega ¹¹ el artículo 31 CE exige el principio de generalidad (todos) y el de capacidad económica a todos los elementos del sistema, pero los principios de igualdad y progresividad sólo son exigibles al sistema en su conjunto; ahora bien, en el caso del ISD no hay razones de eficacia recaudatoria que justifiquen la no progresividad, puesto que se trata de un impuesto directo, personal y subjetivo.

No alcance confiscatorio: La progresividad tendrá que estar limitada precisamente para evitar este carácter confiscatorio. ¿Dónde está el límite? La Administración tendrá que fijarlo; es lo que conocemos como el tipo máximo. El establecimiento de este tipo máximo tampoco puede ser discriminatorio y contrario al principio de igualdad. De nuevo nos encontramos con diferencias según la Comunidad Autónoma que lo fije, por lo que deberemos acudir a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para comprobar la constitucionalidad de estas diferencias.

Además, como se apuntó en la INTRODUCCIÓN, las frecuentes renunciadas a las herencias, ¿pueden estar indicando que, en determinadas circunstancias, se esté produciendo confiscación? Porque hay otra cuestión que puede estar en el origen de ese carácter confiscatorio, que indican las renunciadas comentadas. La **escala de tipos** aplicables, incluido el tipo máximo, puede ser progresiva y no confiscatoria; pero esa escala se aplica sobre una base imponible, determinada, en principio, en función del valor de mercado de los bienes. ¿Cuál es el

⁸ STC 134/1996, de 22 de julio, F. 8.

⁹ STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12

¹⁰ STC 100/2012, de 8 de mayo FJ 4.

¹¹ CALVO ORTEGA, R. *¿Hay un principio de Justicia Tributaria?. op.cit.*

valor de mercado en una sucesión *mortis causa*? La transmisión se produce sin contraprestación económica, por lo que el valor de mercado habrá que **deducirlo**, obtenerlo o comprobarlo por la Administración por procedimientos al margen del propio hecho sucesorio; por ejemplo, en el caso de bienes inmuebles, normalmente la Administración se basa en los valores catastrales, a los que aplica determinados coeficientes, y de ahí deduce la base imponible. Y puede darse el caso de que en circunstancias especiales, esos valores catastrales estén desfasados y sean muy superiores al hipotético valor de mercado; la base imponible así determinada puede ser muy superior al valor “real” o “de mercado”¹²; en definitiva, una base imponible que, al aplicarle la escala de graven correspondiente, da como resultado una cuota que, para el heredero, tiene alcance confiscatorio y de hecho renuncia.

Conviene recordar que la prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir. A este respecto, SÁNCHEZ SÁNCHEZ, opina que, “podría decirse, que el derecho tributario dispone que el gravamen del valor de un bien, que sea establecido menor del treinta y tres por ciento no violaría la propiedad y por tanto no será confiscatorio¹³. MARTÍN ROMÁN Y DEL BLANCO, A.J. opinan que el amplio margen que tiene la Administración para determinar el valor de los bienes hereditarios puede suponer una inseguridad jurídica para el contribuyente¹⁴.

2. Otros mandatos constitucionales.

1º. Derecho a la herencia¹⁵.

La herencia, objeto de nuestro estudio, tiene la misma consideración constitucional que la propiedad privada. Es un derecho fundamental que, delimitado por la función social, no se le puede privar a nadie. En definitiva, se establece el derecho y se prohíbe su privación, lo que ya estaba prohibido en el artículo 31, que impedía su alcance confiscatorio. Se reconoce un derecho con una función social; no es un derecho intocable sino que puede gravarse y someterse al interés público.

2º. Iniciativa legislativa.

Como se decía en la INTRODUCCIÓN, se viene hablando últimamente de la reforma de la normativa del Impuesto e incluso de su supresión. En este contexto no se entiende bien por qué no se promueve su reforma o su eliminación, directamente a través del Parlamento en lugar de realizarse *de facto* a través de las normas aprobadas por las distintas CCAA. Lo que aún resulta más difícil de entender es que se promueva una recogida de firmas para presentar una iniciativa popular, expresamente prohibida por el artículo 87: “No procederá dicha iniciativa en materias tributarias . . .”

3º. Autonomía financiera de las CCAA.

El art. 137 CE organiza el Estado en municipios y Comunidades Autónomas, aunque exigiendo el artículo 139 CE, para todos españoles, “los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”. El 156 CE garantiza la autonomía financiera de las CCAA si bien deberán ejercer sus competencias “con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. ¿Son incompatibles los artículos 139 y 156?. El Tribunal Constitucional, en reiterada jurisprudencia, considera compatibles ambos principios.

¹² Vid. sobre este aspecto LUQUE MATEO, M.A.: *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITPyAJD. Procedimiento de gestión y vías de oposición*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 168-178.

¹³ SÁNCHEZ SÁNCHEZ E.M. *La Desigualdad de Trato en la Tributación de las Sucesiones y Donaciones en España y la Unión Europea* Revista de Estudios Jurídicos nº 15/2015 (Segunda Época) ISSN 2340-5066. Universidad de Jaén

¹⁴ MARTÍN ROMÁN, J. Y DEL BLANCO GARCÍA, A.J.: *La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa*, Crónica tributaria, n. 151/2014, pp. 140.

¹⁵ Artículo 33 CE.

II.2. ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO.

II.2.1. Concepto.

El ISD grava, con carácter general, “los incrementos patrimoniales obtenidos, a título lucrativo, por personas físicas”¹⁶, derivados de la adquisición gratuita de bienes o derechos, ya sea por actos *inter vivos* (donación) o *mortis causa*, (sucesión). No puede dudarse de que esta adquisición gratuita es una manifestación de riqueza y, como tal, debe ser sometida a gravamen. Por ello, no se puede renunciar a un tributo que, en esencia, es justo.

En la Exposición de Motivos de la LISD se justifica este impuesto, en la consideración de que “contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma a favor del Tesoro Público”, con lo que se penaliza un excesivo grado de concentración y acumulación de la riqueza. Gravar la herencia con este impuesto es, al mismo tiempo, una actuación coherente con el reconocimiento de la función social de la misma.

Por medio del ISD se somete a tributación un incremento patrimonial similar al que se produce en las ganancias de patrimonio, onerosas, gravadas por el IRPF, por lo que, como advierte CHECA GONZÁLEZ¹⁷ el objeto de este impuesto podría incluirse en el IRPF y simplificar el sistema tributario suprimiendo el ISD. No obstante, son varias las razones que justifican su tratamiento independiente. En primer lugar porque gravar en el IRPF un incremento patrimonial especialmente caracterizado por su irregularidad en el tiempo, podría producir un exceso de progresividad que habría que corregir. Por otra parte, un tratamiento independiente permite individualizar el gravamen en relación a la capacidad económica, teniendo en cuenta, como se dice en la misma Exposición de Motivos, “la cuantía de la adquisición patrimonial, el grado de parentesco entre transmitente y adquirente. . . . y el patrimonio preexistente del contribuyente”.

El Impuesto, en las Donaciones, tiene, además, una función complementaria del impuesto en las Sucesiones, pues de no gravarse las adquisiciones lucrativas *inter vivos*, se estaría permitiendo la evasión del impuesto en la sucesión con la mera donación en vida del caudal hereditario que, de no haberse producido la donación, con la muerte quedaría sujeta a gravamen. La carga tributaria que se imponga a las transmisiones lucrativas *inter vivos*, (donaciones), tendrá que ser tan gravosa, al menos, como en las sucesiones

II.2.2. Naturaleza

*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley*¹⁸.

Se trata, pues, de un impuesto de carácter **personal**, ya que es el contribuyente el que determina la masa patrimonial sujeta a tributación, y **subjetivo**, desde el momento que la deuda tributaria depende de la cuantía de su propio patrimonio, así como de su grado de parentesco con el causante. No obstante conviene matizar que la LISD distingue entre contribuyentes residentes y no residentes¹⁹; mientras que a los primeros se les exige por obligación personal a los no residentes se les exige por obligación real. En cualquier caso, al ser este un impuesto cedido a las CCAA, esta diferencia entre residentes y no residentes puede dar lugar, como veremos más adelante, a situaciones discriminatorias que, incluso, han ocasionado la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)²⁰ y obligado a modificar la disposición adicional segunda de la LISD.

¹⁶Art. 1, Ley 29/1987 de 18 de diciembre del “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

¹⁷CHECA GONZÁLEZ, C.: *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, en materia de Impuestos propios y cedidos*, Ed. Thomson Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2008

¹⁸Art. 1, Ley 29/1987 de 18 de diciembre del “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

¹⁹Art. 6 y 7 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre “del Impuesto de Sucesiones y Donaciones”

²⁰STJUE de 3 de septiembre de 2014 [TJCE 2014, 222], C-127/12, Asunto *España/Comisión*.

La obligación de contribuir nace con la muerte del causante, por lo que se trata de un impuesto instantáneo o no periódico; es progresivo y se encuentra cedido a las CCAA.²¹

Al igual que ocurre respecto del IRPF, el ISD, por su naturaleza, es incompatible con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). Es compatible, sin embargo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido, (IVA) cuando, quien transmite los elementos, sea un empresario o profesional y los tenga afectos a su actividad. Igualmente, es compatible con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (Impuesto conocido como Plusvalía Municipal).

II.2.3. Ámbito territorial

Se exige en todo el territorio nacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los territorios de régimen especial (País Vasco y Navarra), o lo acordado en los Tratados internacionales que sean de aplicación.

Dentro del territorio de régimen común, el ISD se ha cedido por el Estado a las distintas Comunidades Autónomas, por lo que su gestión corresponde a éstas, estableciéndose las normas reguladoras de la cesión en el caso concreto de este impuesto en las propias Normas reguladoras de Cesión de Tributos del Estado a las CCAA.

Es pues un tributo de titularidad estatal, cedido a las CCAA. La normativa a aplicar en cada Comunidad será la de la propia Comunidad; cuando no corresponda a ninguna Comunidad, o ésta no haya regulado una normativa propia, se aplicará la normativa estatal

II.2.4. El Hecho Imponible.

El artículo 3 de la LISD fija el hecho imponible en la adquisición de bienes y derechos por herencia, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos, así como a la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario,

Son hechos completamente distintos, la donación y la sucesión, que tienen en común la adquisición gratuita, pero que responden a la voluntad del donante en el caso de la donación, y a la muerte del causante en el caso de la sucesión, si bien es verdad que también en la sucesión interviene la voluntad del causante, aunque de forma muy limitada por la Ley; cuando sí son hechos imponibles prácticamente idénticos es en la donación y en el legado en la sucesión. En cualquier caso, claro está que podrían establecerse dos impuestos independientes, aunque no podemos olvidar lo indicado en el apartado II.2.1, en relación con la necesaria complementariedad del uno con el otro.

Por su parte el artículo 659 del Código Civil (Cc) define la herencia como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extinguen por su muerte”, distinguiendo el artículo 660 Cc al heredero, que sucede a título universal y al legatario, que lo hace a título particular.

El legado se define por tanto como una parte de la herencia, que el causante decide que se atribuya a una persona concreta (título particular), separadamente de lo que en su conjunto (título universal) corresponde al heredero. Teniendo en cuenta el carácter personal y subjetivo del impuesto, es decir progresividad de la escala de gravamen, grado de parentesco entre causante y beneficiario, o patrimonio anterior del heredero-legatario, hay que llamar la atención sobre la posibilidad, vía legados, de modificar la tributación de la herencia.

No es nuestro objetivo analizar con detalle y discutir cada uno de los bienes, derechos u obligaciones que constituyen la herencia, ni su modo de reparto, o necesidad de incorporar bienes colacionables; entendemos que todo eso entra en el campo del Derecho Civil y en concreto en el Derecho de Sucesiones. Nos interesa su tributación y por tanto, nos referiremos siempre el caudal hereditario como saldo positivo de bienes, derechos y obligaciones.

²¹Ley 22/2009 de 18 de diciembre

II.2.5. Sujeto Pasivo

En todos los casos el sujeto pasivo es el beneficiario, herederos o legatarios en la sucesión, donatarios en la donación, y beneficiarios en los seguros sobre la vida, en todo caso, cuando sean personas físicas.²²

Debemos observar que el artículo 5 LISD sólo se refiere al sujeto pasivo, sin hacer referencia alguna a la conexión con la normativa a aplicar; así, en el caso de la herencia, la normativa a aplicar es la de la Comunidad de residencia habitual del causante, con independencia de que, de acuerdo con el art. 5 el sujeto pasivo, el causahabiente, tenga su residencia en otra Comunidad.

A los no residentes, se les exige el impuesto por obligación real, “por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español”²³.

Como se verá más tarde, los no residentes, por definición, no tienen residencia en ninguna Comunidad Autónoma, y, por tanto, esta obligación de tributar-derecho de recaudar no corresponde a ninguna Comunidad y les será de aplicación la normativa estatal.

II.2.6. Responsables subsidiarios.

Serán subsidiariamente responsables del pago del Impuesto, en las transmisiones «mortis causa» de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros; en las entregas de cantidades a beneficiarios de seguros, las entidades de seguros que las verifiquen²⁴.

De ahí la negativa de las entidades financieras a mover, por herederos, fondos del causante. Podría ocurrir que si el heredero, sujeto pasivo, no cumpliera con el pago del tributo correspondiente a esos fondos, la entidad financiera se convertiría tras el correspondiente procedimiento, en obligado tributario a título de responsable subsidiario.

²² Artículo 5 Ley 29/1987 de 18 de diciembre del “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

²³ Artículo 7 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

²⁴ Artículo 8 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

III. REGULACIÓN DEL IMPUESTO.

III.1. ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS.

III.1.1 El proceso de transferencia de competencias en la Constitución.

El ISD es un tributo cedido, con capacidad normativa, por el Estado a las CC AA. Muchos de los inconvenientes que se asocian a este impuesto, se originan precisamente por la regulación normativa llevada a cabo, autónomamente, por las CCAA; analicemos con cierto detalle el “proceso” de transferencia de esa competencia desde el Estado a las CC AA.

La justificación de ese “proceso” se encuentra en algunos artículos de la Constitución, que, además, establecen como ha de materializarse y concretarse a través de Ley Orgánica y normativa autonómica, que son las que fijan el contenido normativo. Repasemos la base constitucional de esa transferencia de competencia.

1º. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado²⁵. No obstante, el artículo 150 CE, autoriza a las Cortes Generales a atribuir competencias legislativas a las CCAA, y al Estado transferir o delegar en las CCAA, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal. Además, el Estado puede dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas.

2º. Los artículos 138CE y 139CE confirman el principio de Igualdad establecido en el artículo 14 CE con carácter general y ahora concretado “en cualquier parte del territorio”. De nuevo nos encontramos con la advertencia de la no discriminación que, al menos de forma aparente, pudiera existir entre las diferentes normativas de las distintas CCAA. No sólo está prohibido un menor derecho, o una mayor obligación, sino también un mayor beneficio que pueda significar un privilegio. Nosotros nos preguntamos: ¿el procedimiento de eximir del pago del impuesto por medio de deducciones y bonificaciones que conducen a una cuota cero, como se hace en alguna Comunidad Autónoma, ¿puede significar un privilegio prohibido?

3º. El artículo 156 concede autonomía financiera a las CCAA para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. Para el ejercicio de esa autonomía financiera, las CCAA gestionarán sus propios recursos que, de acuerdo con el artículo 157 CE, estarán constituidos por entre otros, los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado.

Así pues, los artículos 156 y 157 de la Constitución conforman el marco constitucional regulador del sistema de financiación de las CC AA; el 156 CE instituye el principio de autonomía financiera de las CCAA “para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”; por su parte, el artículo 157 CE enumera los recursos de las CC AA, y remite a una Ley Orgánica la regulación del ejercicio de esas competencias financieras.

Podemos concluir que el Estado, exclusivo titular del derecho de establecer tributos, amparado por ley orgánica, puede cederlos a la Comunidad Autónoma, que puede gestionarlos, de acuerdo con la Constitución y las leyes, pasando los recursos así obtenidos a ser de la Comunidad Autónoma.

III.1.2 Desarrollo del proceso.

Cumpliendo este mandato constitucional, se aprobaron la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y los distintos Estatutos de Autonomía, en los que cada una de las Comunidades asume su competencia en la gestión de los impuestos que le cede el Estado, expresamente en la “Ley de cesión de tributos”²⁶.

El sistema se ha ido modificando en el tiempo, siguiendo las disposiciones constitucionales, sobre la base de los acuerdos tomados en el seno del Consejo de Política Fiscal

²⁵ Artículo 133 CE.

²⁶ En Andalucía: Ley 18/2010 de 16 de julio del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. BOE 17-07-2010

y Financiera. Los cambios más importantes se reflejan en la Ley 22/2009 de 18 de diciembre²⁷, si bien, en cuanto al ISD, no ha habido modificaciones sustanciales respecto a la LOFCA.

En primer lugar nos encontramos con la advertencia²⁸ y prohibición de establecer privilegios de clase alguna, o crear barreras fiscales dentro del territorio español, lo que viene a ratificar el mandato del artículo 138 CE, reiterado en el 139 CE; y lo resaltamos ahora porque las diferentes regulaciones realizadas por las CC AA han dado lugar a críticas y denuncias de inconstitucionalidad, precisamente por quebrantamiento del mandato constitucional de igualdad, por establecer privilegios o barreras fiscales en el territorio español. En el apartado III.3 se abordará la doctrina del Tribunal Constitucional sobre esta cuestión.

El art.4 de la LOFCA ratifica el carácter de recurso de la Comunidad Autónoma, de los tributos cedidos por el Estado, y el art.9 fija los principios rectores que han de respetar las CCAA para la regulación de los tributos propios; los mismos que, para los tributos cedidos, vendrán impuestos en las condiciones en la ley de cesión; entre ellos, el de no suponer obstáculo “para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio”.

Parece oportuno referirnos aquí a la exigencia del art. 157.2 CE, “no podrán....adoptar medidas.....que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”; o **capitales**, convendría añadir, como hace el art. 10 de la LOFCA, toda vez que la libre circulación de capitales es un pilar básico de la estructura jurídica de la Unión Europea²⁹ y su quebrantamiento ya ha sido objeto de condena por el TJUE.

El art. 10 LOFCA regula detalladamente la competencia que se cede y la Comunidad a la que se le cede.

En el caso de adquisiciones por causa de muerte, el sujeto pasivo es el heredero, y en la donación el donatario. No obstante la normativa a aplicar no corresponde al sujeto pasivo sino a la de la Comunidad Autónoma donde tenga la residencia habitual el fallecido (sin importar donde residan los herederos). Por el contrario en las donaciones de bienes distintos a los inmuebles, la normativa aplicable es la de la Comunidad Autónoma donde resida habitualmente el sujeto pasivo, ahora sí el donatario (sin importar, en este caso la residencia habitual del donante). Finalmente, si se trata de una donación de inmuebles, se aplica la normativa de la Comunidad Autónoma donde radiquen los mismos. En el siguiente cuadro pueden verse los puntos de conexión regulados en la LISD

Puntos de conexión en el ISD

Adquisiciones gravadas por el ISD	Normativa aplicable
Sucesiones y seguros sobre la vida	Residencia habitual del fallecido
Donación de inmuebles	Donde radiquen los inmuebles
Donación de bienes distintos a inmuebles	Residencia habitual del donatario

Fuente: Estudio comparativo del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en las CCAA. Cátedra ALTAE de estudios financieros y fiscales. Director: Dr. Cecilio Moral Bello

Conviene insistir en que la conexión del tributo, que cede el Estado, con la Comunidad receptora, se establece, en la modalidad de transmisiones *mortis causa*, (Art. 10.4.a de la LOFCA), en el domicilio del causante. Y es importante porque es frecuente el caso de un causante con domicilio en una Comunidad y herederos en la misma o en distinta. Por una parte, aunque todos los herederos tuviesen su residencia en Comunidad distinta a la del causante, la Comunidad a la que corresponde el tributo sigue siendo la del causante y a ella le corresponde gestionar y establecer su regulación de la manera que estime más conveniente, claro está que respetando el principio de igualdad y no discriminación. Igualmente, la normativa tiene que prever el caso de varios herederos, alguno de los cuales tenga su residencia fuera de la

²⁷Ley 22/2009 de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las C.C. A.A. de régimen común y se modifican determinadas normas tributarias

²⁸Artículo 2 de la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

²⁹Art. 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), Diario Oficial de la Unión Europea de 30 de marzo de 2010, C-83.

Comunidad de residencia del causante, porque la norma tiene que ser igual para todos, sea cual sea su residencia. Como afirma D' Ocón Espejo.³⁰

«Tratándose de residentes en España, puede ocurrir que los herederos de un fallecido residente en una determinada Comunidad Autónoma, pero cuyo único patrimonio inmobiliario está situado fuera de la misma, deban tributar en la Comunidad Autónoma de la residencia del causante sin poder aplicarse beneficio fiscal alguno, a pesar de que su riqueza esté establecida en el ámbito de otra Comunidad Autónoma o que los hijos de un mismo donante de efectivo, residiendo ambos en distintas CC AA, puedan tributar prácticamente de 0 a 100 según el territorio de la residencia».

La conexión es el domicilio del causante y, por tanto, la normativa ha de ser aplicable a todos en iguales condiciones; en otro caso se estaría infringiendo el principio de igualdad como ya ha dictaminado el Tribunal Constitucional³¹, en el caso de la normativa de la Comunidad Valenciana, que establecía una bonificación a los herederos que tuvieran su residencia en la Comunidad, bonificación que no era aplicable si la residencia estaba fuera de la Comunidad.

En el caso de transmisiones *inter vivos*, el punto de conexión depende también del tipo de bien. En las donaciones de **inmuebles**, la conexión es el lugar donde se encuentren los inmuebles. En la donación de bienes distintos de inmuebles, el donatario.

Para evitar la conocida “planificación fiscal” de la residencia habitual, se ha modificado el requisito de la residencia y ahora se requiere haber tenido residencia habitual en una Comunidad Autónoma los 5 años inmediatamente anteriores a la transmisión para poder aplicar la normativa de dicha Comunidad. Por ello, un cambio de residencia y una transmisión antes de que transcurran 5 años, llevaría consigo la aplicación de la normativa estatal y no se le podría aplicar ninguna de las ventajas de la comunidad de origen ni de la de destino.

Por último, el art.11 concreta, entre los tributos que pueden ser cedidos, el ISD.

La Ley 22/2009³² no introduce modificaciones sustanciales respecto a la regulación de la LOFCA en relación con el ISD; en su art.32 se concreta que el ISD que se cede a las CCAA es el “producido en su territorio”, y que se considera producido en su territorio el de los “residentes en España” según el punto de conexión. Por tanto, si el causante no es residente, sea cual sea la residencia del contribuyente, el impuesto no está cedido y corresponde a su inicial titular que es el Estado. Teniendo en cuenta que todas las CCAA han establecido desgravaciones y bonificaciones, se pueden generar problemas de desigualdad para los no residentes y afectar a la libre circulación de capitales, principio fundamental de la UE.

La transferencia de la competencia, en todas las CC AA, ha sido idéntica. Las condiciones y alcance de la cesión, iguales para todas las CCAA, vienen establecidos en la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las CC AA. Cada una tiene su “Ley de cesión” específica, pero el contenido es el mismo. Las diferencias surgen en la regulación propia de cada Comunidad. En Andalucía se realiza mediante la Ley 18/2010³³; y se asumen en la ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía.

De acuerdo con el artículo 19.2 de la LOFCA, se atribuye a la Comunidad Autónoma de Andalucía la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en la Ley 22/2009. En la LOFCA se recuerda la necesaria coordinación con la Hacienda Estatal y la prohibición de crear privilegios o establecer barreras territoriales (Art. 2 LOFCA); se regula la **posibilidad** de ceder tributos, y concretamente el ISD (Art. 11 LOFCA), así como el ejercicio de las competencias normativas (Art. 17 LOFCA).

Por la Ley 22/2009, se **cede** el ISD, delimitado a los residentes en la Comunidad Autónoma (Art. 32) y, por último, la Ley 18/2010, en su art. 1, modifica el art 178 del Estatuto de Andalucía, con lo que “se recibe” el ISD por parte de la Comunidad Autónoma; y en el art. 2 remite a la LOFCA y a la Ley 22/2009 para determinar el alcance y condiciones de la cesión así como la facultad de dictar normas propias.

³⁰ D'OCÓN ESPEJO, A.: «Diferencias territoriales en el ISD. Propuestas de reforma», Tribuna Fiscal, núm. 274, 2014

³¹ Sentencia del Pleno del TC 60/2015, de 18 de marzo de 2015

³² Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CC AA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias

³³ Ley 18/2010 de 16 de julio del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía

III.2. CONTENIDO NORMATIVO:

III.2.1. Principios generales

De acuerdo con nuestra Constitución, el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y CCAA. Todas las CC AA cuentan con autonomía política (artículo 137 CE) y autonomía financiera (artículo 156 CE), como medio de desarrollo y ejecución de su autonomía política. El mecanismo de financiación de las 15 CC AA del régimen común, está regulado por los artículos 157 y 158 CE, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA), y la ley 22/2009, de 18 de diciembre, de financiación autonómica (que sustituye a la anterior ley 21/2001).

De los principios generales que rigen el sistema de financiación autonómica, ya comentados en apartados anteriores, debemos resaltar los dos siguientes:

- **Autonomía financiera**, (artículo 156 CE). Las modificaciones habidas en la financiación de las CCAA han sido dirigidas a reforzar su autonomía financiera, potenciando la corresponsabilidad fiscal. No obstante, respecto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones nada sustancial ha cambiado puesto que desde el sistema anterior ya estaba cedido en su totalidad. Así pues, este principio del artículo 156 CE, que ha sido repetidamente defendido por el Tribunal Constitucional, no sólo no se ha puesto en cuestión, sino que se ha ido reforzando en el transcurso del proceso político de consolidación de las Autonomías.
- **Coordinación y lealtad entre Administraciones** (artículo 2 LOFCA). El vigente sistema de financiación insiste en este aspecto e, incluso, crea órganos de relación entre la AEAT y las Administraciones Autonómicas. Sin embargo y por lo que respecta al ISD hay que admitir que los logros obtenidos han sido escasos. Es tal la disparidad producida por las normativas autonómicas, que en algunos casos ha habido pronunciamientos del Tribunal Constitucional declarando inconstitucionales algunas normas o del TJUE declarándolas contrarias al principio de libre circulación de capitales. Además de pronunciamientos genéricos del tribunal Constitucional reclamando “la necesaria uniformidad normativa” más allá “de las necesarias diferencias que resulten inexcusablemente del legítimo ejercicio de la autonomía”. Y eso sin contar el rechazo generalizado a este impuesto, precisamente por la falta de coordinación y lealtad entre administraciones; coordinación y lealtad que ha sido sustituida por una competencia a la baja entre ellas, hasta el extremo de haberlo suprimido de hecho en algunas de ellas.

Para el estudio del complejo sistema normativo resultante, partiremos de la normativa Estatal del régimen común, contenida en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del ISD, y del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre que aprueba su Reglamento; a partir de ahí estudiaremos las modificaciones introducidas por la normativa autonómica si bien no entramos en las normativas de las CCAA de régimen especial (País Vasco y Navarra) ni en las ciudades autónomas (Ceuta y Melilla) que también tienen normas específicas en la propia normativa estatal.

Como venimos diciendo desde el comienzo de este trabajo, la cesión de capacidad normativa, en materia del ISD, ha dado lugar a ventajas fiscales entre CCAA que ponen de manifiesto la necesidad de revisar este impuesto. Las diferencias en la tributación pueden ser significativas, pudiendo ser origen, como ya hemos visto, de deslocalizaciones, con cambio de residencia habitual. Las diferencias pueden afectar también al tipo de bien hacia el que orientar el ahorro, toda vez que en la normativa del ISD se regulan reducciones y bonificaciones en función del bien transmitido, no siendo uniforme el tratamiento fiscal de los bienes, estando favorecidos unos frente a otros; hay, incluso, diferencias en el tratamiento de los bienes afectos a una actividad empresarial o profesional, o hasta en la vivienda habitual.

Las CCAA tienen competencia para introducir reducciones en la base imponible, deducciones en la cuota, modificaciones de las tarifas y coeficientes, con lo que pueden llegar a la eliminación prácticamente total; supresión “de hecho” aunque no supresión legal, puesto que el establecimiento e eliminación de un impuesto es competencia exclusiva del Estado; pero, en la práctica, algunas lo han suprimido y otras lo han dejado reducido a un tributo meramente simbólico y desprovisto de todo efecto redistributivo como fin esencial de cualquier tributo.

Las CCAA han ejercitado su capacidad normativa dentro de sus competencias, introduciendo modificaciones respecto de la normativa Estatal, no de forma homogénea, por lo que en este momento, el aplicar una u otra normativa, que corresponderá en función de la residencia del causante o del donatario, conlleva grandes discrepancias fiscales en la carga tributaria para los sujetos pasivos. Estas ventajas o beneficios fiscales han generado una auténtica “carrera entre Comunidades” por reducir el ISD.

Curiosamente, esta práctica eliminación del impuesto no siempre ha venido acompañada de una menor recaudación. El caso más llamativo es el de la Comunidad de Madrid donde, desde hace algunos años, incluso ha aumentado la recaudación de este impuesto. La explicación puede estar en que la conexión en el caso de las donaciones es la residencia del donatario mientras que en las sucesiones es la del causante. Un causante con residencia en una Comunidad con menos deducciones y beneficios, y con heredero/s en otra más ventajosa, por ejemplo Madrid, lo que iba a transmitirse vía sucesión se transmite vía donación y se elude el pago del tributo o, mejor dicho, se paga un tributo insignificante pero que finalmente se traduce en un incremento pequeño para la Comunidad “blanda” frente a una disminución importante en la Comunidad “dura”

Esta situación es la que ha generado el actual debate sobre la necesidad de revisar este impuesto, en la búsqueda de “la necesaria uniformidad normativa” y en el respeto a la legítima autonomía de las CCAA.

III.2.2. Normativa Estatal del ISD. Ley 29/1987, de 18 de diciembre

No repetimos aquí lo ya dicho en el epígrafe dedicado a la caracterización del impuesto y que corresponde a los capítulos I, II y III de la LISD, por tratarse además de aspectos que no pueden modificarse por las normativas de las CCAA. A partir del capítulo IV -determinación de la base imponible- las CCAA pueden introducir modificaciones que pueden afectar a la base imponible, por lo que conviene estudiar por separado la normativa estatal y las modificaciones introducidas por cada una de las CCAA y que, sólo serán de aplicación en la Comunidad que las haya dictado.

III.2.2.1. Determinación de la Base Imponible

Con carácter general la base imponible la determina la Administración, por estimación directa. De no poder hacerlo por estimación directa, se podrá hacer por estimación indirecta, si se dan las condiciones y requisitos establecidos por la Ley General Tributaria.

Para MARTÍN ROMÁN Y DEL BLANCO GARCÍA³⁴, la mención en la Ley al **valor real** puede suponer una inseguridad jurídica, dado que la LISD no lo desarrolla, dejando un amplio margen a la Administración para definirlo según sus prioridades. Por su parte, el Tribunal Constitucional³⁵ ha señalado que “declarar un valor real es una magnitud indeterminada en tanto no se determine qué debe entenderse por valor real, ni se especifiquen los parámetros que deban emplear los sujetos pasivos del impuesto para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes.”

a) Adquisiciones mortis causa

Constituye la base imponible el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, por lo que al valor real de los bienes y derechos que se adquieren hay que deducir las cargas y deudas.

Entre los bienes y derechos adquiridos por cada heredero, se incluyen también por pertenecer al causante, los bienes siguientes:

- Ajuar doméstico, que, en general, se valorará en un 3% del caudal relicto del causante.
- Bienes y derechos que hubieren pertenecido al causante hasta un año antes del fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos a

³⁴ MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A.J. *La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa*, Crónica tributaria, n. 151/2014, pp. 140).

³⁵ STC 194/2000 de 19 de julio, FJ 7.

persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

b) Adquisiciones inter vivos

En las donaciones y transmisiones lucrativas *inter vivos* la base imponible estará constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, es decir el valor real de los bienes y derechos adquiridos, minorados por las cargas y deudas que reúnan las siguientes condiciones:

- Serán deducibles únicamente las cargas, de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidas sobre los bienes y disminuyan realmente su capital o valor, como censos o pensiones, y no las de obligación personal, como hipotecas o prendas. Si no figurara la duración de las cargas, se entenderán ilimitadas.
- Respecto a las deudas, sólo son deducibles las garantizadas con derecho real que recaiga sobre los mismos bienes o derechos adquiridos, siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación.

c) Seguros sobre la vida

En el caso de seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por un beneficiario, en caso de muerte del asegurado, constituyen la base imponible del beneficiario. Estas cantidades se añadirán a la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o asegurado en el colectivo.

Si el seguro se hubiese contratado por ambos cónyuges o por uno cualquiera de ellos pero con cargo a la sociedad de gananciales, siendo beneficiario el cónyuge sobreviviente, la base imponible estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.

d) Comprobación de valores

Los sujetos pasivos están obligados a declarar los bienes adquiridos atribuyendo a cada bien su valor real. De no hacerlo, tienen un plazo de 10 días para subsanar la omisión. Por su parte, la Administración podrá comprobar, en cualquier caso, el valor real de los bienes y derechos transmitidos, siguiendo lo establecido en la Ley General Tributaria.

Si de la comprobación realizada por la Administración se determinaran valores inferiores a los declarados por los interesados, se mantendrán los declarados. Por el contrario, si resultaran superiores, se mantendrán éstos, aunque podrán ser impugnados por los sujetos pasivos, en los plazos de reclamación de las liquidaciones a que hayan dado lugar los valores determinados por la Administración.

En transmisiones lucrativas *inter vivos*, el resultado del expediente se notificará en primer lugar al transmitente, que podrá impugnar dichos valores si afectan a sus derechos. Si la impugnación fuese estimada en todo o parte, la resolución final afectará también a los sujetos pasivos (donatario) del ISD, por lo que habrá que notificársela.

III.2.2.2. Base liquidable

La LOFCA, en su artículo 19 (Competencia sobre regulación de tributos) establece que las CCAA pueden asumir competencias normativas para establecer reducciones de la base imponible, la tarifa, fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, o regular la gestión.

Así pues, la base liquidable se obtiene aplicando en la base imponible las reducciones aprobadas por las CCAA, aplicándose primero las del Estado y a continuación las de la Comunidad. Por ello, conviene señalar las reducciones establecidas por la Ley estatal, que serán aplicable cuando no corresponda a ninguna Comunidad, o siendo competente una determinada Comunidad, ésta no las hubiese modificado. Las reducciones estatales son las siguientes:

1) Adquisiciones *mortis causa*

En adquisiciones *mortis causa*, incluidas las adquisiciones de beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del contratante si el seguro es individual, o del asegurado si es colectivo, o en el caso de un seguro contratado por una empresa a favor de sus

empleados, para el supuesto de que, como decíamos anteriormente, la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones o no las pudiera aplicar el sujeto pasivo, se aplicarán:

a) Por parentesco:

- Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente o beneficiario, con un máximo de 47.858,59 euros.
- Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.
- Grupo III. Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.
- Grupo IV. Adquisiciones por colaterales a partir del cuarto grado, o extraños, no hay lugar a reducción.

b) Por minusvalía:

Reducción de 47.858,59 euros a personas con grado de minusvalía de entre el 33 y el 65%; y de 150.253,03 euros para minusvalía igual o superior el 65%.

c) Por cantidades recibidas de seguros de vida

Reducción del 100% hasta máximo de 9.195,49 euros cuando el parentesco con el contratante fallecido sea cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, o entre fallecido y beneficiario cuando se trate de un seguro colectivo. Si el seguro trae causa de actos de terrorismo, misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público, el 100% de lo percibido, sin limitación

d) Por clase de bienes

Reducción del 95%, con requisito de permanencia de diez años (salvo que el causahabiente falleciera antes de los 10 años):

- Empresa individual, negocio profesional, participación en entidades que formen parte de la base imponible. (Véase art. 4.8 de la LIP)³⁶; las condiciones, requisitos y limitaciones que deben cumplir esos bienes, son los mismos que los exigidos en el art. 4.8 de la LIP a la que nos remitimos.
- Vivienda habitual: Hasta un máximo de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo en relación a la vivienda habitual del causante. Para cónyuge, descendientes y ascendientes, y pariente colateral mayor de 65 años que hubiera convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.
- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural

e) Por adquisición de explotaciones agrarias prioritarias y de superficies rústicas de dedicación forestal (Ley 19/1995)³⁷, con requisito de permanencia de cinco años, (incompatible con reducción del 95% de adquisición de empresa):

Reducción que puede ir desde el 75% en el caso menos favorable y hasta el 100% en otros. Las condiciones, requisitos y limitaciones que deben cumplir esos bienes pueden verse con detalle en los artículos 3 a 6, 9 a 11 y 17 a 20 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, que transcribimos en el Anexo de legislación.

2) Adquisiciones *inter vivos*

Las reducciones establecidas por la normativa estatal son las siguientes:

a) Transmisión de participaciones, a favor del cónyuge, descendientes, o adoptados, de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones de entidades (art. 4.8 IP), se practicará una reducción del 95% si:

- El donante tuviese 65 años o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- Si el donante ejerciera funciones de dirección (no miembro Consejo de Administración), dejara de ejercer y recibir remuneración por ello.

³⁶ 15 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Artículo 4.8.

³⁷ Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias

- El donatario debe mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el IP los diez años siguientes a la donación, y no podrá realizar actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
- b) Transmisiones de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural (art. 4.1, 4.2 y 4.3 IP) a favor del cónyuge, descendiente, o adoptados: reducción del 95%, si se cumple que:
 - El donante tuviese 65 años o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
 - El donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre Patrimonio durante los diez años siguientes a la donación, y no podrá realizar actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
- c) Por adquisición de explotaciones agrarias prioritarias y de superficies rústicas de dedicación forestal (Ley 19/1995), con requisito de permanencia de cinco años: las mismas que en el caso de adquisición mortis causa, por lo que a ella nos remitimos

III.2.2.3. Tipo de gravamen. Tarifa

La escala de gravamen estatal, que se aplicará por defecto cuando no se haya aprobado otra por la Comunidad que corresponda, o no corresponda a una Comunidad determinada, es la reflejada en el siguiente cuadro:

Tipo de Gravamen

Base liquidable Hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto b.liquid 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: Artículo 21 de la LISD

III.2.2.4. Cuota tributaria

La cuota que se obtendría del cuadro anterior hay que multiplicarla por el coeficiente multiplicador aprobado por la Comunidad Autónoma que corresponda; de no existir éste o no corresponder ninguna (casos de obligación real y obligación personal en los casos de donación de inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fueran no residentes), se aplicará el siguiente regulado en el artículo 22 de la LISD.

Patrimonio preexistente	Grupo I y II	Grupo III	Grupo 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: Artículo 22 de la LISD

Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar el coeficiente multiplicador inmediatamente inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquella se reducirá en el importe del exceso.

En los casos de los seguros sobre la vida se aplicará el coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grupo en que por su parentesco con el contratante estuviese encuadrado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

Si no fueran conocidos los causahabientes en una sucesión, se aplicará el coeficiente establecido para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98 euros, sin perjuicio de la devolución que procediera una vez que aquellos fuesen conocidos.

Para la valoración del patrimonio preexistente se aplicarán las reglas del IP.

III.2.2.5. Devengo

En adquisiciones *mortis causa* y seguros sobre la vida, se devenga el día del fallecimiento del causante. En adquisiciones producidas en vida del causante, por contratos y pactos sucesorios y transmisiones inter vivos, se devenga el día en que se cause o se celebre el acto o contrato.

III.2.2.6. Autoliquidación

Los sujetos pasivos están obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imponibles a que se refiere la ley, en los plazos y formas establecidos. En el caso de Andalucía (y de otras CCAA) es obligatorio realizar una autoliquidación, para lo que tendrán que practicar las operaciones para determinar el importe de la deuda. En la declaración-autoliquidación se exige incluir el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos y que, tratándose de adquisiciones por *mortis causa*, incluidas las realizadas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida, todos los adquirentes interesados en la sucesión o seguro estén incluidos en el mismo documento o declaración y exista la conformidad de todos.

Hasta aquí lo más reseñable de la normativa estatal del ISD (Ley 19/1987). No entramos al análisis detallado de los capítulos IX (Normas especiales), X (Obligaciones formales), XI (Gestión del impuesto y XII (Infracciones y Sanciones) porque o bien se refieren a trámites, formales puramente administrativos, o a casos muy excepcionales que no añaden nada nuevo al debate sobre la necesidad de reforma o supresión del ISD.

III.2.3. Normativa Autonómica

Como hemos dicho más arriba, a las CCAA se les ha cedido capacidad normativa, pudiendo regular no sólo aspectos relativos a su gestión sino a otros como reducciones en la base imponible, (pudiendo mejorar las Estatales o establecer reducciones propias), tramos y tarifa del Impuesto, cuantía de patrimonio preexistente y coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones en la cuota, cuestiones que afectan a la cuota tributaria que finalmente resulta, llegando incluso a hacerla desaparecer en la práctica.

Por ello, una vez analizada la normativa Estatal, resulta imprescindible el estudio de la legislación vigente en cada una de las CCAA de régimen común. Nos detendremos en los aspectos más relevantes a destacar en la normativa de cada Comunidad, aplicables en la misma y que le diferencian del resto.

III.2.3.1. Andalucía

El marco legal que rige el ISD en Andalucía se recoge en el Decreto legislativo 1/2009³⁸ de 1 de septiembre y la Ley 18/2010 de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Andalucía introduce una primera modificación que se refiere a la equiparación de algunos sujetos pasivos, a los efectos de la aplicación de las reducciones en la base imponible y los coeficientes multiplicadores (art. 17 TR)

- a) Las parejas de hecho inscritas en el “Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía” se equiparan a los cónyuges.
- b) Las personas objeto de acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados.
- c) las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan, a los adoptantes.

A 1 de enero de 2016 están vigentes las siguientes particularidades con respecto a la normativa Estatal:

1. Base liquidable.

a. Vivienda habitual.

Mejora de la reducción de la base imponible por adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual, que sube del 95 al 99,99% cuando la vivienda haya constituido la residencia habitual del adquirente al tiempo del fallecimiento del causante, con los límites y requisitos establecidos en la normativa Estatal. (art.18 TR)

b. Reducción variable.

Sin perjuicio de las reducciones previstas por la normativa Estatal, (Ley 29/1987) y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de disposiciones dictadas por La Comunidad Autónoma de Andalucía, se aplicará una reducción variable, para adquisiciones *mortis causa*, incluidas beneficiarios de pólizas de seguros de vida, siempre que concurren en el sujeto pasivo los siguientes requisitos:

- ✓ Que pertenezca a los Grupos I y II de parentesco, o equiparados por la Comunidad.
- ✓ Que su base imponible no sea superior a 175.000 euros
- ✓ Que su patrimonio preexistente no sea superior a 500.000 euros

El importe de la reducción consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero.

c. Reducción variable por discapacidad

Mejora de la reducción por discapacidad, prevista en la normativa estatal para adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, que pasará a ser de una cuantía variable, cuya aplicación determine una cuota cero a los sujetos pasivos:

- ✓ Que tenga la consideración legal de persona con discapacidad
- ✓ Que su base imponible no sea superior a 250.000 euros

d. Mejora en la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades. (Art. 21 TR)

- ✓ Se reduce el requisito de de mantenimiento de los bienes adquiridos, *mortis causa*, de diez a cinco años.
- ✓ Se aumenta la reducción en la base imponible del 95 al 99%

2. Tipo de gravamen. Tarifa.

Se modifica muy ligeramente la escala de gravamen, aumentando el tipo aplicable en los dos últimos escalones, que pasan del 29,75 y 34% en la escala estatal a 31,75 y 36,5% en la autonómica.

³⁸ Decreto legislativo 1/2009 de 1 de septiembre que aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos

3. Cuota tributaria: Se mantienen los coeficientes multiplicadores de la normativa estatal.
4. Deducciones: no hay
5. Comentario final:

Andalucía ha introducido mejoras con respecto a la normativa Estatal, únicamente en lo relativo a los hechos imposables de adquisiciones *mortis causa* y cantidades percibidas como beneficiarios de seguro de vida, y no en el supuesto de donaciones; además de contemplar diversos supuestos de equiparaciones personales, aumenta la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante al 99,99%, manteniendo los límites y requisitos Estatales, asciende la reducción por adquisición de empresa individual o negocio profesional y participaciones en entidades al 99% y establece en 5 los años de mantenimiento, e introduce una reducción de cuantía variable.

No obstante, las mejoras introducidas requieren un comentario. Respecto a la reducción variable, se ha optado por una fórmula que, en mi opinión, tiene más defectos que ventajas porque introduce el indeseado efecto escalón. En lugar de aumentar linealmente la reducción prevista en la norma estatal, se ha optado por mantener la estatal y añadir otra, variable, cuya aplicación conduce a que para un sujeto pasivo con una base imponible de 100.000 euros, la reducción es de 100.000 euros; para otro con una base imponible de 175.000 euros la reducción será de 175.000 y para uno con base imponible de 176.000 euros será de 0 euros.

III.2.3.2. Aragón

El régimen jurídico de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Aragón viene establecido en el Decreto Legislativo 1/2005³⁹, de 26 septiembre, y en la Ley núm. 24/2010⁴⁰, de 16 de julio.

Las particularidades respecto a la normativa estatal son:

1. Base liquidable.

Se aplican, en la base imponible, las reducciones previstas en la normativa estatal (art. 20 LISD), con las siguientes mejoras:

1º. En adquisiciones *mortis causa*

- a) Reducción del 100% para adquisiciones por hijos del causante menores de edad, con un límite de 3.000.000 euros.
- b) Reducción del 100% en adquisiciones realizadas por discapacitados en grado igual o superior al 65%.
- c) Mejora de la reducción estatal por adquisición de empresa individual o negocio profesional y participaciones en entidades.
- d) Reducción propia del 30% por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes.
- e) Mejora de la reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual del causante, en función del parentesco con el mismo.
- f) Reducción propia del 30% por la creación de empresas y empleo.

2º. En adquisiciones lucrativas *inter vivos*

- a) Mejora de la reducción estatal aplicable a las adquisiciones de empresas individuales o negocios profesionales por cónyuge, descendientes o adoptados.
- b) Mejora de la reducción estatal aplicable a las adquisiciones de participaciones exentas en el IP por cónyuge, descendientes o adoptados.
- c) Reducción propia del 30% por adquisición de participaciones en entidades por donatarios distintos del cónyuge o descendientes.

³⁹ Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. BOA 128 de 28 de octubre de 2005

⁴⁰ Ley núm. 24/2010⁴⁰, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón. BOE 173 de 17 de julio de 2010.

- d) Reducción propia del 100% aplicable a las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos.
 - e) Reducción propia del 30% del dinero donado para la creación de empresas y empleo.
2. Tipo de gravamen. Tarifa:
No regulada, por lo que se aplica la escala estatal del art. 21 LISD.
 3. Cuota tributaria:
No regulado por lo que se aplica el artículo 22 LISD.
 4. Deduciones y bonificaciones:
Bonificación propia tanto en adquisiciones *mortis causa* como *inter vivos* para los grupos I y II de parentesco.
 5. Comentario final:
Como se puede observar, las reducciones en el caso de transmisiones *mortis causa*, a los hijos menores de edad, con un límite en la reducción de 3.000.000 euros y a los discapacitados con un grado de minusvalía superior al 65% (que no tienen límite), son prácticamente totales, **anulando de facto la base liquidable**.
También en las donaciones, se establecen unas reducciones para ascendientes, descendientes y cónyuge que de nuevo, **casi anulan la base liquidable**.

III.2.3.3. Asturias

El régimen jurídico de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias viene establecido en el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre⁴¹, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por el Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, y en la Ley núm. 19/2010⁴², de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

Las particularidades respecto a la normativa estatal son:

1. Base liquidable:
Se aplican las reducciones establecidas en la normativa estatal (art. 20 LISD) con las siguientes mejoras, y reducciones propias del Principado:
 - a. Reducción propia del 4% en adquisiciones *mortis causa* o *inter vivos* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales por consanguinidad hasta tercer grado (compatible con la estatal).
 - b. Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual.
 - c. Reducción propia del 95% por donaciones de dinero realizadas a favor de descendientes menores de 35 años o discapacitados con grado igual o superior al 65% con la finalidad de adquirir la primera vivienda habitual protegida.
2. Tipo de gravamen. Tarifa:
Igual que en la Comunidad Autónoma de Andalucía, se incrementa el tipo en los dos últimos escalones, al 31,25 y 36,50 % y se redondean los cambios de tipo en 8.000 € en lugar de los 7.987,45 € de la escala estatal

⁴¹Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por el Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. BOPA núm. 251, de 29 de octubre de 2014 y BOE num. 29, de 03 de febrero de 2015

⁴²Ley núm. 19/2010⁴², de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE 173 de 17 de julio de 2010.

3. Cuota tributaria:

Se mantienen los coeficientes multiplicadores de la normativa estatal, excepto para el grupo I que se establecen de acuerdo con el siguiente cuadro:

Patrimonio preexistente (Euros)	Grupo I
De 0 a 402.678,11	0,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	0,0200
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	0,0300
Más de 4.020.770,98	0,0400

Fuente: Artículo 22 DL 2/2014

4. Deducciones y bonificaciones:

Bonificación propia del 100% en adquisiciones *mortis causa* por sujetos pasivos incluidos en el grupo II del artículo 20.2.a) LISD. (descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes), con base imponible inferior a 150.000 € y patrimonio preexistente inferior a 402.678,11 €.

5. Comentario final:

Lo más característico de esta normativa es la eliminación prácticamente total del tributo para los sujetos pasivos del grupo I. Hasta 402.678,11 euros el coeficiente multiplicador es cero por lo que la cuota se anula. Para patrimonios preexistentes mayores, la cuota no se anula pero queda reducida en el peor de los casos a un 4%.

Respecto a los restantes grupos de parentesco, nos encontramos ante un caso similar a Andalucía. Allí se aplicaba una reducción variable en la base imponible de cuantía tal que la base liquidable fuese 0, pero sólo en los casos de base imponible inferior a 175.000 €. Aquí se aplica una bonificación del 100 % de la cuota, pero para bases imponibles inferiores a 150.000 €. Igualmente nos encontramos con el efecto escalón, ahora en 150.000 €.

III.2.3.4. Baleares

El régimen jurídico de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Baleares viene establecido en el D. L. 1/2014⁴³; y en la Ley 28/2010 del régimen de cesión.⁴⁴

Las particularidades respecto a la normativa estatal son:

1. Base liquidable:

Se aplican reducciones propias de la Comunidad, (art. 28 y 32 del Texto Refundido) y las establecidas en la normativa estatal (art. 20 LISD) con las siguientes mejoras:

- a. Reducción propia del 50% de las adquisiciones de dinero que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, debiendo cumplir determinados requisitos, entre ellos un patrimonio preexistente inferior a 400.000 euros.
- b. Reducción propia del 95% en adquisiciones *mortis causa* por el cónyuge, ascendientes o descendientes, de terrenos calificados como suelo rústico protegido, o de interés agrario, o en un espacio de relevancia ambiental.
- c. Mejora de la reducción por parentesco en todos los grupos.
- d. Mejora de la reducción por discapacidad, hasta 300.000 euros para minusvalía psíquica de grado superior al 33%, o minusvalía física o sensorial superior al 65%
- e. Mejora de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante.
- f. Mejora de la reducción por seguros sobre la vida para cónyuge, ascendientes o descendientes.

⁴³Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado. BOIB núm. 77, de 7 de junio de 2014 y BOE num. 160, de 2 de julio de 2014

⁴⁴Ley 28/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears. BOE 173 de 17 de julio de 2010

- g. Mejora de la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a actividades económicas o participaciones sociales en entidades.
 - h. Reducción por la adquisición de bienes de integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Illes Balears, (99%) o del Patrimonio Histórico estatal o de otras comunidades (95%).
2. Tipo de gravamen. Tarifa.
Se mantiene la escala estatal, con la mera modificación de redondear la escala de gravamen en miles de euros.
3. Cuota tributaria:
Se mantienen los coeficientes multiplicadores de la normativa estatal, con la única modificación de redondeo, a 400.000 € en lugar de los 402.678,11.
4. Deducciones y bonificaciones:
 - a) Bonificación del 99% sobre la cuota íntegra aplicable a causahabientes comprendidos dentro del Grupo I.
 - b) Deducción a los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II, del 1% de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa*, o del 7% en el caso de adquisiciones lucrativas *inter vivos*.
5. Comentario final:
Lo más característico de la normativa de esta Comunidad es la deducción del 99% de la cuota para los sujetos pasivos del grupo I, deducción a la que todavía se le añade otra por importe del 1% de la base imponible, con el límite de la cuota que restara tras la deducción anterior. En definitiva, los sujetos pasivos menores de 21 años quedan prácticamente liberados. No es el caso de los integrantes del grupo II que sólo tienen una deducción del 1% de la base imponible (7% en el caso de donaciones).
Todas las reducciones mejoran sustancialmente las estatales, (en el caso de discapacidad las duplica), introduciendo como novedad reducciones, tanto en sucesiones como en donaciones, por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural de Baleares o del Patrimonio Histórico estatal o de otras Comunidades.
Las reducciones son mayores en sucesiones que en donaciones, lo cual puede explicar que la deducción para los grupos I y II sea mucho mayor en Donaciones que en sucesiones (7% frente a 1%)

III.2.3.5. Canarias

El régimen jurídico de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Canarias viene establecido en el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril⁴⁵, y en la Ley 26/2010, de 16 de julio⁴⁶.

Las particularidades respecto a la normativa estatal son:

1. Base liquidable:
1º. Adquisiciones *mortis causa*:
Se sustituyen las reducciones estatales por unas análogas autonómicas y se añaden otras propias de la Comunidad de Canarias:
- a. Reducción por parentesco.
 - b. Reducción por discapacidad.
 - c. Reducción por seguros de vida.
 - d. Reducción por la adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional.
 - e. Reducción por la adquisición de participaciones en entidades.

⁴⁵Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril⁴⁵, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes, dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos-

⁴⁶Ley 26/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias. BOE 173 de 17 de julio.

- f. Reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante.
- g. Reducción por la adquisición de bienes de integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural.
- h. Reducción por sobreimposición decenal.
- i. Reducción propia por edad.
- j. Reducción propia por la adquisición de bienes del Patrimonio Natural.

2º. Adquisiciones lucrativas *inter vivos*:

Se sustituyen las reducciones estatales por unas análogas autonómicas y se añaden otras propias de la Comunidad de Canarias:

- a. Reducción por donación de una empresa individual o un negocio profesional.
- b. Reducción por donación de participaciones en entidades.
 - a. Reducción por donación de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural.
- c. Reducción propia por la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.
- d. Reducción propia por la donación de cantidades en metálico con destino a la constitución o adquisición de una empresa individual o un negocio familiar o para adquirir participaciones en entidades.
- e. Reducción propia por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

2. Tipo de gravamen. Tarifa:

No regulada, por lo que se aplica la escala estatal del art. 21 LISD.

3. Cuota tributaria:

No regulado por lo que se aplican los coeficientes multiplicadores en función del parentesco del artículo 22 LISD.

4. Deducciones y bonificaciones:

Bonificación a los sujetos pasivos de los Grupos I y II, del 99,99 % de la cuota en adquisiciones *mortis causa* y en adquisiciones lucrativas *inter vivos*, incluso cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida.

5. Comentario final

De nuevo estamos ante una Comunidad que, en la práctica ha eliminado el impuesto, para los sujetos pasivos de los grupos I y II, es decir cónyuge, ascendientes o descendientes, dejándolo reducido con un valor testimonial y sólo con una función de control de otros impuestos como el IRPF o el IP.

III.2.3.6. Cantabria

El régimen jurídico de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Cantabria viene establecido en el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio⁴⁷, y en la Ley 20/2010, de 16 de julio⁴⁸.

1. Base liquidable

Se establecen las siguientes modificaciones en la base imponible:

1º. Adquisiciones *mortis causa*

- a. Reducción por parentesco.
- b. Reducción para personas con discapacidad.
- c. Reducción por seguros de vida.
- d. Reducción en empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades.

⁴⁷ Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado. BOC núm. 128 de 2 de julio de 2008.

⁴⁸ Ley 20/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria. BOE 173 de 17 de julio.

- e. Reducción en vivienda habitual.
 - f. Reducción en bienes del Patrimonio Histórico.
- 2º. Adquisiciones lucrativas *inter vivos*
- a. Reducción en empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades
 - b. Reducción en bienes del Patrimonio Histórico.
 - c. Reducción por aportaciones a al patrimonio protegido de personas con discapacidad.
2. Tipo de gravamen. Tarifa:
Se aplica la misma escala de gravamen estatal, regulada en el art. 21 LISD.
3. Cuota tributaria:
Prácticamente se aplican los coeficientes multiplicadores de la normativa estatal, coeficientes que sólo se han modificado en algunas cifras para redondearlas.
4. Deducciones y bonificaciones:
- a. Bonificación del 99% en adquisiciones *mortis causa* de los contribuyentes incluidos en los grupos I y II.
 - b. Bonificación del 99% en la donación de vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a descendientes y adoptados, hasta los primeros 200.000 euros del valor real de la vivienda donada.
 - c. Bonificación del 99% en la donación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a favor del cónyuge o pareja de hecho, cuando la donación se produzca como consecuencia de un proceso de ruptura matrimonial o de la convivencia de hecho, hasta los primeros 200.000 euros de valor real de la vivienda donada.
 - d. Bonificación del 99%, hasta los primeros 100.000 euros donados, en la donación de metálico realizada a descendientes, adoptados, cónyuges o pareja de hecho destinada a la adquisición de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, cuando en estos dos últimos supuestos, la donación se produzca como consecuencia de un proceso de ruptura matrimonial o de la ruptura de la convivencia de hecho.
 - e. Bonificación del 99%, hasta los primeros 100.000 euros donados, en las donaciones de metálico a descendientes y adoptados para la puesta en marcha de una actividad económica o para la adquisición de una ya existente o de participaciones en determinadas entidades (la bonificación será del 100 % hasta los primeros 200.000 euros donados, para aquellas empresas que experimenten incremento de plantilla).
 - f. Deducción de la tasa por valoración previa de inmuebles objeto de adquisición o transmisión del artículo 90 LGT, en los casos en que se adquiera.
5. Comentario final.
Otra Comunidad en que prácticamente ha sido eliminado el ISD.

III.2.3.7. Castilla y León

El régimen jurídico de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Castilla y León viene establecido en el Decreto Legislativo 1/2013 de 12 de septiembre⁴⁹; y en la Ley 30/2010, de 16 de julio⁵⁰.

⁴⁹ Decreto Legislativo 1/2013 de 12 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios. BOCL 180 de 18 de septiembre.

⁵⁰ Ley 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León. BOE 173 de 17 de julio.

1. Base liquidable

Se aplican las reducciones de la normativa estatal, con las siguientes mejoras:

1º. Adquisiciones *mortis causa*:

- a) Reducción, adicional a la estatal, de 125.000 euros por discapacidad superior al 33%, o de 225.000 si es superior al 65%.
- b) Por parentesco, reducción de 60.000 euros a integrantes de los grupos I y II. A menores de 21 años, 6.000 euros más por cada año que le falten a los 21.
- c) Reducción, para grupos I y II, variable de un importe hasta completar 175.000 euros con las reducciones anteriores y estatales.
- d) Reducción por la adquisición de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural.
- e) Reducción por indemnizaciones.
- f) Reducción por adquisición de explotaciones agrarias.
- g) Por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.

2º. Adquisiciones lucrativas *inter vivos*:

- a) Reducción por donaciones a patrimonios especialmente protegidos por discapacidad.
- b) Reducción por donaciones para la adquisición de vivienda habitual.
- c) Para la constitución o ampliación de empresa individual o negocio profesional

2. Tipo de gravamen. Tarifa:

Se aplica la misma escala de gravamen estatal, regulada en el art. 21 LISD.

3. Cuota tributaria:

Se aplican los coeficientes multiplicadores de la normativa estatal.

4. Deducciones y bonificaciones.

No hay.

5. Comentario final

Llama la atención el sistema de reducciones porque los integrantes de los grupos I y II tienen garantizada una reducción por parentesco y discapacidad de al menos 175.000 euros. No tiene límite por patrimonio preexistente con lo que se beneficia cualquier sujeto pasivo, pero evita el efecto escalón que provoca la normativa andaluza o asturiana y libera los primeros 175.000 euros.

III.2.3.8. Castilla la Mancha

El régimen jurídico de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha viene establecido en Ley 8/2013⁵¹, Ley 18/2010⁵²; y en la Ley 25/2010, de 16 de julio⁵³.

1. Base liquidable

Se aplican las reducciones de la normativa estatal (artículo 20 LISD), y las siguientes, propias de la Comunidad:

- a. Reducción propia del 4% en las adquisiciones *mortis causa* e *inter-vivos* de derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados.

⁵¹ Ley 8/2013, de 21 de noviembre de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. DOCM 232 de 29 de noviembre.

⁵² Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del IRPF. DOCM 251 de 31 de diciembre.

⁵³ Ley 25/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha. BOE 173 de 17 de julio.

- b. Reducción propia en las adquisiciones *mortis causa* por personas con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento.
2. Tipo de gravamen. Tarifa:
No regulada, por lo que se aplica la escala estatal del art. 21 LISD.
3. Cuota tributaria:
No regulado por lo que se aplican los coeficientes multiplicadores en función del parentesco del artículo 22 LISD.
4. Deducciones y bonificaciones:
 - a. Bonificación del 95% en adquisiciones *mortis causa* o *inter vivos*, de los contribuyentes incluidos en los grupos I y II.
 - b. Bonificación del 95% para los sujetos pasivos con discapacidad igual o superior al 65 % y para las aportaciones que se realicen al patrimonio especialmente protegido de personas con discapacidad. protección patrimonial de las personas con discapacidad.

5. Comentario final.

La mayor relevancia de la normativa de Castilla la Mancha está en la bonificación generalizada del 95% de la cuota para los sujetos pasivos de los grupos I y II o con discapacidad superior al 65%.

Al margen de las reducciones mejoradas respecto a la normativa estatal y las propias, el resultado final es que a los contribuyentes de los grupos I y II, a efectos prácticos se les ha suprimido el impuesto.

III.2.3.9. Cataluña

El régimen jurídico del ISD, cedido a Cataluña está establecido en los artículos 1 a 56 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, modificada por la Ley 3/2011 de 8 de junio⁵⁴ de regulación del ISD y más recientemente por la Ley 2/2014 de 27 de enero⁵⁵; y por la Ley 16/2010⁵⁶.

1. Base liquidable.

Se aplican las reducciones de la ley autonómica, que sustituyen a las reducciones análogas estatales y se añaden las propias de Cataluña.

1º. Adquisiciones *mortis causa*.

- a. Mejora en la reducción por parentesco. (Hijos y cónyuge: 100.000€, resto descendientes 50.000€ y ascendientes 30.000€)
- b. Mejora en la reducción por discapacidad.
- c. Mejora en la reducción por seguros.
- d. Mejora en la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica.
- e. Mejora en la reducción por adquisición de participaciones en entidades.
- f. Mejora en la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante.
- g. Mejora en la reducción por la adquisición de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal.
- h. Mejora en la reducción por la adquisición de bienes del patrimonio cultural.
- i. Mejora en la reducción por sobreimposición decenal.

⁵⁴Ley 19/2010, de 7 de junio, modificada por la Ley 3/2011 de 8 de junio de regulación del impuesto de sucesiones y donaciones. DOGC de 15 de junio, y BOE núm. 151 de 25 de junio de 2011.

⁵⁵ Ley 2/2014 de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público. BOE num 69 de 21 de marzo de 2014.

⁵⁶ Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña. BOE 173 de 17 de julio.

- j. Reducción propia para personas de la tercera edad.
 - k. Reducción propia por adquisición de participaciones por parte de personas con vínculos laborales.
 - l. Reducción propia por bienes utilizados en la explotación agraria del causahabiente.
 - m. Reducción propia por bienes del patrimonio natural.
- 2º. Adquisiciones lucrativas *inter-vivos*.
- a. Mejora en la reducción por donación del negocio empresarial o profesional y donación de participaciones en entidades.
 - b. Mejora en la reducción por donación de bienes del patrimonio cultural.
 - c. Reducción propia por la donación de participaciones en entidades a personas con vínculos laborales o profesionales.
 - d. Reducción propia por la donación de dinero para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades.
 - e. Reducción propia 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.
 - f. Reducción propia por aportaciones a los patrimonios protegidos de discapacitados.
2. Tipo de gravamen. Tarifa
Existen dos escalas en función del hecho imponible realizado.
Para los grupos de parentesco I y II, tanto en donaciones como en sucesiones se aplica la siguiente escala:

Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo %
0.00	0.00	200.000	5
200.000	10.000	600.000	7
600.000	38.000	En adelante	9

Para el resto de transmisiones se aplicará la siguiente escala:

Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo %
0.00	0.00	50.000	7
50.000	3.500	150.000	11
150.000	14.500	400.000	17
400.000	57.000	800.000	24
800.000	153.000	En adelante	32

3. Cuota tributaria
Se aplican los coeficientes previstos en la ley autonómica que, con independencia del patrimonio preexistente, son:

Grado de parentesco

Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
1	1,5882	2

4. Deducciones y bonificaciones
- a. Los cónyuges tendrán una bonificación del 99% en adquisiciones *mortis causa*, incluidas las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida.
 - b. Los demás contribuyentes de los grupos I y II se aplicarán una bonificación equivalente un porcentaje de la base imponible, porcentaje que viene determinado por la siguiente escala:

	Base imponible Hasta Euros	Bonificación Porcentaje	Resto B. Imp.	Bonif. marginal porcentaje
1	0	0	100.000	99.00
2	100.000	99.00	100.000	97.00
3	200.000	98.00	100.000	95.00
4	300.000	97.00	200.000	90.00
5	500.000	94.20	250.000	80.00
6	750.000	89.47	250.000	70.00
7	1.000.000	84.60	500.000	60.00
8	1.500.000	76.40	500.000	50.00
9	2.000.000	69.80	500.000	40.00
10	2.500.000	63.84	500.000	25.00
11	3.000.000	57.37	En adelante	20.00

Estas bonificaciones se reducen a la mitad, si el contribuyente opta por la reducción regulada por la Ley estatal 19/1995⁵⁷, o cualquiera otra optativa para el contribuyente la.

5. Comentario final

Hasta 2010 Cataluña no había hecho uso de su potestad normativa para introducir mejoras significativas, respecto a la normativa estatal. Sin embargo con la ley 19/2010, de 7 de junio, modificada por la Ley 3/2011 de 8 de junio, y por la Ley 2/2014, sí que se ha incorporado a la carrera de la competencia tributaria, disminuyendo de forma drástica el tipo de gravamen para los grupos I y II, y muy significativamente para el resto de contribuyentes. Además ha establecido bonificaciones en la cuota que alcanzan el 99% para el caso de los cónyuges, y para el resto de sujetos pasivos pertenecientes a los grupos I y II que van desde el 99 hasta el 20 % dependiendo de la base imponible, siendo una de las comunidades donde el tributo casi ha desaparecido para los grupos I y II.

La Ley 2/2014 derogó la anterior reducción propia adicional para los grupos I y II, pero mejoró sustancialmente la reducción por parentesco, (ver apartado 1.1º.a.) que puede alcanzar 196.000€ para hijos menores de 21 años.

La Ley 2/2014 ha introducido una novedad muy importante. En caso de falta de liquidez del caudal hereditario, se puede autorizar el pago del tributo con inmuebles que formen parte de la herencia Inmuebles.

III.2.3.10. Extremadura

El régimen jurídico del ISD, cedido a la Comunidad Autónoma de Extremadura, está establecido en el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido; Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas y la Ley 6/2013⁵⁸; y por la Ley /2010 de 16 de julio⁵⁹.

1. Base liquidable

Se aplican las reducciones del artículo 20 con las siguientes mejoras respecto de la normativa estatal y las reducciones propias de la Comunidad

1º. Adquisiciones *mortis causa*,

- a. Mejora de la reducción por parentesco causahabientes del grupo I.
- b. Reducción variable propia, para las adquisiciones, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida para el caso de fallecimiento del asegurado, cuando el

⁵⁷ Ley estatal 19/1995 de 4 de julio de modernización de explotaciones agrarias

⁵⁸ La Ley 6/2013, de 13 de diciembre de medidas tributarias de impulso a la actividad económica de Extremadura, (DOE 241 de 17 de diciembre y BOE 12 de 14 de enero de 2014) modificó el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. Utilizamos la versión actualizada y vigente desde el 12 de febrero de 2015 del Texto Refundido, Aranzadi

⁵⁹ Ley /2010 de 16 de julio⁵⁹ del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura. BOE 173 de 17 de julio.

caudal hereditario del causante no sea superior a 600.000, para sujetos pasivos de los grupos I y II, cuyo patrimonio preexistente no supere los 300.000; su importe será una cantidad variable que, sumada a las restantes reducciones aplicables al contribuyente, sea igual a 175.000 euros

- c. Mejora de la reducción para personas discapacitadas.
- d. Reducción propia del 100% por adquisición de la vivienda habitual del causante por el cónyuge, ascendientes o descendientes **residentes en Extremadura**.
- e. Mejora de la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante: escala en función del valor real del inmueble.
- f. Reducción propia del 100% del valor de adquisición de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias.
- g. Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el causante.
- h. Mejora de la reducción por adquisición de explotaciones agrarias.

2º. Adquisiciones lucrativas *inter vivos*

- a. Reducción propia del 99% aplicable a las donaciones de dinero a hijos y descendientes destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual, con el límite de 122.000 euros
- b. Reducción propia del 99% en la donación de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de los hijos y descendientes, o de un solar o derecho de edificación para la construcción e la primera vivienda habitual.
- c. Reducción propia del 99% en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a constituir o adquirir una empresa individual o negocio profesional o participaciones en entidades.
- d. Reducción propia del 99% en las donaciones a descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional.
- e. Reducción propia del 99% en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a formación.
- f. Reducción del 99% a la adquisición de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias que no coticen en mercados organizados.
- g. Mejora de la reducción estatal por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el causante.
- h. Reducción propia del 99% en las donaciones a descendientes y cónyuge de una explotación agraria situada en el territorio de Extremadura.

2. Tipo de gravamen. Tarifa

No regulada, por lo que se aplica la escala estatal del artículo 21 LISD.

3. Cuota tributaria.

Se aplican los mismos Coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente de la normativa estatal

4. Deducciones y bonificaciones:

Desde el 1 de enero de 2015 se han establecido las siguientes deducciones autonómicas:

- a. Bonificación del 99% tanto en adquisiciones *inter vivos* como en *mortis causa*, por descendientes y adoptados menores de 21 años, incluidas las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida.
- b. Bonificación entre el 90% y el 99% (dependiendo de la cuota) en las adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*, por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, incluidas las cantidades percibidas por los

beneficiarios de seguros sobre la vida, con patrimonio preexistente no mayor de 600.000 euros.

5. Comentario final:

Hasta enero de 2015 Extremadura era otra de las Comunidades que no habían entrado en la batalla por la competencia fiscal. Al haber introducido las deducciones del 99% para el grupo I y entre el 90 y el 99% para el grupo II, si bien en este caso con el límite de 600.000 €, se ha convertido en otra de las Comunidades “blandas”.

Por otra parte, para los restantes sujetos pasivos, esto es, grupo II con patrimonio superior a 600.000 euros, y los restantes grupos III y IV, se encuentran con una reducción variable, como en el caso de Andalucía y Asturias que crea un grave efecto escalón en los 175.000 euros.

III.2.3.11. Galicia

El régimen jurídico del impuesto de Sucesiones y Donaciones, cedido a la Comunidad Autónoma de Galicia se regula en el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio⁶⁰, modificado varias veces, la última por la Ley 13/2015⁶¹; y Ley 17/2010 de 16 de julio⁶².

1. Base liquidable

Se aplican las reducciones estatales del artículo 20 LISD, con las siguientes modificaciones de la normativa estatal y reducciones propias de la Comunidad

1º. Adquisiciones *mortis causa*

- a. Mejora de las reducciones por parentesco, hasta 1.000.000 euros más 100.000 euros por cada año que falten a 21; 900.000 euros para el grupo 2 más 100.000 euros para los que falten para 24.
- b. Mejora en la reducción por discapacidad.
- c. Reducción propia del 99% por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades cuyo domicilio radique en el territorio de Galicia.
- d. Mejora de la reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual del causante, con un límite de 600.000 Euros y que será un porcentaje de entre el 99% para viviendas hasta 150.000 euros y del 95% para más de 300.000. y el 100% si es el cónyuge el sujeto pasivo
- e. Reducción propia del 99% por adquisición de explotación agraria situada en Galicia así como sus elementos.
- f. Reducción propia del 95% por adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal incluidas en la Red Gallega de espacios protegidos. Del 99% si se trata de fincas que formen parte de superficies de gestión conjunta por agrupaciones de propietarios
- g. Reducción propia del 99% por indemnizaciones a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico.
- h. Reducción propia del 99% por prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo percibidas por los herederos.

2º. Adquisiciones lucrativas *inter-vivos*:

- a. Reducción propia del 99% por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades cuyo domicilio radique en el territorio de Galicia.

⁶⁰Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. DOG 201 de 20 de octubre de 2011. Versión vigente desde Enero de 2016

⁶¹Ley 13/2015, de 24 de septiembre de medidas fiscales y administrativas. DOG 249 de 31 diciembre de 2015.

⁶²Ley 17/2010 de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia. BOE 173 de 17 de julio.

- b. Reducción propia del 95% por donaciones de dinero realizadas a favor de hijos y descendientes siempre que sean menores de 35 años o mujeres víctimas de violencia de género con la finalidad de adquirir una vivienda habitual en Galicia con un límite para la donación de 60.000 euros.
 - c. Reducción propia del 99% por adquisición de explotación agraria situada en Galicia.
2. Tipo de gravamen. Tarifa
Para los grupos III y IV en todo caso se aplica la escala de gravamen estatal. Para los grupos I y II hay otras dos escalas dependiendo del hecho imponible y que van, en un caso, del 5 al 18% y en otro, del 5 al 9%.
3. Cuota tributaria.
Se aplican coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente y de los grados de parentesco, propios de la Comunidad, aunque muy similares a la escala estatal
4. Deducciones y bonificaciones:
Sólo se establece una deducción del 99%, para contribuyentes del grupo I de parentesco, en adquisiciones *mortis causa*, incluyendo cantidades percibidas por seguros sobre la vida.
5. Comentario final.
Lo más característico de la regulación de Galicia es la liberación total del grupo I de parentesco, hijos menores de 21 años, estableciendo un coeficiente multiplicador específico para los supuestos de sucesiones muy rebajado y una reducción personal, incluyendo cantidades como beneficiarios de seguro de vida, de 1.000.000 euros, más 100.000 euros por cada año que falte a los 21. A la cuota que resultare después de esa reducción y con ese coeficiente multiplicador, le aplica una deducción del 99%.
Establece, además, una reducción del 99% en indemnizaciones satisfechas por herederos de afectados por el síndrome tóxico, y favorece la transmisión de empresas con centro de actividad en Galicia, aplicando una reducción del 99% tanto en *mortis causa* como *inter vivos* de una empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades o explotaciones agrarias.

III.2.3.12. La Rioja

En la Comunidad de la Rioja, la normativa vigente que regula el ISD se encuentra en la Ley 6/2015⁶³ de 29 de diciembre, y en la Ley 21/2010⁶⁴.

1. Base liquidable
Se aplican las reducciones estatales del artículo 20 LISD, LISD con las siguientes mejoras respecto de la normativa estatal y las reducciones propias de la autonomía:
 - 1º. Adquisiciones *mortis causa*
 - a. Reducción propia del 99%, en los supuestos de adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.
 - b. Mejora de la reducción estatal del 95% en adquisición de la vivienda habitual del causante.
 - c. Reducción propia por adquisición de explotaciones agrarias.
 - 2º. Adquisiciones lucrativas inter-vivos
Se aplican las reducciones del artículo 20 LISD con las siguientes reducciones propias de la autonomía:

⁶³ Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016. BOLR 162 de 31 de diciembre.

⁶⁴ Ley 21/2010 de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del estado a la Comunidad Autónoma de la Rioja, BOE 173 de 17 de julio de 2010

- a. Reducción propia en la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, a favor del cónyuge o pareja de hecho inscrita, descendientes, adoptados o personas objeto de acogimiento familiar.
 - b. Reducción propia de 99% por adquisición de explotaciones agrarias.
2. Tipo de gravamen. Tarifa
La escala de tipos de gravamen no está regulada por lo que se aplica la escala estatal del artículo 121 LISD.
 3. Cuota tributaria.
No regulado por lo que se aplican los coeficientes multiplicadores en función del parentesco del artículo 22 LISD.
 4. Deducciones y bonificaciones.
 - a. En adquisiciones mortis causa, deducción del 99% para cónyuges, descendientes o adoptados y ascendientes o adoptantes de los grupos I y II de parentesco.
 - b. Deducción del 100% en las donaciones de dinero de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual en La Rioja, cuando ambos residan en la Comunidad y la vivienda no sea propiedad de los padres.
 - c. Deducción en las donaciones dinerarias de padres a hijos por creación de nuevas empresas y promoción de empleo y autoempleo.
 - d. Deducción (de porcentaje variable entre 0 y 100%) aplicable a las donaciones de viviendas de padres a hijos que vayan a constituir la vivienda habitual. Tanto el donante como el donatario han de tener su residencia habitual en La Rioja al momento de producirse la donación y los 5 años inmediatamente anteriores.
 5. Comentario final.

La Rioja, al establecer una deducción en cuota del 99% para los Grupos de parentesco I y II en adquisiciones *mortis causa*, provoca que estos Grupos prácticamente no tributen por el ISD, independientemente del bien objeto de la transmisión. Establece supuestos de equiparaciones y recorta el período de permanencia en los supuestos de adquisición de la vivienda habitual del causante a cinco años. Aumenta la reducción en adquisiciones tanto *inter vivos* como *mortis causa* de una empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades o empresa agraria hasta el 99%, pero sólo si su domicilio fiscal está en La Rioja.

El requisito de residencia habitual en la Rioja los 5 años anteriores, para poder aplicarse la deducción en la cuota, en la donación de una vivienda para constituir vivienda habitual del donatario, parece un requisito como el que ya se ha declarado inconstitucional por el TC con relación a Valencia. No es aceptable una norma que establece diferencias para el mismo hecho, mismo donante o causante, y con la única diferencia de la residencia del beneficiario.

III.2.3.13. Madrid

Madrid particulariza su ISD a través del D.L.1/2010⁶⁵, y la Ley 29/2010⁶⁶.

1. Base liquidable
En las adquisiciones *mortis causa*, se aplican las reducciones autonómicas, que sustituyen a las estatales análogas y se añaden las propias de Madrid.
La normativa de la Comunidad de Madrid no regula mejoras ni reducciones propias en las adquisiciones lucrativas *inter vivos* por lo que se aplica el artículo 20 LISD. No obstante, hay

⁶⁵ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, 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. BOCM 255 de 25 de octubre de 2010. Versión vigente desde 1 de enero de 2016

⁶⁶ Ley 29/2010, de 16 de julio⁶⁶, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión BOE 173 de 17 de julio de 2010.

que notar que en Madrid las donaciones entre parientes próximos tienen una deducción del 99%, por lo que están prácticamente exentas.

Las reducciones en las transmisiones *mortis causa* son:

- a. Mejora de la reducción estatal por grado de parentesco.
- b. Mejora de la reducción estatal por discapacitados.
- c. Mejora de la reducción estatal por cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el parentesco sea el de cónyuge, descendiente, adoptado, ascendiente o adoptante.
- d. Mejora de la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge, descendientes o adoptados.
- e. Mejora de la reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual del causante.
- f. Mejora de la reducción estatal por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico - Español o Cultural de las CCAA.
- g. Reducción propia del 99% tanto por indemnizaciones a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico como por prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo percibidas por los herederos.

2. Tarifa.

La escala de gravamen a aplicar es muy similar a la estatal con los mismos tipos y únicamente muy ligeras diferencias en los escalones, 7.987,45 en la estatal y 8.000,68 en la autonómica, por lo que evitamos repetirla.

3. Cuota tributaria.

La escala de coeficientes multiplicadores, en función del patrimonio preexistente, para los distintos grados de parentesco, es la misma estatal con pequeñas modificaciones en el patrimonio preexistente, por redondeo de menos de 1.000 euros y sin efecto práctico alguno por lo que evitamos su repetición.

4. Deducciones y bonificaciones.

- a. Bonificación del 99% para los grupos I y II de parentesco en adquisiciones *mortis causa* y en las cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida.
- b. Bonificación del 99% en adquisiciones *inter vivos* por los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco. La donación debe formalizarse en escritura pública y cuando sea en metálico, depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, deberá justificarse el origen de los fondos donados y además haberse manifestado en el documento público.

5. Comentario final.

La Comunidad Autónoma de Madrid ha establecido una bonificación del 99% tanto en las adquisiciones *mortis causa* como en transmisiones lucrativas *inter vivos* y cantidades como beneficiarios de seguros sobre la vida para los Grupos de parentesco I y II. Al no poner límites en el importe de la transmisión ni en el patrimonio preexistente, para estos grupos la carga tributaria es meramente simbólica, lo que la convierte en la Comunidad Autónoma que más distorsiona la equiparación en la tributación del ISD en el conjunto de las CCAA, creando problemas de deslocalización, con cambios de residencia habitual “legales” pero ficticios.

III.2.3.14. Murcia

El ISD en Murcia se encuentra regulado en el D.L.1/2010⁶⁷; y en la Ley 22/2010⁶⁸.

⁶⁷Decreto 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, BORM 24 de 31 de enero de 2011. Versión vigente a 7 de febrero de 2016 Aranzadi. Para el municipio de Lorca, es también aplicable la Ley 5/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales extraordinarias para el municipio de Lorca como consecuencia del terremoto del 11 de mayo de 2011.

⁶⁸Ley 22/2010 de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. BOE 173 de 17 de julio de 2010.

1. Base liquidable

Se aplican las reducciones estatales del artículo 20 LISD y, además, las siguientes reducciones propias:

1º. Adquisiciones *mortis causa*

- a. Reducción del 99%, para sujetos pasivos de los grupos de parentesco I y II y III, por adquisición de empresa individual o negocio profesional situados en Murcia o participaciones en entidades con domicilio fiscal y social en Murcia.
- b. Reducción del 99% de adquisiciones de dinero en metálico, incluyendo cantidades percibidas por seguros sobre la vida para sujetos pasivos de los grupos de parentesco I y II destinadas a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional o la adquisición de participaciones en entidades con domicilio fiscal en la Comunidad de Murcia.
- c. Reducción del 99%, para sujetos pasivos de los grupos de parentesco I y II, en la adquisición de explotaciones agrícolas situadas en la Comunidad de Murcia.
- d. Reducción del 99% de adquisiciones de bienes inmuebles, para sujetos pasivos de los grupos de parentesco I y II, destinados a la constitución o ampliación de empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones en entidades con domicilio fiscal en la Comunidad de Murcia.
- e. Reducción del 99%, por adquisición de bienes integrantes del patrimonio cultural de la Región de Murcia. (Sólo para los grupos de parentesco I y II).
- f. Reducción el 99%, por adquisición de bienes muebles de interés cultural o catalogados para su cesión temporal a la Comunidad Autónoma de Murcia.

2º. Adquisiciones lucrativas inter-vivos

Se aplican las reducciones del artículo 20 LISD y se establecen las siguientes reducciones propias:

- a. Reducción propia del 99% para donatarios de los grupos I, II y III, por adquisición de empresa individual, negocio profesional situado en la CA o participaciones en entidades con domicilio fiscal y social en Murcia.
- b. Reducción del 99%, con un límite de 150.000 euros, para sujetos pasivos de los grupos I y II por donación de vivienda habitual o cantidad en metálico destinada a su adquisición.
- c. Reducción del 99%, con un límite de 50.000 euros por cada donatario, para sujetos pasivos de los grupos I y II por la donación de un solar con destino a la construcción de la vivienda habitual.
- d. Reducción propia del 99% por donación de explotaciones agrarias situadas en Murcia a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco.
- e. Reducción propia del 99% por donación de un inmueble urbano sito en Murcia, destinado a desarrollar una actividad empresarial o negocio profesional, de los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco.

2. Tipo de gravamen. Tarifa

La escala de tipos de gravamen es la misma que la estatal por lo que evitamos su repetición.

3. Cuota tributaria.

No regulado por lo que se aplican los coeficientes multiplicadores en función del parentesco del artículo 22 LISD.

4. Deducciones y bonificaciones.

- a. En adquisiciones mortis-*causa*, bonificación del 99% para sujetos pasivos del grupo I de parentesco y del 50% para los del grupo II
- b. En adquisiciones lucrativas *inter vivos*, bonificación del 50% en la cuota de contribuyentes de los grupos I y II

5. Comentario final.

Destaca en Murcia su interés en fomentar a la pequeña empresa, elevando al 99% las reducciones, tanto en sucesiones como en donaciones, de todo lo que contribuya a su creación o mantenimiento, desde la transmisión directa de la empresa, hasta el dinero para adquirir las, o inmuebles para destinarlos a su implantación o desarrollo, etc.

Por otra parte, en sucesiones la bonificación, para el grupo I, es prácticamente total, 99%, situándose en ese grupo como las más liberalizadoras; para el grupo II se sitúa en una situación intermedia, aplicando una deducción del 50% de la cuota.

III.2.3.15. Comunidad Valenciana

El régimen jurídico del impuesto de Sucesiones y Donaciones, cedido a la Comunidad Valenciana viene recogido en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre⁶⁹; y por la ley 23/2010 de 16 de julio.

1. Base liquidable

Se aplican las reducciones del artículo 20 LISD, con las siguientes mejoras respecto de la normativa estatal y las reducciones propias de la autonomía:

1º. Adquisiciones *mortis causa*

- a. Mejora en la reducción por parentesco. Grupos I y II: 100.000 euros; Grupo I, además 8.000 euros por cada año menos de 21.
- b. Mejora en la reducción por discapacidad, hasta 120.000 euros para personas con discapacidad física o sensorial superior al 33%; si la discapacidad fuese psíquica superior al 33%, o física o sensorial superior al 65% la reducción alcanza a los 240.000 euros.
- c. Reducción del 95% de la en la adquisición de la vivienda habitual del causante con el límite de 150.000 euros por sujeto pasivo, y otras condiciones de convivencia y permanencia.
- d. Reducción propia del 95% por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge, descendientes o adoptados.
- e. Reducción propia del 95% por adquisición de empresa individual agrícola por parte del cónyuge, descendientes o adoptados del causante.
- f. Reducción propia del 50 al 95% por adquisiciones de bienes del Patrimonio Histórico siempre que sean cedidos para su exposición.

2º. Adquisiciones lucrativas *inter-vivos*

- a. Reducción propia por parentesco, (100.000 euros para grupos I y II, más (8.000 € por cada año que falten a 21 en el Grupo I) limitadas a patrimonios preexistentes de 2.000.000 €, Reducción propia por discapacidad, hasta 240.000 €.
- b. Reducción propia del 95% por adquisición, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.
- c. Reducción propia del 95% por transmisión de una empresa individual agrícola a favor de los hijos o adoptados o, cuando no existan hijos o adoptados, a favor de los padres o adoptantes del donante.

2. Tipo de gravamen. Tarifa

La escala de gravamen a aplicar es prácticamente la misma que la estatal. La única diferencia está en que los tramos son ligeramente más cortos alcanzándose el último tramo (al 34%) unos 16.500 euros antes, por lo que evitamos su repetición.

⁶⁹ 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, ha sido modificada varias veces: por la Ley de C. Valenciana 10/2006, por la ley 7/2014 de 22 de diciembre. DOGV núm. 7432 de 29 de diciembre de 2014, y, por último a resultas de la S.T.C. 60/2015, de 18 de marzo STC. Recogemos del Aranzadi el texto actualizado a 1 de enero de 2016 al que nos referimos.

3. Cuota tributaria

Se aplican los coeficientes previstos en la ley autonómica que, igual que ocurría con la escala de tipos de gravamen, son muy similares a los estatales con la única diferencia de alcanzarse un poco antes los distintos escalones, como se refleja en el siguiente cuadro:

Patrimonio preexistente Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 390.657,87	1,0000	1,5882	2,0000
De 390.657,87 a 1.965.309,58	1,0500	1,6676	2,1000
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 3.936.629,28	1,2000	1,9059	2,4000

4. Deducciones y bonificaciones

1º. Adquisiciones *mortis-causa*:

- a. Bonificación propia por parentesco. (75% a los grupos I y II)
- b. Bonificación del 75% en adquisiciones para discapacitados.

2º. Adquisiciones lucrativas *inter-vivos*:

- a. Bonificación del 75%, con un límite de 150.000 euros y siempre que el patrimonio preexistente no exceda de 2.000.000 euros, en adquisiciones *inter vivos* por hijos o adoptados y padres o adoptantes del donante.
- b. Bonificación del 75% en las adquisiciones por parientes discapacitados.

5. Comentario final:

Las deducciones que se reflejan en el apartado 4 son las que están hoy en vigor, pero no podemos dejar de señalar que su redacción actual es consecuencia de la S.T.C. 60/2015, de 18 de marzo⁷⁰ que declaró inconstitucional la condición que existía en la anterior regulación, que exigía la residencia habitual en la Comunidad Valenciana del posible beneficiario, para aplicar la reducción en la base imponible. Esta condición dio lugar a la intervención del Tribunal Supremo, el tribunal Constitucional que la declaró inconstitucional e, incluso, el TJUE. Más tarde comentaremos estas sentencias, que la consideran contraria a la Constitución y a los principios inspiradores de la Unión Europea, y que, de hecho, expulsaron esa norma de nuestro ordenamiento jurídico.

⁷⁰ Sentencia del Pleno del TC 60/2015, de 18 de marzo de 2015.

III.2.3.16. Resumen general

Como se puede comprobar, la dispersión normativa es total: reducciones, coeficientes multiplicadores, escala de tipos de gravamen, deducciones, requisitos para las reducciones, etc.; resulta difícil sistematizar esas diferencias pero cabe observar una imagen de ellas mostrando los resultados que se obtendrían en las distintas CC AA para la cuota tributaria, en el caso de una herencia tipo de 800.000 euros, incluyendo en la herencia la vivienda habitual del fallecido.

Recaudación del ISD por CCAA y tributación de una herencia tipo (%)

	Herencia tipo 0,8 M€ Cuota, euros	Tipo máximo	Recaudación 2011 % del total
Andalucía	164.049	36,5	15
Asturias	162.619	36,5	5
Extremadura	158796	34	2
Canarias	134.234	34	2
Castilla y León	111.480	34	5
Aragón	104.113	34	6
Galicia	55.180	18	8
Illes Balears	8.000	34	2
Castilla-La Mancha	7.940	34	3
Murcia	1.640	36,5	1
Madrid	1.586	34	16
La Rioja	1.576	34	1
C. Valenciana	1.523	34	6
Cantabria	1.268	34	2
Cataluña	353	32	15

El resultado se muestra en el cuadro anterior que recogemos del propio informe Lagares, quien, a su vez, obtiene los cálculos del REAF⁷¹ 2013 y Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Como puede verse, en el tipo de gravamen prácticamente no hay diferencias porque todas mantienen el de la escala estatal salvo Andalucía, Asturias y Murcia que elevan el tipo máximo del 34 % al 36,5% ; por el contrario, la única Comunidad que lo baja es Cataluña que lo lleva al 32%. Las diferencias importantes están en las reducciones y deducciones, que son las que producen las cuotas tributarias tan dispares que se reflejan en el cuadro.

Otro de los problemas derivados de la dispersión normativa es el efecto escalón introducido por algunas comunidades del que ya hemos hablado al comentar la normativa de Andalucía, (175.000 €), Extremadura (175.000 €) o Asturias (150.000 €).

Pongamos como ejemplo lo que ocurre en Andalucía con dos herencias tipo de 170.000 y 180.000 euros cada una, de padre a hijo mayor de 21 años; la vivienda habitual del causante estaría exenta en cualquier caso, y se supone que el hijo tiene un patrimonio preexistente de menos de 400.000 euros.

B. imponible, euros	Reducciones	B. liquidable, euros	Cuota
170.000	170.000 ⁷²	0	0
180.000	15.956,87 ⁷³	164.043,13	24.000,01

El mismo efecto escalón se produce en Extremadura, pero mientras en Andalucía el límite en el capital preexistente está en 500.000 euros, en Extremadura lo está en 300.000.

En Asturias es aún peor porque el efecto escalón se produce en 150.000 euros, y la reducción de la vivienda habitual, para valores superiores a 100.000 euros, nunca alcanza el 100%.

⁷¹ Registro Oficial de Asesores Fiscales.

⁷² Estatal por parentesco más variable autonómica

⁷³ Únicamente estatal por parentesco

III.3 COMPATIBILIDAD ENTRE AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CC AA (156 CE) E IGUALDAD TERRITORIAL (139 CE).

Es evidente que la competencia normativa de las CC AA, como consecuencia del principio de autonomía financiera proclamada en el art. 156 CE, ha generado diferencias de obligaciones tributarias entre los ciudadanos según la Comunidad en que éstos tengan su residencia.

Ya desde las primeras manifestaciones del Tribunal Constitucional, se viene afirmando y consolidando la misma doctrina, esto es, que son perfectamente compatibles la autonomía normativa de las CCAA con la igualdad en el ejercicio de derechos y cumplimiento de obligaciones; es decir, cualquier ciudadano, cualquiera que sea su domicilio y circunstancias personales, afectado por la normativa de una determinada CCAA, tiene los mismos derechos y obligaciones; lo que no significa que todas las Comunidades hayan de establecer los mismos derechos y obligaciones.

Reproducimos el FJ 1º de la STC 37/1987 de 26 de marzo

El principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.ª de la Constitución, ya que éstos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales.

La misma doctrina se ratifica a lo largo de los años con nuevos pronunciamientos referidos a las más diversas figuras tributarias de las distintas CCAA, ya sean éstas tributos propios o cedidos.

Así, en el FJ7.0 de la STC 150/1990, de 4 de octubre, se remite expresamente a la sentencia 37/1987 para reafirmar que las CCAA no tienen que ejercer sus competencias de igual manera o con iguales resultados

O en la STC 233/1999 de 16 de diciembre, en la que vuelve a referirse a la STC 37/1987 para afirmar que no es exigible un tratamiento jurídico uniforme de derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todos los territorios; y, concretamente, respecto a ámbito tributario afirma que «salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar puedan ser distintas».

Establecido y confirmado el principio de autonomía financiera de las CCAA, conjuntamente con la igualdad de posición jurídica sin discriminación por razón de territorio, con carácter general, no impide que una determinada norma pueda infringir ese principio de no discriminación. Se han dejado señaladas, al estudiar el Capítulo III.II -Contenido normativo-, las diferencias entre las normativas de las distintas Comunidades y habría que comprobar la constitucionalidad de cada norma concreta; por ello, conviene aquí dejar constancia de la doctrina del Tribunal Constitucional respecto a las condiciones que debe cumplir una norma para que, respetando la autonomía financiera de la Comunidad, la norma no sea contraria al principio de igualdad.

En este sentido, podemos leer en la Sentencia del Pleno del TC 60/2015, de 18 de marzo de 2015:

*“En suma, para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, concretar que las **situaciones que se pretenden comparar sean iguales**; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una **finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual** de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que*

*conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una **relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida**, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.....*

Esta doctrina ya la había declarado el Tribunal Constitucional en repetidas ocasiones como en la STC 100/2012 de 8 de mayo, FJ 4; STC 96/2002 de 25 de abril, FJ 12; STC 88/1986 de 1 de julio, FJ 6; y otras muchas que se recogen en el apartado final de JURISPRUDENCIA.

En todas las sentencias citadas en los párrafos anteriores, el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre la compatibilidad entre el principio de autonomía y el principio de igualdad, estableciendo límites o condiciones que se han de cumplir en el ejercicio de la autonomía financiera de las CCAA para que no se atente contra la igualdad; lo que deja la puerta abierta a que una determinada norma, dictada desde el principio de autonomía financiera, pueda ser inconstitucional.

Debemos llamar la atención sobre el hecho de que la doctrina del Tribunal Constitucional se refiere siempre a la constitucionalidad de las normas y no sobre su oportunidad o conveniencia política. El propio Tribunal Constitucional advierte de la diferencia entre la constitucionalidad de una norma y su conveniencia política, como podemos leer en su STC 150/1990 de 4 de octubre, FJ 7:

“Y, ciertamente, la falta de una regulación estatal más completa del ejercicio de tal potestad financiera de las Comunidades Autónomas que la que se establece en la L.O.F.C.A. puede ser objeto de juicio adversos en el plano de la conveniencia política, mas ello no autoriza a concluir que, al establecer el recargo que nos ocupa, la Comunidad de Madrid haya contrariado el principio constitucional de igualdad”.

En definitiva, podemos concluir que, en principio y de forma general, las diferencias que se producen por la distinta regulación de las CCAA, quedan amparadas en el principio constitucional de autonomía financiera, si bien han de someterse a unas condiciones para cumplir con el principio de igualdad. Ahora bien, aún siendo perfectamente válidas constitucionalmente, el rechazo social a estas diferencias hace necesario una modificación sustancial de la regulación de este impuesto; la situación creada, que, además de incidir profundamente tanto en la justicia como en la *función redistributiva* que debe perseguir el sistema tributario, está logrando configurar un sistema tributario *fracturado*, carente, en palabras del Tribunal Constitucional⁷⁴, «de la necesaria uniformidad normativa en todo el territorio nacional» garantía de «una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las necesarias diferencias de régimen jurídico que resulten inexcusablemente del legítimo ejercicio de la autonomía» En definitiva, creemos que es necesaria una modificación que ha de ser no sólo de carácter técnico, sino también de carácter político, con el objetivo de conseguir una mayor armonización, un trato más solidario y unas diferencias menos llamativas o “escandalosas”.

⁷⁴ STC 4/1981, de 2 de febrero de 1981

III.4 DOCTRINA DEL T.SUPREMO, DEL T. CONSTITUCIONAL Y DEL T.J.U.E. SOBRE LA DIFERENCIACIÓN POR LA RESIDENCIA DEL BENEFICIARIO.

III.4.1 Entre Comunidades.

El artículo 12.bis de la Ley 13/1997 de 23 de diciembre de la Comunidad Valenciana, exigía la condición de residencia habitual en la Comunidad para aplicar la deducción que ese artículo establecía, (hoy 75% con límite de 150.000 euros para sujetos pasivos de los grupos I y II). Como se ha comentado al analizar la normativa de esta Comunidad, (apartado III.II.3.15), esa exigencia ya ha desaparecido, porque fue declarada inconstitucional por la STC 60/2015⁷⁵.

El problema arranca cuando un ciudadano, no residente en la Comunidad Valenciana, hereda, conjuntamente con sus hermanos, residentes en Valencia, a su padre, también residente en Valencia al producirse su fallecimiento. En la liquidación de la cuota a ingresar por cada uno de los hermanos, la Comunidad, en aplicación de su artículo 12.bis de la Ley 13/1997 ya comentada, le aplica una deducción a los hermanos residentes en Valencia, pero se la niega al no residente en Valencia.

Entiende el interesado que él y sus hermanos se hallaban sujetos al mismo Impuesto, el mismo causante, el mismo grado de parentesco, con la única diferencia en la residencia del sujeto pasivo, lo que constituye una circunstancia de carácter subjetivo y no objetivo que, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional, entra de lleno en el ámbito del art. 14 CE y no del art. 31.1, y se trata por tanto de un criterio un de diferenciación prohibido por el artículo 14 CE, motivo por el cual solicitaba ante el Tribunal Supremo el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Entiende el Tribunal Supremo que no está justificado el trato diferencial existente entre dos contribuyentes que concurren a la misma herencia, en función del hecho de que uno de ellos tenga su residencia en la citada Comunidad y el otro no. No tiene sentido que quien, por no ser residente en la Comunidad Autónoma y no puede disfrutar del gasto público de ésta, su capacidad económica puesta de manifiesto y susceptible de quedar sometida a gravamen por el Impuesto, deba experimentar un mayor gravamen que quien en relación con el mismo Impuesto manifiesta similar capacidad económica.⁷⁶

Argumenta el TS, al plantear cuestión de inconstitucionalidad, que entre los sujetos pasivos del Impuesto, existe una situación de absoluta igualdad, por lo que el tratamiento desigual otorgado en la bonificación fiscal, que deriva del elemento de la residencia, no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo. Estima que, al introducirse dicho elemento diferencial en la regulación del beneficio, se vulnera lo dispuesto en los arts. 14 y 31.1 CE, constituyendo el tratamiento diferencial establecido en el citado art. 12. *bis*, fundamentado exclusivamente en el elemento de la residencia en la Comunidad Autónoma, un trato desigual entre españoles contrario al art. 139.1 CE.

El TS considera en su Auto que del tratamiento normativo del Impuesto de Sucesiones regulado por la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana se desprende que, aunque en la regulación de todos sus elementos (bases liquidables, reducciones y tarifa) todos los sujetos pasivos del mismo reciben el mismo trato fiscal, sin que intervenga como elemento diferencial el de la residencia, el beneficio fiscal consistente en la bonificación del 99% de la cuota, introduce en la Ley una diferencia de trato en función de la residencia, de modo que los residentes en la Comunidad Valenciana se benefician de la bonificación, y los no residentes en ella no; siendo, además, la misma la relación de unos y otros con el causante de la herencia, y que la parte del caudal hereditario que les corresponda pueda ser igual. Que se produce una diferenciación es evidente y esa diferencia sólo podría admitirse si tuviera una justificación constitucional. Rechaza el TS la fundamentación de la sentencia del TSJV recurrida en los siguientes términos:

⁷⁵ Sentencia del Pleno del TC 60/2015, de 18 de marzo de 2015

⁷⁶ Auto de fecha 8 de mayo de 2013 del TS

En opinión de Martín Queralt⁷⁷, en el presente caso hay una evidente diferencia de trato entre dos contribuyentes, basada exclusivamente en una circunstancia de carácter personal y subjetiva ajena a la estructura del Impuesto, como es la residencia en una determinada Comunidad y que sólo podría admitirse con una justificación constitucional.

Gráficamente lo expresa D'Ocón Espejo⁷⁸, “Tratándose de residentes en España, puede ocurrir que los herederos de un fallecido residente en una determinada Comunidad Autónoma, pero cuyo único patrimonio inmobiliario está situado fuera de la misma, deban tributar en la Comunidad Autónoma de la residencia del causante sin poder aplicarse beneficio fiscal alguno, a pesar de que su riqueza esté establecida en el ámbito de otra Comunidad Autónoma o que los hijos de un mismo donante de efectivo, residiendo ambos en distintas Comunidades Autónomas, puedan tributar prácticamente de 0 a 100 según el territorio de la residencia”.

Así pues, para el TS los elementos a analizar respecto a la diferencia establecida en el régimen de la bonificación aplicable en razón de la residencia han de ser: la constatación de la diferencia; la justificación de la misma; homogeneidad de los grupos de personas en que se establece la diferencia; si existe un fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia; y la proporcionalidad entre el fin perseguido y las consecuencias jurídicas del distinto;

Es clara para el TS la homogeneidad entre los grupos de personas, al tratarse de un Impuesto (el ISD) cuyos sujetos pasivos se encuentran en el mismo grado de relación familiar con el causante de la sucesión, sin más diferencia entre ellos que el hecho de la residencia, en torno al cual se suscita su justificación constitucional.

Respecto a la existencia de un fin legítimo, estima el TS en su Auto que

“ . . . el favorecimiento de los propios residentes respecto a los no residentes es de por sí un fin constitucionalmente inaceptable (...) ”

Y continúa: *“Por supuesto, si no existe (y afirmamos que no existe), el fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia por razón de la residencia, huelga plantearse si quiera que las consecuencias jurídicas que resultan de la desestimación por razón de la diferencia, (...) puedan ser constitucionalmente proporcionadas a ese fin”*

Hay que tener en cuenta que lo que plantea el TS no es una comparación del régimen jurídico de leyes de diferentes Comunidades, sino la validez constitucional del diferente tratamiento de los contribuyentes, sometidos a un mismo Impuesto, en la aplicación de una la bonificación, fundada en la circunstancia personal de la residencia; y a este respecto el TS opina que:

“Una cosa es que, en principio, el criterio de la residencia pueda definir la base subjetiva de referencia de la legislación autonómica, de modo que con carácter general la legislación de cada autonomía se refiera a los residentes en su territorio, y no a los que residan fuera de él; y otra distinta que, cuando en función de un determinado punto de conexión, se someta a la legislación de la Comunidad Autónoma a una persona no residente en ella, como es aquí el caso, la Ley autonómica pueda negarle derechos que concede a sus residentes.”

Para el TS, no debe confundirse tratamiento distinto por aplicación de normas diferentes, con tratamiento diferente, en una misma norma, a personas con distinta residencia, porque lo primero es constitucionalmente legítimo y lo segundo es contrario al artículo 14 CE. En definitiva concluye que el tratamiento diferencial en la regulación del beneficio fiscal establecido en la normativa de la Comunidad Autónoma (art. 12 bis de la Ley 13/1997) basado exclusivamente en el elemento de la residencia en la Comunidad Autónoma, constituye un trato desigual entre españoles contrario a lo dispuesto en el art. 139.1 CE.

Ya hemos comentado en el apartado III.3 -Compatibilidad entre Autonomía Financiera de las CC AA (156 CE) e Igualdad Territorial (139 CE)- que, en principio, son compatibles las

⁷⁷Martín Queralt, J., «La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad», Tribuna Fiscal, núm. 268, 2013

⁷⁸D'Ocón Espejo, A., «Diferencias territoriales en el ISD. Propuestas de reforma», Tribuna Fiscal, núm. 274, 2014.

diferentes regulaciones de las distintas CCAA en base al principio de la Autonomía financiera proclamada en el artículo 156 CE y dentro del respeto a la igualdad territorial exigida por el 139 CE.

Es jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional que un tratamiento diferente es admisible cuando exista una justificación razonable que legitime la medida diferente (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12), así como, la proporcionalidad de la medida. La STC 60/2015 de 18 de marzo que resuelve esta cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Supremo ya fue comentada también en el apartado III y basta recordar que para comprobar si una norma cumple con el principio de igualdad ante la ley tributaria habrá que analizar si las situaciones a comparar son iguales o semejantes; que, en ese caso, analizar si existe una finalidad objetiva y razonable y, por último, si existe proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida.

En el caso concreto planteado, el Tribunal Constitucional declara que

“es evidente que la situación de un heredero (descendiente) que reside en la Comunidad Valenciana respecto de la de otro heredero (también descendiente) que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana), en orden al pago del impuesto sobre sucesiones que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable. Y siendo objetivamente comparable una y otra situación, la norma legal cuestionada les dispensa un trato desigual, lo que nos obliga, como siguiente paso, a verificar si existe una finalidad objetiva y razonable que lo legitime . . .

A falta de fundamento justificativo en las normas autonómicas, no se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia”,

Tras estos razonamientos, el Tribunal Constitucional concluye declarando inconstitucional la norma de la Comunidad Valenciana cuestionada.

III.4.2 Entre residentes y no residentes

Ya se ha advertido, en varias ocasiones a lo largo del trabajo, que los contribuyentes no residentes, obligados a tributar por obligación real, al no tener residencia en ninguna Comunidad, su impuesto no está cedido y sigue estando sometido a la titularidad y gestión de la Administración Central del Estado. A este respecto, el artículo 20.4 de la LISD⁷⁹ es claro y tajante, limitando las reducciones exclusivamente a las estatales, para los no residentes.

En la actualidad todas las Comunidades Autónomas de Régimen Común han ejercido sus facultades legislativas y todas han introducido nuevas reducciones en la base imponible y mejoras de las previstas en la normativa estatal, y algunas también deducciones en la cuota, con lo que la carga fiscal soportada por el contribuyente es bastante inferior, en algunos casos prácticamente nula, a la que resultaría si se aplicase la normativa estatal.

Así pues, si el causante, heredero o donatario no es residente en España, será de aplicación la legislación estatal, sin que sea de aplicación normativa autonómica alguna, por lo que se vería sometido a una mayor carga fiscal; esta diferenciación podría ser un elemento disuasorio para invertir, o mantener inversiones en España, por parte de ciudadanos residentes de otro estado miembro, resultando vulnerada la libre circulación de capitales.

La Comisión Europea, entendía que esta diferencia de trato a los no residentes respecto a los residentes, contravenía los artículos 21 y 63 del TFUE⁸⁰, y, en consecuencia la Comisión

⁷⁹ Artículo 20.4: “En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

⁸⁰ TFUE: Tratado de funcionamiento de la Unión Europea. Versión consolidada DOUE C 83/47 de 30-3-2010: Artículo 21: “*Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación*”; artículo 63: “*En el marco de de las disposiciones del*

solicitó al Gobierno español, mediante dictamen motivado en febrero de 2011, que modificase las disposiciones fiscales del ISD que imponen mayor presión fiscal sobre los no residentes, o a los activos en el exterior, al estimar que dichas disposiciones son incompatibles con la libre circulación de los trabajadores y el capital. Meses más tarde, en octubre del mismo año, al no haber tenido éxito su reclamación, decidió presentar demanda contra el Estado español ante el TJUE por sus normas discriminatorias en materia del ISD.

La cuestión de fondo que se plantea es hasta qué punto es admisible que los no residentes en España (y, en particular, aquellos que sean residentes en la UE), dándose una relación de parentesco idéntica a la de los residentes y cumpliéndose todos los requisitos necesarios para la aplicación de la bonificación, no puedan disfrutar de la misma ventaja fiscal que los residentes en el territorio de una Comunidad. El problema también se da para los residentes, como ya hemos comentado en el apartado anterior al respecto de la normativa de la Comunidad Valenciana.

Como bien apunta MARTÍN QUERAL⁸¹, *“lo que ocurre es que, no sólo se discrimina a los no residentes en España que no aplican ninguna norma autonómica, sino también a los residentes en España que se ven excluidos de aplicar las normas autonómicas en cuanto que definen como condicionante de los beneficios que reconocen el tener su residencia en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma. Se extienden, y de qué forma, los supuestos de discriminación”*.

Tras examinar la demanda de la Comisión y la contestación del Estado español, el TJUE resolvió⁸² que la aplicación del ISD a los no residentes vulneraba las libertades comunitarias y, concretamente, la libre circulación de capitales, ya que la carga tributaria a la que se somete a un no residente es muy superior a la del residente en tanto que a éste se le aplican bonificaciones que pueden llegar hasta el 99% en el Impuesto, al no residente se le repercuten tipos que van desde el 7,65% al 34% sobre el valor real de los bienes y derechos transmitidos, pudiendo incluso aumentarse la carga tributaria en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente, por la aplicación de los coeficientes multiplicadores. Entiende el TJUE que esta diferencia de trato es contraria a la libre circulación de capitales, aunque no a la libre circulación de personas.

Considera en su fallo el TJUE que el hecho de que en caso de sucesión o donación en que intervenga un heredero, o un donatario, o un causante, o un donante, que no resida en el territorio español, o incluso una sucesión o donación de un inmueble situado fuera de España, no pueda beneficiarse de las reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de las Comunidades Autónomas, supone una **reducción del valor** de esa sucesión o esa donación, lo que constituye una restricción a la libre circulación de capitales, lo que lleva al TJUE a pronunciarse de forma tajante, en los siguientes términos: *«la legislación española constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el Tratado»*.

Admite el TJUE las distintas ventajas fiscales que otorgan las CCAA; lo que no admite es el hecho de que éstas no se aplican cuando hay ciudadanos no residentes afectados en las transmisiones o cuando éstas incluyen bienes en el extranjero. Incluso, aun cuando las CCAA no hubieran hecho uso de su derecho a establecer ventajas fiscales, por el mero hecho de poder establecerlas y que su aplicación dependa de la residencia del contribuyente o del bien, ya es una restricción de la libre circulación de capitales *“La mera posibilidad de que (...) se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia puede bastar para considerar que existe una restricción (...) También constituyen medidas prohibidas, por ser contrarias a la libre circulación de capitales, las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones”*.

En definitiva, según el Tribunal, la mera posibilidad de que, en virtud de la legislación

presente capítulo quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

⁸¹MARTÍN QUERAL T. J. *«La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad»*, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, ISSN 1130-4901, N.º. 268, 2013

⁸²Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. Asunto C-127/12

estatal, se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para considerar que existe una restricción de la libre circulación de capitales, al margen de que todas las CC.AA. hayan hecho o no uso de esa posibilidad. Asimismo defiende el Tribunal que también constituyen medidas prohibidas, por ser contrarias a la libre circulación de capitales, aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones.

En consecuencia, El TJUE declaró que la legislación estatal española, al permitir la introducción de diferencias en el trato fiscal entre residentes y no residentes, constituía una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida por el art. 63.1 del TFUE.

Conviene insistir en esta matización del TJUE, porque como dice ROVIRA⁸³ *“El TJUE se ha limitado a valorar si las diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre . . . residentes y no residentes en España, . . . y disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste, respetaban la normativa europea”*.

De hecho, la Sentencia del TJUE reconocía la posibilidad de que pudieran existir diferentes niveles de imposición derivados de la existencia de una variedad de poderes tributarios. El origen de la vulneración de la libre circulación de capitales no se situaba en la existencia de una desigualdad derivada de la convergencia de distintos ordenamientos autonómicos, sino de la diferencia de trato que el ordenamiento estatal lleva a cabo en detrimento de quienes no residan en ese territorio.

No cabe duda de que la “ejecución” de esta sentencia del TJUE exigía modificaciones normativas importantes en la regulación del ISD, para lograr su armonización en todo el Estado y, sobre todo, evitar discriminaciones a los no residentes, si bien la Sentencia del TJUE no parece exigir que el Impuesto deba tener una única normativa en España. Sin embargo esa necesaria homogeneización del ISD en todo el territorio nacional podría tener que recortar las actuales competencias normativas de las CC AA.

Cabe añadir que la Sentencia del TJUE abría la puerta a solicitar la devolución de impuestos excesivos pagados por herencias o donaciones entre no residentes. El problema es cuantificar esas cantidades derivadas de la diferencia de trato fiscal, origen de la restricción a la libre circulación de capitales; es necesario referirlas a una concreta Comunidad Autónoma.

De ahí que la solución adoptada por el Estado español ha sido modificar los puntos de conexión del ISD, al objeto de tener en cuenta, la relación efectiva del contribuyente con la Comunidad y con la naturaleza del bien o derecho que se herede o se reciba en donación; para ello, mediante la Ley 26/2014⁸⁴ ha introducido en la LISD una serie de reglas⁸⁵ relativas a las adquisiciones *mortis causa*, a cantidades derivadas de seguros de vida que no se integren en la base imponible de la herencia y a las adquisiciones lucrativas.

⁸³ROVIRA FERRER, I., «El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD», *Gaceta Fiscal*, núm. 346, 2014

⁸⁴Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

⁸⁵Disposición adicional segunda. “Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 34 de septiembre de 2014 (asunto C_127/12), y regulación de la declaración de liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración tributaria del Estado”

IV. REFORMA DEL ISD.

IV.I. EL DEBATE ACTUAL SOBRE EL ISD Y LAS PROPUESTAS DE REFORMA.

IV.I.1. Argumentos en contra del Impuesto.

Recordemos que en la Exposición de motivos de la LISD se decía que el objetivo de este Impuesto es contribuir a la redistribución de la riqueza. Nadie, incluso ni entre sus más firmes opositores, discute este objetivo como algo muy positivo de este tributo; sin embargo, hay muchos detractores que consideran conveniente su supresión con base en los siguientes argumentos:

a) Constituye una limitación del derecho de propiedad privada. En todas las críticas que se formulan al ISD late, en el fondo, la idea de que atenta al derecho a la herencia, inherente al de propiedad, como derechos absolutos e inatacables. Esta idea ya la rechazamos cuando comentamos el artículo 33 CE en el apartado dedicado a los fundamentos constitucionales, (apartado II.1.3) y la volveremos a comentar, argumentándola en sentido opuesto.

b) El ejercicio de las competencias normativas de las CCAA ha supuesto una continua erosión de la base imponible, convirtiéndose en un tributo incapaz de cumplir esta finalidad. Afirman además, que al tratarse de un tributo que sólo grava adquisiciones que tienen lugar en una sola ocasión, irrepetibles en el tiempo y, por tanto, escasos en número, su efecto redistributivo es muy limitado. Es cierto que ha habido una desafortunada gestión territorial del mismo, contribuyendo en muchos casos a su práctica eliminación; pero esa situación no justifica la eliminación del impuesto sino que hace más necesaria una profunda modificación que logre mejorar la función redistributiva que debe perseguir el sistema tributario, de manera igualitaria para todos los contribuyentes y respetando la legítima y constitucional autonomía financiera de las CC AA.

c) Incluso llegan a adjudicarle un efecto negativo sobre el objetivo de redistribución, aduciendo que las diferencias entre CCAA pueden dar lugar a deslocalizaciones, y afectar a las bases imponibles del IRPF en los territorios de origen. Ejemplo claro de este efecto se pone de manifiesto en Madrid, donde se ha suprimido la modalidad de donaciones; así, personas con residencia en otras Comunidades, trasladan su residencia a Madrid, y lo que iban a recibir como herencia, lo reciben como donación, liberados de tributar; pero en su Comunidad de origen no sólo no tributan en la sucesión-donación, sino que tampoco tributarían por IRPF puesto que han trasladado su residencia.

d) Se suele señalar que, como consecuencia de la existencia de importantes exenciones, sobre todo las que recaen sobre las empresas, las grandes herencias se liberan del tributo, por lo que éste acaba recayendo sobre las de carácter medio que tienen menos posibilidades de planificación fiscal. Es lo que se denomina el “impuesto al tonto”, a las clases medias que carecen de la posibilidad de crear estructuras para evitarlo. De nuevo nos encontramos ante un argumento a favor de la modificación pero no de la eliminación.

e) Penaliza la propiedad inmobiliaria. Por añadidura al apartado anterior, esa clase media que mayoritariamente soporta el tributo, con menos posibilidades de diversificar sus inversiones, tiende a concentrar sus inversiones y ahorros en bienes inmuebles, por lo que la mayor parte de su caudal hereditario estará formado por esa clase de bienes, causando que el impuesto recaiga, muy especialmente, sobre esta clase de riqueza.

f) Desincentiva el ahorro y la inversión en la medida que transmitir riqueza, a los descendientes, (patrimonio, capital, rentas, etc.) es una motivación importante para el ahorro. Gravando la transmisión a los herederos se desincentiva el ahorro.

g) Otro argumento en contra del impuesto es algo a lo que también nos hemos referido en la Introducción, y radica en los problemas que puede crear en la liquidez de los patrimonios, ya que el pago del tributo ha de efectuarse aunque no haya liquidez alguna en el patrimonio. En cualquier caso, este es un problema menor puesto que no afecta a la

esencia del tributo en sí mismo y puede resolverse con una modificación o reforma en las condiciones para hacer frente al pago del mismo, como aplazamientos, fraccionamientos, etc. o incluso tipos de bienes con los que hacer frente a la deuda.

h) Cabe, por último, señalar que como consecuencia del ejercicio de las competencias normativas de las CCAA, las diferentes regulaciones de las mismas están originando situaciones muy dispares; téngase en cuenta que algunas, incluso, ya han suprimido el Impuesto para algún grado de parentesco. De esta forma, se están produciendo grandes diferencias de imposición entre territorios, lo que genera, a su vez, problemas de deslocalización.

IV.I.2. Argumentos a favor de su mantenimiento y reforma:

a) La herencia, tal y como la reconoce el artículo 33 CE es un derecho fundamental, pero no absoluto e inatacable sino delimitado por la función social. Se establece el derecho y se prohíbe su privación, ni siquiera a través de impuestos, lo que ya estaba prohibido en el artículo 31, que impedía su alcance confiscatorio. Pero al mismo tiempo que se reconoce el derecho, se le da una función social, que puede limitar este derecho; en definitiva, no es un derecho intocable sino que, para someterse al interés público, puede y debe gravarse; son, pues, legítimas las limitaciones y, en particular, las que se derivan del sistema tributario, y concretamente del ISD.

b) Es un impuesto justo, que debe cumplir una función redistributiva. El tributo recae sobre una manifestación real de riqueza. Además, se trata de una renta obtenida sin esfuerzo personal, por lo que su imposición está más que justificada. En cuanto a la pérdida de la capacidad redistributiva, no se trata de un defecto inherente a la esencia del mismo, sino fruto de su concreta configuración normativa en nuestro país. Por ello, este efecto puede evitarse mediante una modificación de los incentivos fiscales que erosionan su base imponible. El que se trate de operaciones que no se repiten en el tiempo no es tampoco un inconveniente, ya que las manifestaciones estables de riqueza ya son gravadas por el IRPF y el IP. Esto es, el ISD, como pieza de un sistema tributario, complementa y se completa con los demás que forman parte de la imposición directa.

c) Los datos muestran que el impuesto recae sobre grandes herencias. La afirmación de que el tributo recae sobre las clases medias no deja de ser una afirmación gratuita, basada en una percepción no acreditada por datos objetivos. Pero lo cierto es que las estadísticas demuestran que la práctica totalidad de su recaudación recae sobre un porcentaje muy pequeño de grandes contribuyentes. En cualquier caso, es cierto que existen algunas deficiencias que ofrecen posibilidades de planificación fiscal. Pero éstas pueden solventarse mediante su reforma.

d) La neutralidad del impuesto puede mejorarse sin suprimirlo. Partiendo de que nos encontramos ante un impuesto justo, que puede cumplir una función importante de apoyo a la progresividad, las deficiencias que se le atribuyen en materia de neutralidad pueden solventarse mediante la limitación de los beneficios fiscales.

e) Las desigualdades territoriales son consecuencia de la autonomía y, en sus manifestaciones más graves, pueden resolverse. El problema se produce cuando dichas diferencias son importantes, como sucede por la ausencia total de un impuesto en alguna de ellas, lo que genera deslocalizaciones a nivel interno. Así lo manifiesta el Tribunal Constitucional⁸⁶ cuando admite las diferencias producidas por una medida de una Comunidad Autónoma siempre que haya una justificación razonable y la medida no sea desproporcionada. Ahora bien, estas situaciones pueden resolverse por diferentes vías. Así, cabe pensar en establecer cautelas más severas para los cambios de residencia o, incluso, en limitar la capacidad normativa “a la baja” de las CCAA.

⁸⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4

IV.I.3. Necesidad de reforma.

El ISD es uno de los tributos más cuestionados de todo nuestro sistema tributario. Antes que su supresión como proponen algunos⁸⁷, es más evidente la necesidad de llevar a cabo una reforma importante del mismo que, respetando los principios constitucionales, establezca una mínima armonización entre los distintos territorios del Estado, evitando las actuales discordancias en su regulación y se adecúe a la realidad económica y social de España, respetando, así mismo, los mandatos constitucionales y principios de la Unión Europea.

En opinión de GARCÍA DE PABLOS⁸⁸, “la imposición sobre las adquisiciones gratuitas se encuentra en entredicho en España, habiéndose enunciado diversas infracciones de la Constitución Española, su presunta inconstitucionalidad, que lleva a un sector doctrinal a abogar por su supresión, y a ello hay que sumar la complejidad impositiva derivada de la gran cantidad de beneficios autonómicos y que distorsionan las funciones a que está llamado a cumplir dicho impuesto, y la disparidad normativa entre Comunidades, fruto de la consabida competencia fiscal entre ellas”.

Con independencia de reconocer el necesario respeto al principio constitucional de autonomía financiera, que legitima el que no se otorgue un tratamiento jurídico uniforme en las obligaciones tributarias a los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, no parecen admisibles, desde la perspectiva del respeto a los principios constitucionales tributarios, aquellas especificaciones autonómicas introducidas en el ISD que discriminen en función de la residencia de los sujetos pasivos.

Debemos recordar que el propio tribunal Constitucional distingue entre legitimidad constitucional y oportunidad política “Y, ciertamente, la falta de una regulación estatal más completa del ejercicio de tal potestad financiera de las Comunidades Autónomas que la que se establece en la L.O.F.C.A. puede ser objeto de juicio adverso en el plano de la conveniencia política”⁸⁹; por lo que, aun admitiendo la validez constitucional de las diferencias normativas, el rechazo social originado por el muy diverso tratamiento que reciben los contribuyentes en función de la comunidad Autónoma donde residen, hace necesario una modificación sustancial de la regulación de este impuesto; la competencia fiscal entre comunidades ha creado una situación que incide tanto en la justicia como en la *función redistributiva* que debe perseguir el sistema tributario, coadyuvando a generar, además, un sistema tributario *fracturado*, carente, en palabras del Tribunal Constitucional⁹⁰, “de la necesaria uniformidad normativa en todo el territorio nacional”, garantía de “una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las necesarias diferencias de régimen jurídico que resulten inexcusablemente del legítimo ejercicio de la autonomía”

En definitiva, más allá de la constitucionalidad o no de las diferentes normativas autonómicas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que es evidente es que el uso de las competencias cedidas a las Comunidades está creando cada vez más mayores diferencias dentro del territorio nacional, por lo que creemos que es necesaria una modificación que ha de ser no sólo de carácter técnico, sino también de carácter político, con el objetivo de conseguir una mayor armonización, un trato más solidario y unas diferencias menos llamativas o “escandalosas”.

⁸⁷ CHECA GONZÁLEZ, C: *La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pg. 14.

⁸⁸ GARCÍA DE PABLOS J.F. La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *Carta Tributaria*. Nº 10, Enero 2016, Editorial.

⁸⁹ STC 150/1990 de 4 de octubre, FJ 7

⁹⁰ STC 4/1981, de 2 de febrero de 1981

IV.II. PROPUESTA DE REFORMA.

IV.II.1. Análisis de la propuesta de la Comisión de Expertos (Informe Lagares).

En primer lugar, la Comisión se pronuncia por el mantenimiento del Impuesto, con la finalidad de mejorar la igualdad de oportunidades y favorecer la equidad del sistema, si bien contemplaba una modificación sustancial del mismo, modificación que se recoge en sus propuestas 55 a 60 y que suponen:

- a) Supresión de las reducciones actualmente vigentes por parentesco, por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida, y por adquisición de vivienda habitual de la persona fallecida (excepto para el cónyuge superviviente), así como de la reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico y de las reducciones sobre la base imponible por las adquisiciones *inter vivos*, con excepción de las aplicadas a personas con discapacidad.
- b) Mantenimiento de las reducciones a personas con discapacidad, por adquisición sucesiva de bienes, y por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades que fuesen calificadas de empresa familiar, para garantizar la continuidad del negocio, si bien esta reducción no debería superar el 50-70 % de la base liquidable.
- c) Establecimiento de un único mínimo exento para todo el territorio común de cuantía de 20.000-25.000 euros que proporcionaría progresividad a la tarifa lineal de gravamen.
- d) Establecimiento de tres grupos de grado de parentesco y un único tipo lineal de gravamen para cada uno de los grupos, lo que se materializa en un tipo reducido del 4%-5% para el cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; un tipo medio del 7%-8% para parientes colaterales de segundo grado (hermanos) y tercer grado (tíos, sobrinos) y parientes por afinidad hasta el tercer grado, y un tercer tipo más elevado del 10%-11% para cualquier otra persona.

Al elevar esta propuesta, la Comisión la fundamentaba en criterios de simplificación, ampliación de la base susceptible de gravamen mediante la eliminación de beneficios fiscales, aplicación de un mínimo exento combinado con tipos fijos que permitan mantener la progresividad del gravamen y homogeneización de la cuantía exigible en los territorios de las distintas Comunidades Autónomas de Régimen Común.

Es claro que la propuesta logra el objetivo de la simplificación y de homogeneización. Reduce mucho la autonomía financiera de las CC AA hasta el extremo de dejarle capacidad sólo para aumentar los tipos de gravamen, y eso dentro de unos límites.

Por otra parte, al eliminar la reducción de la vivienda habitual y compensar con un mínimo exento, lo que se produce es una ventaja adicional para herederos o legatarios no directos, puesto que en la legislación actual la reducción por vivienda habitual sólo se aplica a los grupos de parentesco I y II (ascendientes y descendientes) mientras que en la propuesta, el mínimo exento se le aplica a todos, familiares y extraños. Pero al suprimir la vivienda habitual o las reducciones por parentesco se está también encareciendo las herencias más pequeñas, nucleadas fundamentalmente en la vivienda habitual del causante, que hoy prácticamente no tributan y que con esta propuesta pasarían a ser contribuyentes efectivos.

Los tipos de gravamen que propone son muy bajos, sobre todo para las grandes herencias. La propuesta es de un tipo del 10-11% sin aplicación de coeficientes multiplicadores; en la normativa estatal vigente el tipo máximo es, para ascendientes y descendientes, 34 %, pudiendo llegar tras la aplicación de los coeficientes hasta el 40,8 % (34 x 1,2); y para otros herederos no directos hasta el 81,6% (34 x 2,4). Bien está que puede considerarse excesiva o confiscatoria la cuota que resulte de aplicar estos porcentajes, pero bajarlos a un máximo del 10-11 % parece renunciar a este impuesto manteniéndolo sólo de

forma simbólica, pero lejos del objetivo de redistribución de la riqueza que debe tener todo impuesto.

Es evidente que para las CC AA que de facto lo han eliminado, esta propuesta significaría una reimplantación, pequeña pero con aumento de la tributación al fin; por el contrario, para las CC AA que lo siguen aplicando, esta propuesta, de llegar a convertirse en norma, supondría casi su eliminación. Valga como ejemplo que una herencia de 800.000 euros, que incluye la vivienda habitual, con esta propuesta supondría una cuota tributaria de 31.000 euros en todas la CC AA con muy pequeñas variaciones de una a otra comunidad. Con la normativa actual, para la misma herencia, un residente en Andalucía debería pagar 164.000 euros, en Asturias 162.000 euros, mientras que en Madrid sólo se le exigirían 1586 euros o en Cataluña 353 euros.

IV.II.2. Propuesta de reforma

El artículo 31 CE establece la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cada uno de acuerdo con su capacidad. En la sucesión se manifiesta claramente un incremento de la capacidad económica del que hereda. Hay un incremento de la capacidad económica, que además es gratuita, y, en consecuencia, se debe contribuir. Pero esto no es sólo obligación de los ciudadanos sino que los poderes públicos están obligados a exigir esa contribución cumpliendo así la función de redistribución de la riqueza que debe cumplir todo impuesto.

Es por ello que la primera cuestión a dejar clara es la necesidad de mantener el impuesto frente a las actuales tendencias a su supresión. Ahora bien, a lo largo de este trabajo hemos visto que en su regulación actual ha creado una situación de agravios comparativos, competencia fiscal entre Comunidades, complejidad normativa y de gestión, incluso problemas de índole técnica y, desde luego, problemas políticos al entrar en juego el reparto de poder derivado del principio constitucional de la autonomía financiera. La situación creada exige una reforma radical de su regulación.

Sin caer en la pretensión de formular una propuesta concreta y detallada, permítaseme apuntar algunas ideas que en mi opinión deberían contenerse en una nueva, futura, y necesaria regulación.

Mantenimiento de los grupos de parentesco actuales:

- I Hijos menores de edad
- II Ascendientes y descendientes
- III Colaterales hasta el tercer grado
- IV Otros beneficiarios

Reducciones: **Sólo para familiares de los grupos I y II:**

Vivienda habitual del fallecido, si el heredero convivía con el causante, o carece de vivienda propia al momento de la sucesión.

Por adquisición de empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades que fuesen calificadas de empresa familiar, sólo cuando se continúe la gestión del negocio.

Mínimo exento de 100.000-150.000 euros.

Escala de tipos de gravamen

Una vez reducidas las cantidades que procedan, a la base liquidable se le aplicarían los mismos tipos de la escala estatal actualmente vigentes, sin aplicar coeficientes multiplicadores. Puesto que los herederos de los grupos de parentesco III y IV no tendrían derecho a ninguna reducción en la base,

tampoco se le aplicarían coeficientes multiplicadores, no sobrepasando así el 34%, con lo que no cabría calificar de confiscatoria la cuota resultante.

Quizás, en aras de la simplificación, en lugar de mantener los 16 escalones actuales, se podrían reducir a la mitad pero manteniendo el mínimo en el 8% y el máximo en el 34%.

Deducciones:

A la cuota tributaria se le deduciría un porcentaje dependiendo del grado de discapacidad que podría ser hasta del 100% en los casos más graves.

Por aportaciones que se hagan a fundaciones, ONG, instituciones o finalidades que cada Comunidad determine en su territorio, hasta un máximo del 40-50% del importe de la donación, sin perjuicio de lo establecido la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Autonomía de las CCAA.

Respecto a las reducciones. La reducción por vivienda habitual, la fijará cada Comunidad sin que pueda sobrepasar el límite del valor del inmueble de 200.000 euros.

Respecto a la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades también podrán fijarla las CC AA con un mínimo del 80%.

El mínimo exento también lo fijarán las CC AA entre los límites señalados por la normativa estatal (100.000€ - 150.000€)

La escala de tipos de gravamen podrán variarla a su criterio pero manteniendo los tipos mínimo (8%) y máximo (34%)

Determinación de las deducciones por discapacidad y por aportaciones a instituciones, entre los límites ya fijados por la normativa estatal.

Otras reducciones y/o deducciones:

Podrán las CC AA establecer otras reducciones propias adicionales, que no podrán superar a las que correspondan por la normativa estatal.

En cuanto a las deducciones, además de concretar las instituciones a las que cabe hacer aportaciones y fijar el porcentaje de bonificación en la cuota, podrán establecer, además, deducciones propias que no podrán superar el 20% del importe de la aportación.

V. CONCLUSIONES.

En coherencia con el artículo 31.1 de la Constitución, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, está plenamente justificado.

Con la organización del Estado en Comunidades Autónomas y el consiguiente principio de autonomía financiera establecido en el artículo 156 CE, es adecuada la cesión de este impuesto del Estado a las CCAA.

En el ejercicio de sus competencias, las CCAA han regulado sus propias normativas, en general de acuerdo con la Constitución, siendo reiterada la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que así lo confirma.

Sólo en casos concretos se ha señalado la inconstitucionalidad o atentado contra los principios de la Unión Europea de la libre circulación de personas y de capitales, lo que ha dado lugar a correcciones obligadas, tanto de la normativa estatal como la de alguna Comunidad.

Otra consideración bien distinta merecen los aspectos políticos o de política fiscal que se derivan de la dispersión normativa creada por las CCAA. La mayoría de ellas ha entrado en una competición a la baja, habiendo desvirtuado la función de este impuesto y generado situaciones de desigualdad, no inconstitucionales, pero sí social y políticamente inaceptables, por lo que se ha extendido la baja consideración de este impuesto y la necesidad, para algunos, de su supresión.

Problemas de técnica jurídica, como el efecto escalón introducido en algunas CCAA, han coadyuvado a la mala imagen de este impuesto y confirman la necesidad urgente de su reforma.

La reforma, que no la supresión, ha de buscar una mayor armonización que evite la exagerada dispersión normativa actual. Ello, desde el respeto (no de la eliminación) de la autonomía financiera.

Dicha reforma estaría amparada en el artículo 150.3 CE, que faculta al Estado a establecer las bases a que hayan de someterse las normativas de las CCAA para evitar esas diferencias, constitucionalmente válidas pero socialmente inaceptables.

VI. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA y JURISPRUDENCIA

V.1. BIBLIOGRAFÍA.

CALVO ORTEGA, R: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?* Ed. Thomson Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2012.

CALVO VÉRGEZ, JUAN *La aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los No Residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea*, Quincena Fiscal, núm. 11, 2013.

¿Vulnera las libertades comunitarias la aplicación de nuestro ISD a los no residentes?, Revista BIT Plus, núm. 171, 2014.

En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto. Revista Quincena Fiscal num. 5/2015.

CASSINELLO PLAZA, N. HARO CABAS. MORAL BELLO, C. *Estudio comparativo del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en las Comunidades Autónomas*. Cátedra Altae de estudios financieros y fiscales. Universidad Pontificia de Comillas. ICAI ICADE Madrid

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

Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, en materia de Impuestos propios y cedidos, cit., pp. 97 y 99. Ed. Thomson Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2008.

COMISIÓN DE EXPERTOS *Informe (Lagares) para la reforma del sistema tributario español*. Madrid, Febrero. 2014

D'OCÓN ESPEJO, A *Diferencias territoriales en el ISD. Propuestas de reforma*, Tribuna Fiscal, núm. 274, 2014

GARCÍA DE PABLOS J.F. *La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 10, Enero 2016, Editorial Wolters Kluwer.

LUQUE MATEO, M.A.: *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITPyAJD. Procedimiento de gestión y vías de oposición*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

MARTÍN QUERALT, J. *La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad*, Tribuna Fiscal, núm. 268, 2013, ISSN 1130-4901

MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A.J *La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa*, Crónica tributaria, n. 151/2014, pp. 140

MORAL BELLO, C. *Estudio comparativo del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en las CCAA*, 2008, Cátedra ALTAE de estudios financieros y fiscales.

ROVIRA FERRER, I., *El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD*, Gaceta Fiscal, núm. 346, 2014

SÁNCHEZ LÓPEZ, MARÍA ESTHER *Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales*. Revista Quincena Fiscal num.18/2015. Editorial Aranzadi, SA.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ E.M. *La Desigualdad de Trato en la Tributación de las Sucesiones y Donaciones en España y la Unión Europea* Revista de Estudios Jurídicos n° 15/2015 (Segunda Época) ISSN 2340-5066. Universidad de Jaén.

V.2. JURISPRUDENCIA

STC 4/1981, de 2 de febrero de 1981
STC 27/1981, de 20 de julio de 1981
STC 88/1986 de 1 de julio
STC 37/1987 de 26 de marzo de 1987
STC 150/1990 de 4 de octubre de 1990
STC 134/1996, de 22 de julio de 1996
STC 233/1999 de 16 de diciembre de 1999
STC 46/2000 de 17 febrero de 2000
STC 194/2000 de 19 de julio de 2000
STC 96/2002 de 25 abril de 2002
STC 100/2012, de 8 de mayo de 2012
AUTO del TS de 8 de mayo de 2013
STJUE de 3 de septiembre 2014, TJCE 2014, 222, C-127/12 Asunto *España/Comisión*.
STC 60/2015, de 18 de marzo de 2015

V.3. LEGISLACIÓN

Constitución Española

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), Diario Oficial de la Unión Europea de 30 de marzo de 2010, C-83

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas

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

Ley 29/1987 de 18 de diciembre del “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

RD 1629/1991 de 8 de noviembre, Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ley 18/2010 de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. BOE 17-07-2010

Decreto legislativo 1/2009 de 1 de septiembre que aprueba el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. BOJA 177 de 9 de septiembre.

Ley núm. 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón. BOE 173 de 17 de julio de 2010.

Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. BOA 128 de 28 de octubre.

Ley núm. 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. BOE 173 de 17 de julio de 2010.

Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por el Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. BOPA 251, de 29 de octubre.

Ley 28/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears. BOE 173 de 17 de julio de 2010.

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. BOIB 77, de 7 de junio.

Ley 26/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias. BOE 173 de 17 de julio.

Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes, dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos. BOIC 77, de 23 de abril

Ley 20/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria. BOE 173 de 17 de julio.

Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Medidas Fiscales dictadas por la Comunidad Autónoma de Cantabria, en materia de tributos cedidos por el Estado. BOC 128 de 2 de julio.

Ley 8/2013, de 21 de noviembre de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. DOCM 232 de 29 de noviembre.

Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del IRPF. DOCM 251 de 31 de diciembre.

Ley 25/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha. BOE 173 de 17 de julio.

Ley 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León. BOE 173 de 17 de julio.

Decreto Legislativo 1/2013 de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios. BOCL 180 de 18 de septiembre.

Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña. BOE 173 de 17 de julio.

Ley 19/2010, de 7 de junio, modificada por la Ley 3/2011 de 8 de junio de regulación, en Cataluña, del impuesto de sucesiones y donaciones. DOGC de 15 de junio.

Ley 27/2010 de 16 de julio del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura. BOE 173 de 17 de julio.

Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

Ley 6/2013, de 13 de diciembre de medidas tributarias de impulso a la actividad económica de Extremadura. DOE 241 de 17 de diciembre y BOE 12 de 14 de enero.

Ley 17/2010 de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Galicia. BOE 173 de 17 de julio.

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. DOG 201 de 20 de octubre.

Ley 13/2015, de 24 de septiembre de medidas fiscales y administrativas. DOG 249 de 31 diciembre de 2015.

Ley 21/2010 de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del estado a la Comunidad Autónoma de la Rioja, BOE 173 de 17 de julio.

Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016. BOLR 162 de 31 de diciembre.

Ley 29/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión BOE 173 de 17 de julio.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, 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. BOCM 255 de 25 de octubre.

Ley 22/2010 de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. BOE 173 de 17 de julio.

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, BORM 24 de 31 de enero de 2011.

Ley 5/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales extraordinarias para el municipio de Lorca como consecuencia del terremoto del 11 de mayo de 2011.

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, de la Comunidad Valenciana. (Modificada por la ley de C. Valenciana 10/2006, por 1 Ley de C. Valenciana 7/2014 de 22 de diciembre. DOGV 7432 de 29 de diciembre, y, por último a resultas de la S.T.C. 60/2015, de 18 de marzo STC).